

Risposta n. 321/2025

***OGGETTO: Cessione di un terreno classificato nell'ambito delle c.d. "zone bianche"
– Trattamento ai fini IVA***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa srl e Teta srl (di seguito, congiuntamente "Istanti", "Società" o "Contribuenti") riferiscono di essere parti di una compravendita di un vasto lotto di terreno situato in Italia (in breve, "Lotto", "Area" o "Terreno"), interessato da una lunga e complessa vicenda urbanistica che rende difficile stabilire se sia suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Nello specifico, le Istanti rappresentano di essere entrambe in fallimento e che le rispettive procedure fallimentari hanno organizzato in concerto la procedura competitiva per la vendita all'asta del Lotto, poi aggiudicato a Beta srl.

Le Società chiedono quale sia il corretto trattamento ai fini IVA e delle imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale della cessione dell'Area che, nel relativo Certificato

di Destinazione Urbanistica (in seguito anche "CDU"), risulta essere: *".....priva di una regolamentazione urbanistica, (n.d.r. e quindi) dovrà essere ripianificata.*

L'area in esame deve ritenersi tra le "zone bianche" utilizzabili nei limiti di una densità fondiaria di 0,01 metri cubi per ogni metro quadrato di lotto accorpato."

In particolare, a parere delle Istanti, è difficile qualificare il Lotto, urbanisticamente individuato alla stregua di "zona bianca", come edificabile oppure non edificabile e pertanto chiedono se l'operazione di compravendita del Lotto debba essere considerata fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") in quanto avente a oggetto un terreno *"non suscettibile di utilizzazione edificatoria"* oppure se sia soggetta a IVA perché considerata cessione di terreno edificabile.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le Società ritengono il Terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria e pertanto la relativa cessione è fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera c), del Decreto IVA.

A supporto di questa conclusione, fanno presente che l'articolo 36, comma 2, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto una definizione di area edificabile valida in diversi ambiti impositivi. Tale decreto, in particolare, ha stabilito i seguenti due principi fondamentali:

a) un terreno può essere già considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria a fini fiscali quando ancora lo strumento urbanistico non è efficace, mancando

l'approvazione da parte della Regione, purché sia già avvenuta l'adozione da parte del Comune;

b) un terreno può essere già considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria a fini fiscali quando ancora non è stato approvato lo strumento urbanistico attuativo (piano particolareggiato, piano di lottizzazione o strumenti equivalenti) ancorché, in mancanza, non sia ancora possibile in concreto l'edificazione.

Subito dopo l'emanazione del citato decreto, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 25506 del 28 settembre 2006 ha affermato che *"ai fini tributari sono edificabili tutti quei terreni che tali sono qualificati da uno strumento urbanistico, indipendentemente dalla sussistenza dell'approvazione regionale dello strumento stesso e di strumenti attuativi che rendano possibile in concreto il rilascio della concessione edilizia"*.

La giurisprudenza successiva ha introdotto nuovi elementi di incertezza, individuando la categoria della cosiddetta "edificabilità di fatto" (Corte di Cassazione sentenze n. 20137 del 16 novembre 2012, n. 23026 dell'11 novembre 2016 e n. 564/2017).

Richiamando, poi, altre pronunce della Corte di Cassazione per lo più in materia di imposte dirette, le Istanti esprimono perplessità su un orientamento che sembrerebbe teso a sostenere che *"solo i terreni in cui non è possibile costruire alcunché sarebbero "non suscettibili di utilizzazione edificatoria" mentre tutti gli altri terreni (e cioè più del 99% dei terreni esistenti sul territorio italiano) sarebbero "suscettibili di utilizzazione edificatoria"."*

A ogni modo, le Società sostengono che l'*"utilizzazione edificatoria"* di un terreno è *"l'utilizzazione attraverso l'edificazione e cioè la trasformazione del terreno in qualcos'altro, in attuazione di quanto previsto dagli strumenti urbanistici"*.

Di conseguenza, a loro parere, non si configura *"utilizzazione edificatoria"* quando in un terreno è ammessa la possibilità di costruire con un basso indice di edificabilità (come per i terreni agricoli o le "zone bianche"), tale da non mutare la natura del terreno e da non rendere necessaria la preventiva predisposizione di urbanizzazioni.

Ciò è confermato, secondo le Contribuenti, dallo stesso articolo 2, terzo comma, lettera c) del Decreto IVA che, nell'ultimo periodo, chiarisce che non costituisce *"utilizzazione edificatoria"* l'edificazione di opere nelle zone agricole strumentali alla coltivazione del terreno.

Anche con riferimento alle "zone bianche", cioè quelle zone in cui non vi è una pianificazione urbanistica, l'edificazione non è esclusa del tutto ma, salvo più stringenti limiti di legge, è consentita con un parametro ridotto, pari a quello previsto dagli "standard urbanistici" per le zone agricole (a norma dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

A parere delle Società, quindi, *"i terreni ricadenti nelle "zone bianche" non possono certamente essere considerati "suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici" perché tali zone sono per definizione prive di una positiva destinazione urbanistica"*; non si può neanche sostenere che l'*"utilizzazione edificatoria"* derivi direttamente da disposizioni di legge, in quanto *"la legge non prevede una positiva "destinazione edificatoria", ma, per non comprimere eccessivamente il diritto di*

proprietà in assenza di strumenti di pianificazione, si limita a prevedere solo interventi minimi, di modesto impatto urbanistico e ambientale".

In definitiva, secondo le Contribuenti, si può ritenere che *"la densità edilizia di 0,03 mc/mq sia una densità residuale, attribuita ai terreni quando non si vuole o non è possibile che essi siano sfruttati a scopi edificatori ma non si può tuttavia, in mancanza di interessi superiori da tutelare, impedire totalmente l'edificazione"* pertanto è possibile *"escludere dal novero dei "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria" i terreni ricadenti in zone in cui gli strumenti urbanistici prevedono un indice di fabbricabilità pari o inferiore a 0,03 mc/mq".*

Considerato che nel caso di specie:

a. i termini di efficacia della concessione edilizia e della convenzione urbanistica rilasciata a suo tempo in favore delle parti cedenti risultano scaduti;

b. non esiste ad oggi uno strumento urbanistico approvato, quantomeno, dal Comune di appartenenza che attesti o confermi la destinazione edificatoria dell'area;

c. dal Certificato di Destinazione Urbanistica risulta che:

- *"in tale area non sono stati realizzati i volumi, le funzioni e le opere di urbanizzazione primaria previste dal Piano di lottizzazione";*

- *"l'area in esame deve ritenersi tra "le zone bianche" utilizzabili nei limiti di una densità fondiaria di 0,01 metri cubi per ogni metro quadrato di lotto accorpato"* e quindi con un indice di edificabilità addirittura inferiore a quello che le disposizioni urbanistiche ritengono ammissibile per le aree a destinazione agricola,

ritengono che il Terreno *"ricadendo ora nelle cosiddette "zone bianche", seppur vi siano aspettative concrete di possibili mutazioni future, sia attualmente un terreno "non*

suscettibile di utilizzazione edificatoria" e, ai fini IVA, la cessione costituisca operazione fuori campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art.2, comma 3, lettera c) del DPR n. 633/72". Le imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale dovranno essere "applicate di conseguenza".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso senza entrare nel merito della complessa vicenda urbanistica decritta dalle Istanti che involge profili tecnici, in materia di edilizia e di urbanistica, non di competenza di questa Agenzia.

Ai fini in esame è pertanto assunta acriticamente l'attuale qualificazione del Lotto risultante dal Certificato di Destinazione Urbanistica (CDU) che lo classifica nell'ambito delle *"zone bianche"*, il cui *"utilizzo urbanistico-edilizio... è subordinato a nuova pianificazione urbanistica..."*

Le Istanti chiedono in sostanza di conoscere il corretto trattamento ai fini IVA e delle imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale della cessione di una c.d. zona o area bianca.

Il Consiglio di Stato, nella sentenza 24 agosto 2016, n. 3684, definisce una zona bianca come un'"*area non urbanisticamente disciplinata*", cioè sprovvista di regolamentazione urbanistica perché, ad esempio, il Comune di appartenenza non ha adottato strumenti urbanistici oppure perché quelli adottati sono venuti meno per scadenza dei vincoli oppure annullati, senza che ciò comporti *"alcuna reviviscenza della pregressa destinazione"* urbanistica (ove esistente). In quanto prive di destinazione urbanistica, l'edificabilità di tali aree è soggetta alla disciplina dettata dalla legge per i

Comuni sprovvisti di strumenti urbanistici, rinvenibile nell'articolo 4, ultimo comma, della legge 28 gennaio 1977, n. 10.

Si tratta ovviamente di una situazione transitoria rispetto alla quale la Suprema Corte di Cassazione, nell'ordinanza 11 gennaio 2025, n. 720. ha avuto modo di ricordare che non corrisponde a *"una situazione di totale inedificabilità"*. La Suprema Corte, in particolare, richiamando anche sue pronunce in materia di ICI, afferma che *"...l'applicazione della disciplina delle cd. "zone bianche" (nella specie quella di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 380 del 2001), ..., ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli, configura pur sempre, anche se a titolo provvisorio, un limitato indice di edificabilità"* (Sez. 5 -, Sentenza n. 21080 del 07/08/2019, Rv. 654825 - 01; vedi anche Sez. 5 -, Sentenza n. 14806 del 27/05/2024, Rv. 671430 - 01 e Sez. 5 -, Ordinanza n. 31174 del 21/10/2022, Rv. 666085 - 01).

Infatti, l'art. 9, D.P.R. n. 380 del 2001, per le zone bianche (...) prevede, comunque, una edificabilità diversa dalle zone agricole,..." (cfr. in tal senso anche sentenza 11 novembre 2022, n. 33287).

Nell'ordinanza 7 agosto 2019, n. 21095, la Suprema Corte afferma altresì che *"Secondo il condivisibile orientamento della giurisprudenza amministrativa maggioritaria (Cons. Stato: 5, 9 maggio 2003 n. 2449; 4, 17 luglio 2002 n. 3999; 5, 4 agosto 2000 n. 4314; 4, 4 novembre 1998 n. 1810, ex multis), ..., le zone urbanistiche interessate dalla inefficacia del vincolo urbanistico per scadenza del quinquennio, ...sono soggette alla disciplina delle c.d.. "zone bianche", ovvero alla disciplina "di cui alla L. 28 gennaio 1977, n. 10, art. 4, u.c." il quale - "ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli" - "configura" pur*

sempre, anche se "a titolo provvisorio", un "limitato indice di edificabilità"(cfr. (Cass., I: 6 settembre 2003 n. 14333; 6 novembre 1998 n. 11158; Cass. n. 10708/2014)."

Al riguardo si osserva che la legge 28 gennaio 1977, n. 10 è stata abrogata a seguito dell'entrata in vigore del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, rubricato "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia" (c.d. Testo Unico dell'Edilizia - TUE). La disposizione di cui all'articolo 4, ultimo comma della citata legge è ora rinvenibile nell'articolo 9, comma 2, del TUE.

Ai fini dell'edificabilità e per quanto qui d'interesse, le zone bianche sono dunque disciplinate dall'articolo 9 del Testo Unico dell'Edilizia, ai sensi del quale:

«1. Salvi i più restrittivi limiti fissati dalle leggi regionali e nel rispetto delle norme previste dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, nei comuni sprovvisti di strumenti urbanistici sono consentiti:

a) gli interventi previsti dalle lettere a), b) e c) del primo comma dell'articolo 3 che riguardino singole unità immobiliari o parti di esse;

b) fuori dal perimetro dei centri abitati, gli interventi di nuova edificazione nel limite della densità massima fondiaria di 0,03 metri cubi per metro quadro; in caso di interventi a destinazione produttiva, la superficie coperta non può comunque superare un decimo dell'area di proprietà.

2. Nelle aree nelle quali non siano stati approvati gli strumenti urbanistici attuativi previsti dagli strumenti urbanistici generali come presupposto per l'edificazione, oltre agli interventi indicati al comma 1, lettera a), sono consentiti gli interventi di cui alla lettera d) del primo comma dell'articolo 3 del presente testo unico che riguardino singole unità immobiliari o parti di esse [...]]».

Commentando questa disposizione, la Corte di Cassazione nell'ordinanza 7 agosto 2019, n. 21095, prima riportata, afferma che "*...La normativa citata, nello specifico, (n.d.r. articolo del TUE) consente fuori dal perimetro dei centri abitati, gli interventi di nuova edificazione nel limite della densità massima fondiaria di 0,03 metri cubi per metro quadro e, in caso di interventi a destinazione produttiva, la copertura della superficie fino a un decimo dell'area di proprietà, salvi limiti più restrittivi fissati dalle leggi regionali.*

Al comma 2 aggiunge che sono altresì consentiti gli interventi di ristrutturazione edilizia e in particolare gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. In tale ambito di ristrutturazione sono ricompresi anche gli interventi di demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.

Pertanto, nelle c.d. zone bianche è legittimo un intervento di ristrutturazione e di trasformazione degli organismi edilizi".

Va altresì ricordato che l'articolo 9 del TUE ha superato più volte il vaglio della Corte Costituzionale la quale, nella sentenza n. 84 del 2017, sottolinea come "*La finalità del regime in esame [ndr. relativo ai limiti di edificabilità previsti dall'articolo 9 del d.P.R. n. 380 del 2001 per le "zone bianche"] è di evitare che l'assenza di pianificazione legittimi uno sviluppo edilizio incontrollato, atto a compromettere irreversibilmente*

l'assetto urbanistico e a "consumare" integralmente il territorio. In quest'ottica, lo ius aedificandi del privato - pur non essendo radicalmente escluso - viene sottoposto a standard legali rigorosi, in modo da non pregiudicare la razionalità, e la stessa possibilità, delle future scelte degli organi della pianificazione. Si tratta, in sostanza, di una soluzione di compromesso: tra l'alternativa della totale inedificabilità dei suoli sprovvisti di disciplina di piano e quella di un'edificabilità libera, il legislatore ha adottato la soluzione intermedia di una edificabilità (significativamente) ridotta per non svuotare del tutto lo ius aedificandi e non pregiudicare i valori - di rilievo costituzionale - coinvolti dalla regolamentazione urbanistica".

In sostanza, dall'articolo 9 del Testo Unico dell'Edilizia "deriva (n.d.r. per le zone bianche) *non una situazione di totale inedificabilità,, (n.d.r. quanto piuttosto una situazione) che, ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli, configura pur sempre, anche se a titolo provvisorio, un limitato indice di edificabilità"* (Sez. 5 -, Sentenza n. 21080 del 07/08/2019, Rv. 654825 - 01; vedi anche Sez. 5 -, Sentenza n. 14806 del 27/05/2024, Rv. 671430 - 01 e Sez. 5 -, Ordinanza n. 31174 del 21/10/2022, Rv. 666085 - 01).

Infatti, l'art. 9, D.P.R. n. 380 del 2001, per le zone bianche (quale quella oggetto del presente giudizio) prevede, comunque, una edificabilità diversa dalle zone agricole, ...". (Corte di Cassazione, sentenza 11 gennaio 2020, n. 720).

Nella sentenza 4 dicembre 2019, n. 31625, la Corte di Cassazione afferma analogo principio in materia di imposte dirette ai fini della tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione di una zona bianca ai sensi dell'articolo 67 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): in particolare, per la Suprema

Corte "deve escludersi che l'intervenuta decadenza del P.R.G., con riferimento all'area in questione, abbia ex se comportato, ai fini dell'imposizione della plusvalenza, la perdita della suscettibilità edificatoria del fondo". Da tale situazione "deriva non una situazione di totale inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle c. d. "zone bianche" (nella specie quella di cui alla L. 28 gennaio 1977, n. 10, art. 4, u.c., applicabile "catione temporis"), che, ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli, configura pur sempre, anche se a titolo provvisorio, un limitato indice di edificabilità (Cass. 25676/2008; 11433/2010; n. 24478/2010; 16485/2016; n. 31051/2017). Nel caso di specie, ... (n.d.r. nel confronti del terreno trova) applicazione la disciplina dettata dal D.P.R. n. 380 del 2001, art. 9, (L. n. 10 del 1977, art. 4, è stato abrogato dal D.P.R. citato), che fissa i limiti per l'attività edilizia nei Comuni sprovvisti degli strumenti urbanistici generali. (Cass., 23/5/2018, n. 12792)".

Quanto sino a ora osservato induce a ritenere che la cessione del Lotto non rientri nella disposizione di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera c) del Decreto IVA, contrariamente a quanto sostenuto delle Istanti.

Tale conclusione, oltre che dai chiarimenti della Corte Costituzionale, della Suprema Corte di Cassazione e del Consiglio di Stato, sopra richiamati, è suffragata anche:

- dall'articolo 2, terzo comma, lettera c) del Decreto IVA che nel considerare fuori campo IVA «le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni.», afferma al secondo periodo che «Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera

a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10». Le zone bianche erano invece disciplinate dall'articolo 4 della legge n. 10 del 1977 (ora articolo 9 del TUE);

- sui principali portali di vendite giudiziarie/pubbliche, tra cui il Portale delle Vendite Pubbliche del Ministero della Giustizia, il Terreno è pubblicizzato come area edificabile, qualificato per terziario-negozi, e dalle foto ivi disponibili risulta posizionato adiacente a un centro abitato. Da questi siti risulta altresì aggiudicato il 28 febbraio 2025, partendo da un prezzo d'asta al 24 novembre 2024 di euro 1,9 milioni poi sceso a euro 1,4 milioni.

In conclusione, per quanto sino a ora rilevato, si ritiene che il Lotto, qualificato come zona bianca, sia un'area suscettibile di utilizzazione edificatoria la cui cessione è pertanto soggetta a IVA in misura ordinaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)