

PRIMO PIANO

Imposte dirette e indirette

TERRENI ADIBITI a CAVA
PROBLEMATICHE FISCALI

di Stefano Ricci

Il presente lavoro si pone come finalità quella di dare un inquadramento sintetico ma se possibile esaustivo delle problematiche fiscali, riguardanti le imposte dirette ed indirette, relative ai **terreni adibiti a cave o miniere**.

Non può sfuggire agli operatori del settore, infatti, come spesso questa problematica abbia trovato in dottrina e giurisprudenza **soluzioni ed interpretazioni estremamente eterogenee e frammentarie**, se non addirittura contraddittorie, per quello che riguarda le imposte sia dirette sia indirette.

È necessario premettere come la definizione di **cava** discenda dall'art. 1, R.D. 29.7.1927, n. 1443 dov'è stabilito che i siti relativi alla ricerca e alla coltivazione delle sostanze minerali si distinguono in due categorie: **miniere e cave**.

Appartengono alla prima categoria la **ricerca** e la **coltivazione dei minerali** utilizzabili per l'**estrazione di metalli**, la **grafite**, i **combustibili solidi, liquidi e gassosi**, le **pietre preziose**, la **marna da cemento**, **sostanze radioattive, acque minerali e termali**.

Appartengono invece alla seconda categoria la coltivazione delle **torbe**, dei **materiali** per costruzioni edilizie, stradali ed idrauliche e del quarzo.

Nel proseguo dello studio si analizzeranno in primo luogo le principali problematiche fiscali relative all'**acquisizione e gestione** delle **cave**, seguendo per co-

modità le varie fasi del processo produttivo, dall'acquisizione alla dismissione.

Si affronteranno infine le problematiche relative alle imposte indirette, con particolare riferimento alla locazione dei terreni adibiti a cava.

*Prassi e orientamenti
giurisprudenziali
sulla disciplina
tributaria delle cave*

FISCALITÀ DIRETTA

Volendo sintetizzare le problematiche relative alla **fiscalità diretta** dello sfruttamento delle cave, penso sia opportuno utilizzare questa ripartizione:

- **ricerca e sviluppo della cava:** per ciò che concerne dette spese dobbiamo fare un distinguo: ad una prima categoria appartengono le **spese** necessarie per l'**individuazione** del sito da adibire a **cava** (per esempio spese per ricerche geologiche, sondaggi, ecc). Dette **spese**, non essendo direttamente legate all'ottenimento di ricavi, sono da considerarsi quali **ricerca di base**, che i principi contabili impongono (e le norme fiscali consentono) di spesare a Conto economico nell'esercizio in cui sono sostenute. Ad una seconda categoria di spese fanno

capo le **spese** necessarie per rendere **idoneo** il **terreno** ad essere utilizzato come **cava**, e possono ricomprendersi anche esse spese per **indagini geologiche, rilievi**, redazione di **progetti** e piani di **escavazione**, spese legali per l'ottenimento delle **concessioni**, nonché **spese materiali** per la preparazione del sito, a prescindere il titolo di possesso del medesimo. Per queste **spese** si dovrà fare riferimento, genericamente, all'art. 108, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5208], e pertanto dovranno essere **ammortizzate** per la durata di sfruttamento della cava. In particolare l'**ammortamento** potrà essere **lineare** o **sistematico**, in base alla **durata** della concessione o autorizzazione, o in base alla **quantità fisica** estratta in rapporto con la **quantità totale autorizzata**. Conforme alla prima tesi è l'interpretazione letterale della norma, mentre la seconda sembra essere avallata dalla, seppur datata, prassi ministeriale, citata più oltre, che vede con favore la **ripartizione dei costi** sostenuti **proporzionalmente all'effettiva utilità** che il **terreno** rilascia nel tempo;

- **acquisizione e gestione:** il terreno da destinarsi a cava o miniera può essere acquisito sostanzialmente in tre differenti maniere: in **locazione**, in acquisto in piena proprietà o attraverso un diritto reale immobiliare. Per la **locazione**, a parere di chi scrive, non do-

PRIMO PIANO

vrebbero esistere problemi, stante la **natura** chiaramente **strumentale**, quantomeno per destinazione, del terreno adibito a cava. Nel caso d'acquisto in **piena proprietà** o di un **diritto reale immobiliare**, il problema fondamentale è chiaramente quello della **deducibilità fiscale** dell'**ammortamento** di detto valore.

Premesso che l'**ammortamento** del **terreno** non è generalmente ammesso nel nostro ordinamento, si deve rilevare come per talune categorie di imprese il D.M. 31.12.1988 stabilisce esplicitamente l'**ammortamento** dei **terreni** adibiti a cava. È curioso il fatto che per altre tipologie di attività industriali o estrattive, nel cui processo produttivo è tipicamente previsto lo sfruttamento diretto di cave miniere, nulla sia previsto.

Per detti altri contribuenti è comunque indubbio che il **costo** debba essere **ammortizzato** in modo da ripartire il costo di acquisto di un bene «deperibile» in base alla **capacità** del **terreno** di produrre **reddito**. Vista l'impossibilità di ricorrere all'ammortamento è la stessa Amministrazione finanziaria a fornire una possibile soluzione con la R.M. 2.5.1977, n. 82 attraverso la seguente procedura:

- 1) stimare il **valore** del **terreno** al termine dello **sfruttamento** (come cava) e iscriverlo alla voce terreni;
- 2) imputare la **differenza** tra **costo** di **acquisto** e **valore finale** tra i **costi pluriennali**;
- 3) **suddividere** tale **costo** per **quote annuali variabili** in base al periodo di sfrutta-

mento rapportandole alla quantità di materiale annualmente estratto.

Ovviamente, in caso di vendita del terreno, la differenza tra **corrispettivo** e **costo del terreno** aumentato del **costo pluriennale** eventualmente non ancora ammortizzato costituirà **plusvalenza** (anche rateizzabile ricorrendone le condizioni) o **minusvalenza**;

- **cessazione dell'attività estrattiva**: le singole leggi regionali che disciplinano lo sfruttamento dell'**attività estrattiva** prevedono, in misura più o meno rigida, che l'**area** adibita a **cava** o **miniera**, alla **fine** dell'**attività estrattiva**, debba essere sottoposta a interventi finalizzati alla **messa in sicurezza** ed al **ripristino ambientale**. La **competenza economica** di dette **spese** andrebbe ricondotta al **periodo di escavazione**, in base al comune principio di correlazione di **costi** e **ricavi**. Dal punto di vista fiscale detti **costi** non sono però **certi**, almeno per ciò che concerne la **misura** ed il **momento** in cui si dovranno sostenere. Anche in questo caso i principi fiscali generali, sanciti dall'art. 107, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5207], (1) impongono di dedurre detti **costi** solo dall'esercizio in cui sono **certi**, per cui si ritiene di dover provvedere con **accantonamenti** in **contabilità** a fondi per oneri indeducibili al fine di rispettare il postulato della **competenza civilistica** dei **costi**, salvo poi **dedurli integralmente** con il loro **sostenimento effettivo**, in base al precetto della **competenza fiscale**.

Anche in questo caso viene inaspettatamente il soccorso

l'Amministrazione finanziaria con la R.M. 2.6.1998, n. 52, che suggerisce il seguente procedimento:

- 1) effettuare una **stima** dei **costi** in base agli obblighi previsti nella convenzione;
- 2) imputare tra i **costi annuali** quelli **parametrati oggettivamente** alla **produzione** del **reddito** esponendoli in un prospetto analitico annuale;
- 3) nell'anno di sostenimento del costo predisporre un **prospetto riepilogativo** ed effettuare il **confronto** tra **costi accantonati** e **costi effettivamente sostenuti**;
- 4) imputare annualmente a **sopravvenienze attive** o **passive** le **differenze**.

FISCALITÀ INDIRETTA

Il primo problema da affrontare è l'inquadramento civilistico del contratto, e cioè se lo **sfruttamento** di un **terreno** di terzi da adibire a **cava** o **miniera** sia assimilabile *tout court* ad una **locazione** di terreno o se la fattispecie giuridica possa essere interpretata in modo anche molto differente.

Una sintetica ma esaustiva soluzione a questo quesito è stata fornita dalla Corte di Cassazione nel senso che «i contratti di diritto privato aventi ad oggetto lo **sfruttamento** di **miniere** o **cave** possono assumere qualificazioni diverse, e precisamente aderire ai tipi fondamentali di **vendita immobiliare**, o della **vendita mobiliare dei beni da estrarre**, oppure della **locazione**, a seconda che, in conformità della **volontà dei contraenti** desunta anche dalle **modalità dell'atto**, sia stato oggetto del **negozio** il **giacimen-**

(1) Il co. 4 di detto articolo recita infatti: «non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo».

to nella sua complessa stratificazione, intesa in unità di superficie e di volume, oppure il prodotto dell'estrazione, ragguagliato a peso o a misura, o infine il godimento temporaneo della cosa». (2)

Detta interpretazione, che appare ormai consolidata nella dottrina (3) è stata sancita anche dalla Commissione tributaria centrale, (4) che ha statuito come: «il contratto con il quale si concede al terzo, per un periodo limitato di tempo e per un corrispettivo forfettizzato, di estrarre e prendere materiale pietroso da un terreno costituisce tipico contratto di locazione (...)».

Il medesimo principio è stato inoltre ribadito a contrariis, da una nutrita serie di sentenze della medesima Ctc. (5)

La decisione 18.9.1990 n. 5848, sez. XI recita in particolare che «(...) l'atto in questione non aveva per oggetto il trasferimento di alcun diritto reale, né la concessione di uno sfruttamento di una miniera, bensì la concessione di materiale di travertino commisurato al metro cubo e per un periodo di tempo predeterminato (...)»; per cui la Commissione assimilava la fattispecie ad una concessione di beni mobili e riteneva quindi il contratto soggetto ad Iva.

Volendo quindi riassumere e schematizzare:

- qualora il contratto di sfrutta-

mento sia principalmente legato ad una quantità fisica di beni estraibili, esso deve essere ricondotto al novero della vendita mobiliare di cosa futura;

- qualora il contratto di sfruttamento sia principalmente (6) legato ad un diritto di estrazione limitato nel tempo, esso deve essere ricondotto al novero della locazione.

Una volta risolto il quesito relativo all'inquadramento giuridico del contratto, si deve procedere a dirimere la problematica relativa all'imposizione indiretta sui contratti di sfruttamento del terreno adibito a cava.

In particolare i problemi sono essenzialmente due: l'alternatività Iva registro e la misura dell'eventuale applicazione dell'imposta di registro.

Nel caso in cui l'operazione venga ricondotta alla cessione di beni il contratto è ovviamente assoggettabile ad Iva, in caso di cedente soggetto all'imposta, nei modi ordinari.

Più complesso il problema nel caso in cui il contratto sia ricondotto alla locazione.

Nel caso in cui il cedente sia soggetto Iva si deve verificare preliminarmente l'imponibilità della locazione.

L'art. 10, co. 1, punto 8), D.P.R. 633/1972 [CFF 210] prevede che «sono esenti dall'imposta (...) le locazioni e gli affitti,

relative cessioni, risoluzioni e proroghe di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria (...)».

La norma, anche se apparentemente molto chiara, nel nostro caso non appare soddisfacente, in quanto pare dividere i terreni in due categorie: le aree agricole per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria e le aree per le quali è prevista una destinazione edificatoria.

In effetti se da un lato l'utilizzo a fine estrattivo non è immediatamente definibile come edificatorio, si deve rilevare come l'attività estrattiva debba essere esplicitamente prevista dagli strumenti urbanistici. (7)

Inoltre non sempre da detti strumenti appare attribuita positivamente una potenzialità edificatoria alle aree adibibili a cave.

Si deve premettere come l'assimilazione del terreno adibito a cava a terreno edificabile sia stata da più parti, sia in dottrina che in giurisprudenza, da sempre sostenuta.

In tal senso la giurisprudenza della Suprema Corte ha sancito come possano essere considerate cave (e quindi considerate aree edificabili), solo i terreni così qualificati dagli strumenti urbanistici (compresi nel piano pro-

(2) Corte di Cassazione, Sentenza 10.8.1990, n. 8152.

(3) Tra le altre ricordiamo le Sentenze della Corte di Cassazione 28.11.1980, n. 6270, 8.11.1986, n. 6550, 11.4.1987, n. 3600.

(4) Ctc, sez. XVI, 20.11.1992, n. 6293.

(5) Tra le altre si vedano, conforme Ctc, sez. XXIV, 25.1.1992, n. 493, sez. XVI, 10.4.1992, n. 2770 e sez. VII, 13.7.1992, n. 4560.

(6) Si è utilizzata tale locuzione poiché comunque, sia nei documenti autorizzativi di cava è sempre previsto un limite quantitativo all'attività estrattiva.

(7) La coltivazione delle cave è soggetta ad un iter autorizzativo complesso, disciplinato da testi unici regionali. Pur esistendo delle differenze, a volte anche sostanziali, tra le varie regioni, per ciò che riguarda le fasi autorizzative, in via di estrema sintesi, si può affermare che, in primis, il terreno, per essere adibito a cava, deve essere inserito in un «piano regionale delle attività estrattive», piano che deve essere attuato, su richiesta degli interessati, per mezzo di convenzioni o modifiche al piano regolatore da parte del Comune.

vinciale delle cave) e destinati a tale uso da un provvedimento autorizzativo del Comune. (8)

La citata sentenza della Corte di Cassazione 20.9.2006, n. 20385 ha stabilito un ulteriore interessante punto: non rileva la circostanza che sulla gran parte dei **terreni** oggetto di **trasferimento** sia stato impresso il vincolo del **Piano provinciale delle cave**, atteso che lo **strumento urbanistico** non è idoneo di per sé ad impedire un **uso** di fatto **diverso** da quello programmato, e a dar consistenza a passaggi di ricchezza diversi da quelli ipotizzati.

In effetti la possibilità di **coltivazione** della **cava** non è assicurata dalla semplice adozione di quello strumento, visto che le diverse leggi regionali richiedono per lo sfruttamento del terreno che il Comune **autorizzi** alla coltivazione mediante una **modifica** del **piano regolatore**.

Dalle massime sopra citate appare chiaro un orientamento: i **terreni** adibiti a **cava**, per ciò che concerne l'applicazione delle **imposte indirette**, sono assimilati a terreni edificabili, a patto che siano completate tutte le fasi dell'**iter urbanistico** necessarie per lo **sfruttamento** della **cava** medesima.

Il Ministero delle Finanze, nella R.M. 7.4.1997, n. 57, in un interpellato su sollecitazione di Confindustria, fornisce una soluzione parzialmente conforme alla giurisprudenza maggioritaria, legando l'**imponibilità** della **prestazione** all'**edificabilità** in base agli **ordinari criteri urbanistici** e non alla **destinazione** a **cava** sancita

da **specifiche autorizzazioni**. L'Agenzia infatti, in relazione a **cave** insistenti su **terreni** insuscettibili di destinazioni edificatorie, stabilisce come l'operazione sia assoggettabile a registro in caso di locazione, mentre risulterebbe imponibile Iva nel caso di locazione finanziaria.

L'Agenzia ritiene che non risulta infatti applicabile la disposizione contenuta nell'art. 16, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF 216], la quale stabilisce che alle **prestazioni di servizi** dipendenti da contratti di locazione finanziaria l'imposta si applichi con la **stessa aliquota** che sarebbe applicabile in caso di **cessione dei beni**.

La richiamata disposizione fa riferimento a operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, e quindi non può essere invocata per operazioni escluse dal campo del tributo.

Merita infine di essere citata l'Ordinanza della Corte Costituzionale 6.7.2000, n. 285, in cui è stata dichiarata la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale in relazione all'applicazione del **criterio di determinazione automatico del valore** ai fini dell'imposta di registro al caso di **terreni agricoli** usati come **cave**, e questo poiché, come si legge nell'ordinanza «(...) alcuna conseguenza sul **potere di rettifica dell'ufficio del registro può derivare dal fatto che l'interessato non abbia adempiuto all'obbligo di presentare la denuncia di variazione da terreno agricolo a cava** (...)».

È di tutta evidenza come la medesima problematica, relativamente all'**assimilazione** delle

cave e miniere alle **aree edificabili**, trovi simmetricamente riscontro nell'imponibilità Iva del **terreno** in caso di **cessione** da parte di imprese commerciali o dell'aliquota dell'imposta di registro applicabile in caso di cessione da parte da privati.

Quanto sopra sino ad ora esposto andrà da ultimo integrato con quanto disposto dalla Sentenza 30.5.2008, n. 14507 della Corte di Cassazione, decisione che peraltro consacra l'orientamento che «attuato con il D.L. 223/2006, convertito nella L. 248/2006 – ai fini dell'applicazione della disciplina contenuta in varie fonti regolatrici della materia tributaria – ha introdotto una **nuova nozione legale di area edificabile** (peraltro con norma interpretativa avente efficacia retroattiva) nel senso che “un'area è da considerare edificabile se utilizzabile a **scopo edificatorio** in base allo **strumento urbanistico generale** adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo” (...)».

Questo ultimo principio, che pare risolvere dopo anni un problema affrontato, con alterni risultati, da dottrina e giurisprudenza, supporta in modo estensivo i postulati presentati nel presente studio: sono imponibili Iva le **locazioni** di **terreni** destinati a **cava** o **miniera** dal piano regolatore generale comunale, a prescindere dall'**inserimento** nel **piano regionale** delle **attività estrattive** o dall'ottenimento di **specifiche autorizzazioni** allo svolgimento dell'attività.

(8) Corte di Cassazione, Sentenza 20.9.2006, n. 20385.