



## Fisco e immobili imposte sulle compravendite

### LA SENTENZA

La Cassazione dà peso allo sviluppo urbanistico potenziale dell'area interessata

### GLI STRUMENTI

Non è indispensabile che la zona sia inserita nel piano regolatore generale

### GLI EFFETTI

Per il Fisco le tasse devono essere calcolate sul maggior valore

# Terreni con edificabilità «di fatto»

## Rischio rincari per il Registro

Ai fini dell'imposta di registro va considerata edificabile e quindi di valore maggiore rispetto all'area agricola, sia l'area così qualificata nella pianificazione urbanistica comunale (cosiddetta edificabilità "di diritto") sia l'area che sia "di fatto" edificabile, per tale intendendosi quella la cui edificabilità possa essere ricavata «in modo indiretto dall'esistenza di una situazione concreta da considerare in rapporto a una serie di elementi oggettivi» collegati con lo sviluppo urbanistico della zona.

● **L'edificabilità "di fatto"**. Secondo la Cassazione, se è vero che l'abusività di una costruzione non è di per sé idonea a trasformare in edificatoria la natura del terreno su cui sorge, una data area può pur tuttavia avere una vocazione edificatoria (anche se essa non sia prevista nello strumento urbanistico) in quanto la sua edificabilità (variamente definibile come "non programmata", "fattuale" o "potenziale") sia evidenziata attraverso la

LA SENTENZA

«... essendo l'edificabilità di fatto una specie di edificabilità rilevante giuridicamente, è anch'essa una specie di edificabilità di diritto, cosicché si deve affermare, superando le equivoca del lessico impiegato dal legislatore, che è anch'essa un'edificabilità "di diritto", differenziandosi, (...) per il fatto di non essere (ancora) oggetto di pianificazione urbanistica. E poiché l'edificabilità di fatto è una situazione giuridica oggettiva nella quale si può venir a trovare un bene immobile e che influisce sul suo valore, essa è rilevante anche ai fini delle imposte, di registro e invim, che sono oggetto della presente controversia. Il giudice d'appello ha conseguentemente errato nel ritenere che la mancata inserzione dell'area in un piano urbanistico ne escluda l'edificabilità di fatto e, quindi, la sua rilevanza giuridica ai fini dell'imposta di registro e dell'invim. Cassazione sentenza n. 9131, 19 aprile 2006»



(Fotogramma)

### SU INTERNET

I documenti del Lunedì  
La sentenza della Cassazione sull'edificabilità n. 9131/06  
[www.ilssole24ore.com/norme](http://www.ilssole24ore.com/norme)

constatazione «di una serie di fatti indici» che sono costituiti, ad esempio:

- a) dalla vicinanza del centro abitato;
  - b) dallo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti;
  - c) dall'esistenza di servizi pubblici essenziali;
  - d) dalla presenza di opere di urbanizzazione primaria;
  - e) il collegamento con i centri urbani già organizzati.
- Insomma dalla esistenza di un qualsiasi altro elemento obiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica.

● **Le fonti legislative dell'edificabilità di fatto**. D'altronde, secondo la Corte suprema, l'edificabilità "di fatto" è ben conosciuta nella legislazione vigente, in quanto essa è presa in considerazione sia nell'ambito della disciplina della base imponibile dell'Ici (articolo 2, comma 1, lettera b del Dlgs 30 dicembre 1992 n. 504) sia al fine della determinazione dell'indennità di espropriazione (articolo 5-bis, comma 3, legge 8 agosto 1992 n. 359 e articolo 37, comma 5, Dpr 8 giugno 2001 n. 327).

● **Le conseguenze per l'imposta di registro**. La Cassazione ha così ritenuto nel caso specifico di applicare la maggiore imposta di registro prevista per le aree edificabili. Ma la portata della decisione è assai più ampia. Questa sentenza determina infatti molto scorcio nell'incertezza in materia di individuazione del concetto di area edificabile. Occorre ricordare che ai fini Ici è di recente intervenuto il comma 16 dell'articolo 11-quaterdecies, del Dl n. 203/2005, per il quale si considera comunque edificabile il terreno inserito nel piano regolatore generale indipendentemente dall'adozione dello strumento attuativo. Invece, nell'ultimo intervento della Cassazione in tema di Ici

(sentenza 21644 del 16 novembre 2004) si era ritenuto non sufficiente l'inserimento di un'area nel piano regolatore generale poiché la possibilità di edificare non è in tal caso effettiva e concreta. D'altro lato, ai fini dell'imposta di registro, secondo la Commissione tributaria regionale del Lazio (sezione VIII, sentenza 194 del 23 febbraio 2006) per l'edificabilità dei terreni non è indispensabile che sia stato adottato un piano di lottizzazione, "basta" che l'area sia qualificata come edificabile nel piano regolatore generale.

A dire il vero, se in campo Ici la legge contempla l'edificabilità "di fatto", nell'ambito del registro l'articolo 52 del Dpr 131/86 si esprime nel senso che sono da ritenere edificabili (e quindi a essi non si applica il sistema dei moltiplicatori ma quello del valore venale) «i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria»: insomma, nell'ambito del registro non sembra esserci spazio per l'edificabilità "di fatto", ciò di cui la Cassazione pare essersi dimenticata.

A.B.U.

### ANALISI

## Una nozione che cambia da tributo a tributo

DI ANGELO BUSANI

La questione della considerazione di un suolo in termini di area edificabile o meno sotto il profilo tributario è una palese dimostrazione dell'incapacità del legislatore di risolvere un problema assai semplice. ● **L'attribuzione dell'edificabilità**. Prende le mosse dal lungo percorso amministrativo necessario per arrivare allo sfruttamento edificatorio di una data area: dapprima, la pianificazione comunale individua le zone che possono ospitare un'attività edilizia, poi chi ha titolo per costruire a seconda dei casi domanda al Comune il permesso di edificare oppure inoltra una denuncia di inizio attività.

Vi sono, peraltro, casi in cui il permesso di costruire o la Dia si possono presentare direttamente e casi invece in cui tra il piano regolatore generale e la concreta attività edilizia ci deve essere il "passaggio" attraverso la pianificazione attuativa. Ancora, vi è da tenere in conto che la pianificazione comunale, per giungere allo stadio della definitiva «approvazione» deve passare attraverso la fase della «adozione», nella quale, se l'edificabilità non è ancora attuale, se ne preannuncia comunque un'assai probabile verifica. ● **L'edificabilità "di fatto"**. Se il discorso fin qui fatto riguarda la cosiddetta edificabilità "di diritto", vi è da considerare, in un Paese come il nostro, martoriato com'è da un gravissimo abusivismo, anche la cosiddetta edificabilità "di fatto", cioè la forte propensione all'edificabilità che una data area mostra perché, ad esempio, è a ridosso del territorio già edificato, è già dotata di infrastrutture e urbanizzazioni eccetera. Dall'abusivismo in particolare deriva che un'area edificata abusivamente è inevitabilmente da considerare edificabile di fatto.

Ora, l'edificabilità di fatto è stata consacrata in alcuni testi legislativi: il legislatore dell'espropriazione per pubblica utilità ha ritenuto infatti che l'esproprio di un'area edificabile di fatto non possa essere certo indennizzata come sarebbe indennizzato l'esproprio di un'area agricola; lo stesso ragionamento è poi stato fatto dal legislatore dell'Ici, per premettere il prelievo subito dal proprietario dell'area edificabile di diritto a quello subito dal proprietario dell'area edificabile di fatto.

● **La legge tributaria**. Oltre che in tema di Ici, la legge tributaria osserva l'edificabilità sotto alcuni altri profili: a) per l'Iva l'edificabilità rileva per assoggettare o meno a imposta i contratti traslativi di aree;

b) per le imposte sui redditi, la considerazione di un dato terreno in termini di area «lottizzata» o di area «edificabile» fa scattare la tassazione della plusvalenza per la vendita;

c) per l'imposta di registro (ipotecaria e catastale), la qualificazione di un'area come edificabile, oltre che avere rilevanza in termini di aliquota applicabile (l'11% anziché il 18 delle aree agricole), rileva in termini di base imponibile.

Invero, mentre per il trasferimento dei terreni agricoli non è rettificabile il prezzo dichiarato se indicato in misura pari o superiore a quella che si ottiene moltiplicando il reddito dominicale per i noti coefficienti, per i terreni edificabili si deve dichiarare il valore venale del terreno in comune commercio.

Ebbene, il legislatore tributario nulla di meglio ha trovato che di enunciare una nozione di edificabilità diversa per ciascun ambito di imposta ove il concetto di edificabilità rileva; e, in più, non si è sforzato di fare chiarezza sul diverso "grado" di edificabilità che le aree hanno a seconda dello stadio in cui si trovano dell'iter amministrativo che debbono percorrere.

Ora dunque a complicare il tutto ci si mette anche la Cassazione, che estrae improvvisamente, per il registro, un criterio (l'edificabilità di fatto) che in questo ambito di imposta non è conosciuto. Insomma, un guazzabuglio ormai inestricabile, a meno di ritenere che la Cassazione sia stata abbagliata nel proprio ragionamento da un caso di abusivismo e che quindi il suo ragionamento non sia estensibile.

Il legislatore ha complicato il problema invece di graduare il concetto

### Organi giurisdizionali / Principi altalenanti

## Necessario intervenire con una nuova norma

La diatriba sull'edificabilità dei terreni ha radici profonde. Una sorta di telenovela che, peraltro, da anni non vede più protagonisti soltanto amministrazioni finanziarie e contribuenti in continua lite sull'argomento, bensì anche e soprattutto le diverse sezioni della Cassazione che si sono arroccate su posizioni antitetiche.

Nel 1997 erano intervenute anche le Sezioni unite civili per dissipare i contrasti giurisprudenziali sorti tra i giudici di Piazza Cavour, ma ancora oggi si è giunti all'ennesima nuova pronuncia.

E tutto questo con buona pace del principio nomofilattico cui i giudici di legittima sono tenuti ad attenersi. In sostanza la Corte di cassazione nel fissare i suoi principi è obbligata, secondo quanto dispone l'articolo 65 della legge sull'Ordinamento giudiziario (Rd 12/1941), a garantire l'esatta osservanza, l'uniforme interpretazione della legge e l'unità del diritto nazionale.

● **La giurisprudenza**. Tra le sentenze favorevoli al Fisco emerge il principio secondo cui non occorre che l'iter autorizzatorio del piano generale regolatore sia completato. Il mero inserimento nel predetto piano imprime al bene una qualità che è recepita come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, è sufficiente a far venir meno, ai fini fiscali, la natura agricola del terreno.

Sul fronte delle sentenze che vanno in senso contrario e danno di

fatto ragione ai contribuenti spicca il principio secondo cui è vero che la delibera comunale che adotta il piano influenza il valore di mercato del bene. Tuttavia, ciò non determina giuridicamente il mutamento di destinazione del bene: l'aspettativa di edificabilità, frutto dell'adozione del piano comunale, non può tradursi nella creazione di un terzo genus di terreni e, cioè, quello dei suoli "assimilabili" ai terreni edificabili.

● **Il Fisco**. Alla luce dei fatti ha poco senso fare affidamento sulla risoluzione n. 6/12/90, prot. 431291, la quale ebbe a precisare, ma ai soli fini Iva, che il terreno non è suscettibile di utilizzazione edificatoria ancorché esso sia inserito nella variante del piano di fabbricazione, perché mancando la convenzione del piano di lottizzazione, non è possibile rilasciare concessioni edilizie. Infatti, le istruzioni a Unico da tempo precisano che già il primo stadio del procedimento edificatorio rende il terreno "edificabile".

Sarebbe auspicabile un nuovo intervento normativo (come è avvenuto per l'Ici, articolo 2, comma 1, lettera b) del Dlgs n. 504/92), che con spirito costruttivo definisca la problematica senza però trascurare che spesso in campo fiscale, per portare a casa gettito oggi si rischia di perderlo domani: l'attuale vicenda delle rivalutazioni delle aree fabbricabili delle imprese insegna.

LELIO CACCIAPAGLIA

### PRO-CONTRIBUENTE

Le pronunce della Cassazione:  
18 febbraio 2003 n. 2416; 8 agosto 2003 n. 11997; 21 gennaio 2003 n. 818; 15 gennaio 2003 n. 467; 27 dicembre 2001 n. 16202; 3 dicembre 1994 n. 10406

● La deliberazione del Prg da parte del Comune produce effetti provvisori, tant'è che la legge n. 52/1902 prevede che a decorrere dalla data della delibera comunale di adozione dei Prg e fino all'emanazione del relativo decreto di approvazione, il sindaco può sospendere ogni determinazione sulle domande di licenza di costruzione. Se il Prg deliberato avesse effetti definitivi, le domande di costruzione in contrasto con tale piano sarebbero respinte e non solamente sospese, in attesa che la regione approvi il piano e prima ancora di questo il Co.Re.Co effettui il controllo di merito e prima ancora il Comitato tecnico amministrativo presso il Provveditorato regionale alle Oopp esprima il proprio parere. Il lungo processo di

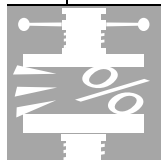


verifica cui è sottoposto un piano regolatore, non può far prevedere a priori l'approvazione finale del progetto così come deliberato dal Comune. La norma tributaria richiede che il terreno da agricolo diventi "legalmente" edificatorio, a prescindere dalla divaricazione del valore dell'uno rispetto all'altro. Il principio di certezza e di legalità, immanente nell'ordinamento tributario, non consente la possibilità di anticipare, ai fini fiscali, l'applicazione di disposizioni dettate per la determinazione della base imponibile nei trasferimenti di terreni edificabili, in relazione a suoli che non abbiano ancora assunto (e, in caso di mancata approvazione, potrebbero anche non assumere) una tale qualità. Con l'adozione da parte del comune del piano, non si hanno effetti anticipati di tipo espansivo e, quindi l'edificabilità di un terreno può dirsi conseguita solo quando il procedimento è completato.

### PRO-FISCO

Le sentenze della Cassazione:  
12 novembre 2001 n. 13969; 27 dicembre 2001 n. 16202; 15 gennaio 2003 n. 467; SSUU 1 luglio 1997 n. 5900; 18 settembre 2003 n. 13817

● Non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal comune, abbia perfezionato il proprio iter di formazione mediante l'approvazione da parte della regione, atteso che l'adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, è sufficiente a far venir meno, ai fini anzidetti, la natura agricola del terreno medesimo. Quindi, un suolo deve essere considerato edificabile e assume rilevanza ai fini fiscali, già quando lo strumento urbanistico nel quale risulta inserito è stato legittimamente adottato dal consiglio comunale. L'articolo 31, comma 20, della legge n. 289/2002 prevede che, quando i comuni attribuiscono a un terreno la natura di area fabbricabile, sono obbligati a darne comunicazione al contribuente, a mezzo posta, con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza. La successiva delibera dell'organo regionale perfeziona lo strumento, ma ai fini tributari il terreno è un'entità già valutabile sulla base della predetta destinazione edificatoria.



**Giovedì 27 aprile e giovedì 4 maggio**

## Le Guide del Professionista: un appuntamento da non perdere.

Le novità legislative e le principali scadenze del 2006 spiegate e commentate dagli esperti del Sole 24 ORE, con esempi pratici. Un'apposita sezione Internet con documenti e materiali multimediali completa la Guida.

**Il 27 aprile e il 4 maggio: LA GUIDA ALLA FATTURAZIONE ELETTRONICA E ALL'ARCHIVIAZIONE OTTICA. Il passaggio dalla carta all'elettronica: le nuove opportunità per la gestione degli adempimenti fiscali.**

[www.ilssole24ore.com](http://www.ilssole24ore.com)