



## Piano regolatore in attesa dell'approvazione regionale

### Trattamento fiscale delle compravendite di terreni ora fabbricabili (ex agricoli)

**di Giuseppe Rebecca**

*Dottore commercialista in Vicenza  
partner Synergia Consulting Group*

Il Piano Regolatore Generale (P.R.G.) è un atto complesso a formazione successiva; deve essere approvato anche dalla Regione.

In questo articolo analizziamo la fattispecie relativa ad una compravendita di un terreno (ma lo stesso accade anche per le successioni e le donazioni) che, già agricolo, diviene edificabile in base ad un P.R.G. non ancora approvato da parte della Regione.

Ai fini della valutazione di tale terreno, si renderà o meno applicabile l'art. 52, comma 4 del D.P.R. 131/86 (possibilità di fare ricorso al valore automatico)? La questione, semplice nella sua composizione, è tutta qua.

Anticipiamo fin d'ora la risposta: l'amministrazione finanziaria ritiene che tale terreno sia un *tertium genus*, terreno non edificabile, ma non per questo valutabile in base ai coefficienti (Risoluzione 27 maggio 1998 n. 47/E, in "il fisco" n.23/1998, pag.7702). La Cassazione (Sez. I n. 10406 del 3/12/1994, in "il fisco" n.6/1995, pag.1430) ritiene invece che si renda comunque applicabile la valutazione automatica.

#### La tesi dell'Amministrazione Finanziaria

L'amministrazione finanziaria così si è espressa, su questo punto (Circolare 37/220391 del 10 giugno 1986, in "il fisco" n.24/1986, pag.3837):

"Si fa presente, comunque, che il suddetto sistema valutativo (*automatico*) non potrà essere adottato per gli immobili che non sono iscritti in catasto, anche se l'iscrizione è già stata richiesta

dagli interessati, né per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

Occorre richiamare l'attenzione dei dipendenti Uffici su quali siano gli strumenti urbanistici che, prevedendo la destinazione edificatoria di un terreno, comportino la non applicabilità della disposizione di cui al quarto comma dell'art. 52. Tali strumenti, dunque, secondo la normativa vigente, vanno individuati nei piani regolatori generali, in quelli particolari, che costituiscono la derivazione diretta dei primi e, in mancanza di tali piani, nei programmi comunali di fabbricazione. E' peraltro da precisare che gli indicati strumenti urbanistici sono validi anche se adottati dai comuni, ma non ancora approvati dal competente organo regionale di controllo: i comuni, invero, fanno obbligatoriamente osservare i vincoli posti da tali provvedimenti".

Quindi, per l'amministrazione finanziaria, inapplicabilità assoluta della valutazione automatica per la fattispecie.

Successivamente l'Amministrazione è ritornata sull'argomento con la Risoluzione 27 maggio 1998 n. 47/E, in ciò sospinta dalla intervenuta sentenza della Cassazione, Sez. I n. 10.406 del 3 dicembre 1994 (di cui si dirà appresso).

La Risoluzione così precisa, nel richiamare la sentenza:

"Sul punto ci sembra utile richiamare una puntuale giurisprudenza successiva all'emanazione della riportata circolare della Suprema Corte (sentenza n. 10406 del 3 dicembre 1994) che, con riferimento alla specifica norma tributaria in argomento, ha affermato come "Nella specie, il tenore della norma ("terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria"), proprio perché non specifica ulteriormente, non

può che fare riferimento agli strumenti urbanistici già perfezionati; e poiché l'approvazione da parte della regione non è mera condizione di efficacia del piano, ma è un atto che concorre con quello comunale di adozione, realizzando la fattispecie dell'atto complesso, la norma non può che riferirsi agli strumenti che siano stati completati in tutto il loro iter...".

La Risoluzione così poi conclude:

"Premesso quanto sopra e tenuto conto della giurisprudenza rappresentata con riferimento allo strumento urbanistico adottato ma non ancora approvato, la Scrivente ritiene possibile una soluzione in linea con la richiamata sentenza n. 10406 del 3 dicembre 1994, ancorchè non conforme al pregresso orientamento dell'amministrazione, espresso nella circolare n. 37 del 1986 parzialmente riportata.

Poiché il terreno in questione non può essere considerato ancora edificabile, né può essere ritenuto non edificabile, si reputa che alla eventuale compravendita posta in essere in una data compresa tra l'adozione del piano regolatore e quella di approvazione dello stesso sia inapplicabile la disposizione dell'articolo 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Conseguentemente la base imponibile, nell'ipotesi di cui si tratta, sarà costituita dal valore venale in comune commercio (art. 51, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986)".

Non sapremmo come definire questa risoluzione; certamente è singolare, per non dire altro.

Innanzitutto fa un richiamo, parziale, alla Sentenza della Cassazione del 1994, lasciando intendere che l'amministrazione finanziaria la pensa, ora, allo stesso modo. Nulla di più falso. Le due tesi sono assolutamente in contrasto: da una parte la Cassazione, dalla parte opposta l'Amministrazione Finanziaria.

Vedremo appresso, più in dettaglio, cosa ha detto la Cassazione.

Il secondo motivo di sorpresa è quell'accenno ad un preteso contrasto con la precedente interpretazione ministeriale.

Noi non ne vediamo la differenza, se non nel fatto che, ora, si prevede una specie di terreno in più, il terreno non agricolo, non ancora fabbricabile, da valutare peraltro come fabbricabile. Ai fini della valutazione, le due interpretazioni sono esattamente coincidenti.

Certo è una situazione un po' curiosa. L'estensore della risoluzione non ha sicuramente ben letto la sentenza della Cassazione: si tratta di due tesi assolutamente contrastanti.

### La Cassazione

La Cassazione, Sezione I, si è pronunciata molto chiaramente sul caso qui trattato.

La Cassazione ha preso lo spunto dalla legge sulla prelazione agraria (legge n. 590/1965) ove, all'art. 8, comma 2, si prevede l'esclusione della prelazione allorchè "i terreni siano destinati ad utilizzazione edilizia in base a piani regolatori, anche se non ancora approvati".

In questo caso, la legge si è pronunciata molto chiaramente; ai fini della esclusione dalla prelazione è sufficiente che il terreno sia inserito nel P.R.G., ancorchè la Regione non si sia ancora pronunciata. Ai fini che qui invece trattiamo, e cioè ai fini valutativi, nulla dice in merito la norma, per cui, conclude la Cassazione, non si può che "fare riferimento agli strumenti urbanistici già perfezionati".

"...e poiché l'approvazione da parte della Regione non è mera condizione di efficacia del piano, ma è un atto che concorre con quello comunale di adozione, realizzando la fattispecie dell'atto complesso, la norma non può che riferirsi agli strumenti che siano stati completati in tutto il loro iter (Cass. n. 391 del 1994, in motivazione).

Quanto agli effetti prodromici del piano adottato e non ancora approvato, si osserva che l'art. unico della legge 3 novembre 1952 n. 1902 (e succ. mod.), in tema di misure di salvaguardia, a decorrere dalla deliberazione comunale di adozione, e per un certo periodo indicato nella legge, impone al Sindaco di "sospendere" ogni determinazione sulle domande di "licenza di costruzione" quando riconosca che tali domande siano in contrasto col piano adottato. Si tratta di un'efficacia meramente cautelare, che consente il mantenimento dello status quo e non va in direzione del consenso all'edificazione, per cui tale disciplina sembra irrilevante ai fini dell'interpretazione della norma dell'art. 52 comma 4 del T.U. n. 131 del 1986".

Quindi, per il terreno già agricolo inserito come edificabile in un piano regolatore non ancora approvato dalla Regione, si rende applicabile la valutazione automatica. Così ha precisato, senza tentennamenti, la Cassazione.

### Altri riferimenti

Può essere interessante un richiamo anche ad altre sentenze della stessa Cassazione, sentenze per certi sensi similari.

E' stato ritenuto che, per la determinazione dell'indennità di espropriazione, il carattere edificatorio dei terreni potesse essere desunto anche dalla destinazione ad essi assegnata negli strumenti urbanistici semplicemente adottati.<sup>1</sup>

Inoltre bisogna precisare a che tipo di edificabilità ci si riferisce: di fatto o di diritto?

(!) Sentenza della Cassazione civ. n. 5900, sez. Unite, 1/07/1997.

Nella sentenza della Cassazione civile n. 6388 del 07/07/1994 viene data rilevanza anche alla edificabilità di fatto: "la natura edificatoria del suolo va desunta da caratteristiche obiettive del fondo, che comprovino la concreta attitudine all'edificazione, quali l'ubicazione, l'accessibilità, lo sviluppo edilizio già in atto nella zona e in quelle immediatamente adiacenti, la presenza e l'utilizzabilità di collegamenti vari, infrastrutture, servizi pubblici ed altre opere a rete, indipendentemente dalla destinazione concreta impressa dal proprietario e dalla inclusione, o meno, del fondo medesimo in uno strumento urbanistico".

Ma nel 4 comma, art. 52 del DPR 131/1986, cosa intende il legislatore? si riferisce solo alla edificabilità di diritto, o anche a quella di fatto?

Sia in dottrina che in giurisprudenza si discute se l'edificabilità a cui si fa riferimento sia, oltre che di diritto, anche di fatto. Appare, in questo caso, unisona l'interpretazione che si ricava: il riferimento agli strumenti urbanistici vigenti dà rilevanza alla edificabilità di diritto, mentre non sembra dare peso alla edificabilità di fatto o potenziale dei terreni. Tale interpretazione risulta essere in linea con le intenzioni del legislatore, dato che quando ha inteso attribuire rilevanza anche alla edificabilità di fatto o a quella potenziale, a prescindere dalla natura giuridica del terreno, si è chiaramente espresso in tal senso (art. 2, comma 1, lettera b), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 istitutivo dell'Ici; L. 8 agosto 1992 n. 359 riguardante l'espropriazione).

Inoltre si tiene a rilevare che la giurisprudenza ha stabilito in una recente sentenza<sup>2</sup>, che in tema "di imposta di registro, l'art. 52, comma 4, ultima parte, del DPR 131/1986, che esclude l'applicabilità del criterio automatico di valutazione per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, si riferisce esclusivamente alle aree che in base ai piani urbanistici sono destinate a fini residenziali e, quindi, non può essere interpretata estensivamente fino a comprendervi i terreni aventi una destinazione diversa (nel caso di specie rurale, con una ridotta possibilità di edificazione - indice fondiario 0,30 mc/mq per le pertinenze e 0,03 per le abitazioni - soltanto di fabbricati di tipo rurale)". Con questa precisazione la Cassazione ha posto un ulteriore criterio di identificazione dei terreni aventi destinazione edificatoria e per i quali non si applica la valutazione automatica. Da ciò si può desumere che nei diversi settori debbono essere considerate non edificabili quelle aree ove sia consentita una limitatissima edificabilità. La Cassazione<sup>3</sup> ha sottolineato che le aree a destinazione verde agrico-

lo non sono edificabili, e perciò sono suscettibili di valutazione automatica anche se in esse è consentita la modesta edificabilità propria delle zone agricole.

Altra curiosità è la nota della Direzione Regionale delle Entrate Lombardia n. 28679/95 del 10 ottobre 1996 in risposta ad un quesito dell'Ufficio del Registro di Bergamo; nel caso di un terreno agricolo, inserito come fabbricabile nel P.R.G. approvato dal Comune, in attesa della approvazione da parte della Regione, la direzione Regionale delle Entrate Lombardia ha previsto che l'aliquota applicabile era quella per i terreni agricoli (aliquota 15%) e non quella per i terreni non agricoli.

Se ai fini dell'aliquota il terreno è da considerare agricolo, non si vede come non lo possa essere, ai fini della valutazione.

### Le Commissioni Tributarie

Segnaliamo innanzitutto la decisione della Commissione Tributaria di Treviso n. 140 del 20 gennaio 1997 che così recita:

"Si osserva che al momento della stipula dell'atto di compravendita (8 maggio 1992) non era ancora operante lo strumento urbanistico che successivamente aveva poi previsto la destinazione edificatoria dei terreni compravenduti, perché la variante del piano regolatore generale per il recupero urbanistico adottata dal comune risultava approvata dalla regione in data successiva al trasferimento.

Si rileva che nel periodo di transizione tra l'adozione del nuovo piano regolatore e la sua approvazione, erano applicabili dal punto di vista urbanistico le norme più restrittive, per cui i terreni oggetto della compravendita erano utilizzabili solamente per gli insediamenti di tipo agricolo; pertanto essendo i suddetti terreni classificati agricoli è preclusa ai sensi del comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986 la rettifica del valore.

Nella specie, il tenore della norma "terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria" proprio perché non specifica ulteriormente, non può che fare riferimento agli strumenti urbanistici già perfezionati; e poiché l'approvazione da parte della regione non è mera condizione di efficacia del piano, ma è un atto che concorre con quello comunale di adozione, realizzando la fattispecie dell'atto complesso, la norma non può che riferirsi agli strumenti che siano stati completati in tutto il loro iter (Cassazione n. 391 del 1994).

Quanto agli effetti prodromici del piano adottato e non ancora approvato, si osserva che l'articolo unico della L. 3 novembre 1952, n. 1902 in tema di misure di salvaguardia, a decorrere dalla deliberazione comunale di adozione e per un cer-

il fisco

<sup>2</sup> Cassazione, sezione tributaria, sentenza 8/03/2001, n. 3414.

<sup>3</sup> Sentenza 17 luglio 1996 n. 6573 e sentenza 22 novembre 2000 n. 15090.

to periodo indicato nella legge, impone al sindaco di sospendere ogni determinazione sulla domanda di licenza di costruzione, quando riconosce che tali domande siano in contrasto col piano adottato.

Si tratta, di un'efficacia meramente cautelare, che consente il mantenimento dello status quo e non va in direzione del consenso all'edificazione, per cui tale disciplina sembra irrilevante ai fini dell'interpretazione della norma dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986".

Nello stesso senso, Commissione Tributaria di primo grado di Foggia, 29 dicembre 1995 n. 228,

Commissione Tributaria Centrale 19 gennaio 1996 n. 141, Commissione Tributaria Provinciale di Pistoia, 9 dicembre 1996 n. 337, Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, 13 febbraio 1997 n. 65, Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. X, 19 maggio 1997 n. 243, Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, Sez. II, del 16 marzo 1998 n. 52, Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, Sez. V del 9 giugno 2000.

La Commissione Tributaria Provinciale di Pistoia 6 dicembre 2000 n. 296, in particolare così ha sentenziato:

"La norma (art. 52, 4 comma D.P.R. 136/86) stabilisce che non sono suscettibili di rettifica i valori attribuiti a terreni agricoli qualora siano dichiarati in misura non inferiore a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto.

Tuttavia, specifica ancora la norma all'ultimo periodo dello stesso comma 4, questa disposizione "non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

Per il significato da dare a quest'ultimo periodo occorre rifarsi alla sentenza della C. Cassazione n. 10406 del 3 dicembre 1994 che così recita: "il tenore della norma, proprio perché non specifica ulteriormente, non può che far riferimento agli strumenti urbanistici già perfezionati; e poiché l'approvazione da parte della Regione non è mera condizione di efficacia del piano, ma è un atto che concorre con quello comunale di adozione, realizzando la fattispecie dell'atto complesso, la norma non può che riferirsi agli strumenti urbanistici che siano completati in tutto il loro iter".

La tesi dei ricorrenti è pertanto da condividere: il terreno oggetto dell'atto di conferimento doveva essere considerato agricolo, ed il suo valore non poteva essere rettificato perché l'importo dichiarato era uguale a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto.

Al riguardo è utile citare anche la sentenza della C.T. Regionale di Firenze n. 14 del 15 febbraio 1998 che, condividendo questa tesi, riconosce che "al fine di determinare l'effettivo valore di un terreno occorre aver riguardo alla sua destinazione secondo le previsioni del P.R.G. vigente. Non rileva la successiva, diversa, previsione urbanistica qualora il nuovo piano non abbia ancora ottenuto la necessaria approvazione regionale e dunque non risulti ancora perfezionato".

In senso contrario, Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, Sez. VI, n. 19 del 7/3/2001 che così si è pronunciata: "si osserva che nel momento stesso in cui viene deliberata da parte dei competenti organi comunali l'adozione della variante al PRG il terreno cambia la sua natura di terreno agricolo per acquistare quella prevista dallo strumento urbanistico così come è espressamente detto nella richiamata sentenza delle Sezioni Civili Unite della Cassazione: "la deliberazione di adozione del piano regolatore o del piano di fabbricazione, come atto collegiale esprime la volontà definitiva dell'ente pubblico, conferisce a questi strumenti edilizi una efficacia immediata, sia pure limitata."

Trascurando comunque l'aspetto strettamente tributario, è difficile poter affermare che un terreno agricolo inserito come edificabile in uno strumento urbanistico se pure in itinere possa considerarsi omogeneo con un qualsiasi terreno agricolo di fatto ed essere valutato con lo stesso metro in caso di trasferimento."

### Conclusioni

Come si è visto, l'Amministrazione Finanziaria è in pieno contrasto con la Cassazione su come considerare, ai fini valutativi, un terreno agricolo, divenuto edificabile per effetto di un piano regolatore non ancora approvato dalla Regione.

Sono però già numerose le sentenze di Commissioni Tributarie orientate nel senso della Cassazione, e a nostro avviso potrebbe essere questo l'orientamento alla fine prevalente: per i terreni agricoli che diventano edificabili in funzione di un P.R.G. non ancora approvato da parte della Regione si dovrebbe rendere applicabile il riferimento alla valutazione automatica, così come per i terreni agricoli.