



Cessione di terreni

Ulteriori aspetti

di Giuseppe Rebecca

Dottore commercialista in Vicenza
partner Synergia Consulting Group
e Giuliano Borriero

Praticante dottore commercialista in Vicenza

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Lottizzazione: problematiche; 2.1 La lottizzazione nel testo unico; 2.2 La lottizzazione in vigore del D.P.R. n.597/1973 e del Tuir; 2.3 La lottizzazione secondo l'Amministrazione finanziaria; 2.4 La lottizzazione secondo la giurisprudenza; 2.5 La lottizzazione oggi - 3. Lottizzazione PIP e PEEP - 4. Area edificabile: definizione ai fini Ici - 5. Cessione di cubatura: alcune riflessioni

1. Premessa

In questo articolo approfondiamo alcuni aspetti particolari che riguardano la cessione di terreni (1). In particolare trattiamo il concetto di lottizzazione, il caso di un terreno inserito in un Piano per l'edilizia Economica e Popolare o in un Piano per gli insediamenti Produttivi, la definizione di area edificabile per quanto riguarda l'I.C.I. ed infine la cessione di sola cubatura.

2. Lottizzazione: problematiche

2.1 La lottizzazione nel testo unico

La cessione di terreni lottizzati è disciplinata dagli artt. 81 e 82 del TUIR. In particolare, la lettera a) del comma 1 dell'art. 81 del TUIR considera redditi diversi (2): "le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecu-

(1) Per un'analisi in generale vedasi nostro articolo pubblicato nel Fisco n. 40/2002, pag. 6363 "Terreni-imposte nel caso di cessione"

(2) Se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

zione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici". Il successivo articolo 82 del TUIR, individua le modalità di determinazione della plusvalenza da cessione di terreno lottizzato. La plusvalenza è data dalla "differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (art. 82, comma 1, TUIR)". L'individuazione del prezzo di acquisto varia a seconda della modalità di acquisizione del terreno (art. 82, comma 2, TUIR):

i) per i terreni acquisiti onerosamente si assume come prezzo di acquisto il valore normale del quinto anno anteriore all'inizio della lottizzazione o delle opere (o il valore normale al momento dell'acquisto se avvenuto prima di cinque anni dall'inizio della lottizzazione);

ii) per i terreni acquisiti gratuitamente il valore di riferimento è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere.

2.2 La lottizzazione in vigore del D.P.R. n.597/1973 e del Tuir

L'art. 76 del D.P.R. 29/9/73, n. 5973 prevedeva, tra i redditi derivanti da operazioni speculative,

(3) D.P.R. 29/9/73, n. 597

Art. 76

Redditi derivanti da operazioni speculative

Le plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non rientranti fra i redditi d'impresa concorrono alla formazione del reddito complessivo per il periodo d'imposta in cui le operazioni si sono concluse.

La plusvalenza è costituita dalla differenza tra il prezzo reale d'acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene alienato, ed il prezzo reale conseguito, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili in quanto dovuta.

Si considerano in ogni caso fatti con fini speculativi, senza possibilità di prova contraria,:

1) la lottizzazione o l'esecuzione di opere intese a rendere edificabili terreni inclusi in piani regolatori o in programmi di

anche la lottizzazione, senza alcuna limitazione di tempo.

La vendita di terreno edificabile, invece, era considerata operazione speculativa solo ove la rivendita fosse stata effettuata entro il quinquennio. È quindi evidente come fosse importante stabilire, nel caso di possesso ultraquinquennale del terreno, se si fosse in presenza di lottizzazione (tassata) o meno (operazione non tassata).

Per la lottizzazione di terreno, sempre tassabile, anche nel caso di acquisto da oltre 5 anni, si assumeva peraltro come riferimento il valore al quinto anno ante l'inclusione nel piano regolatore o in un programma di fabbricazione. Se l'acquisto fosse stato effettuato entro i 5 anni, il riferimento era al costo di acquisto o della donazione.

Rispetto alla normativa precedente, ante TUIR, la lottizzazione è ora trattata più o meno nello stesso modo; quello che cambia è l'inserimento, nel TUIR, delle operazioni speculative relative a terreni edificabili senza alcuna limitazione temporale.

È pacifico che, ante TUIR, nel caso di possesso di terreno da oltre 5 anni, ove fosse dimostrato che non c'era lottizzazione, ma semplice cessione di terreno, si sarebbe stati esclusi da imposta.

2.3 La lottizzazione secondo l'Amministrazione finanziaria

Una prima risoluzione che prende in considerazione la lottizzazione è la n. 7/786 del 22 marzo 1979. Nella risoluzione si specifica: "Al riguardo la scrivente dichiara che il requisito della lottizzazione, richiesto per rendere operante la presunzione assoluta di cui al n. 1) del terzo comma del richiamato articolo 76, sussiste ogni qual volta viene venduto un terreno oggetto di un piano di lottizzazione approvato dalle competenti autorità locali. L'espressione la lottizzazione o l'esecuzione di opere intese a rendere edificabili

fabbricazione e la successiva vendita anche parziale dei terreni stessi;

2) l'acquisto e la vendita di beni immobili non destinati alla utilizzazione personale da parte dell'acquirente o dei familiari, se il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita non è superiore a cinque anni;

3) l'acquisto e la vendita di oggetti d'arte, di antiquariato o in generale da collezione, se il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita non è superiore a due anni.

Per i terreni di cui al n. 1) del comma precedente, che siano stati acquisiti oltre cinque anni prima della loro inclusione in piani regolatori o in programmi di fabbricazione, si assume come prezzo di acquisto il valore medio corrente nel quinto anno anteriore a quello della predetta inclusione. Per i terreni acquistati posteriormente si assume come prezzo quello reale di acquisto ovvero, in caso di successione o donazione, il valore determinato ai fini della relativa imposta.

La disposizione di cui al n. 2) del terzo comma, si applica, alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti, anche quando le plusvalenze degli immobili sono state conseguite attraverso l'acquisizione e la successiva vendita di quote o di azioni, non quotate in borsa, di società il cui patrimonio è investito prevalentemente in beni immobili.

terreni inclusi nei piani regolatori o in programmi di fabbricazione adottata dalla norma di legge – quale si evidenzia in presenza della vocale disgiuntiva "o" – porta invero a concludere che ciascuna di dette circostanze costituisce sufficiente ed autonomo presupposto per far considerare speculativa la successiva vendita del terreno".

Nello stesso senso anche la risoluzione n. 7/353, del 20 maggio 1983: "Al riguardo si esprime l'avviso che la lottizzazione risulta realizzata con l'approvazione da parte dell'ente locale del relativo progetto e con la cessione in contropartita di una porzione del terreno, nonché con il conseguente rilascio delle licenze edilizie; tutto ciò non solo comprova l'esistenza dell'intento speculativo cui fa riferimento il comma 1 del citato art. 76 per considerare tassabili le plusvalenze realizzate, ma costituisce la condizione richiesta dal comma 3, n. 1), dello stesso articolo per qualificare l'operazione come effettuata con fini speculativi senza possibilità di prova contraria".

L'amministrazione ha quindi considerato lottizzazione la semplice approvazione dell'iter burocratico, senza la necessità della effettiva esecuzione di opere nei terreni. Queste risoluzioni sono state invero pronunciate in vigenza della normativa precedente, quando l'amministrazione finanziaria aveva tutto l'interesse ad estendere gli effetti della lottizzazione (la cessione di aree edificabili possedute da più di 5 anni non costituiva reddito diverso). Le stesse considerazioni devono necessariamente valere anche ai fini della normativa attuale.

A questo proposito l'amministrazione finanziaria è tornata sulla questione della lottizzazione nelle istruzioni per la compilazione del quadro RL del mod. Unico 2002. Nel rigo RL1, per lottizzazione, si intende "qualsiasi utilizzazione del terreno che, a prescindere dall'effettivo frazionamento dello stesso e dal numero di proprietari, preveda la realizzazione di una pluralità di edifici e comporti quindi le opere di urbanizzazione primaria e secondaria (L. 6/8/67, n. 765). Il solo frazionamento non costituisce lottizzazione né operazione incrementativa diretta alla rivendita [C.M. 28/10/67, n. 3210 e R.M. 7/8/81 n. 7/2704 (4)]".

Sulla distinzione tra lottizzazione e frazionamento si è espressa anche la Commissione Tributaria Centrale (5): "mentre il frazionamento è ope-

(4) R.M. 7/8/81, n. 7/2704: "Al riguardo osserva la scrivente che il mero frazionamento di un terreno non costituisce operazione incrementativa diretta ad agevolare la successiva vendita né può essere assimilata alla lottizzazione, la quale consiste nella utilizzazione del suolo per la realizzazione, contemporanea o successiva, di un insediamento edificatorio previa predisposizione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria".

(5) Comm. Trib. Centr., decisione n. 3857, 20 novembre 1995. In precedenza sempre la Commissione Tributaria Centrale si era espressa conformemente con la decisione n. 128 del 7 gennaio 1992.

razione diretta a rendere più agevole la vendita di suoli, la lottizzazione implica la realizzazione di un insieme di opere atte a soddisfare le necessità primarie e secondarie dell'insediamento edilizio. E che la norma (6) abbia avuto riguardo alla lottizzazione (e non anche al frazionamento) è reso palese dalla previsione, accanto a quest'ultima, della esecuzione di opere intese a rendere edificabili i terreni, cioè degli interventi che sostanzialmente integrano il contenuto dei piani di lottizzazione previsti e disciplinati dalla legislazione urbanistica".

2.4 La lottizzazione secondo la giurisprudenza

Sulla necessità dell'esecuzione o meno di opere la giurisprudenza si è espressa in modo differente, anche se la tesi assolutamente prevalente è per la non necessità dell'esecuzione di opere. La Cassazione [Sentenza 24 ottobre 2001, 23 novembre 2000, n. 13050 (7)] ha ritenuto che "Un terreno deve ritenersi giuridicamente lottizzato nel momento in cui l'autorità competente (in genere il comune) ha provveduto a emettere la necessaria autorizzazione alla lottizzazione (art. 28, 2° comma) e non è indispensabile che si sia già realizzata la condizione sospensiva cui la autorizzazione è subordinata, cioè la stipula di una convenzione, da trasciversi a cura del proprietario, che preveda i vari oneri a carico del proprietario. Ragionando diversamente si giungerebbe a risultati assurdi e paradossali tanto in materia civile e penale quanto in materia tributaria. Diventerebbe cioè legittima la diffusa prassi (seguita anche nel caso de quo) secondo cui il proprietario di un ampio terreno, dopo che è stata emessa la autorizzazione alla lottizzazione, provvede a frazionare il terreno stesso ed a venderlo ai vari proprietari che si assumono ciascuno una parte degli oneri stipulando la convenzione con il comune. Infatti se la autorizzazione non producesse effetti immediati il proprietario in questione commetterebbe una lottizzazione abusiva, e le compravendite sarebbero nulle. Sul piano fiscale (e sostanziale) è poi evidente che i criteri di valutazione di un terreno si modificano con la autorizzazione alla lottizzazione. In caso contrario si dovrebbe sostenere che un'area diviene edificabile solo con il rilascio della concessione a costruire". Le stesse motivazioni appena esposte sono alla base di un'altra Sentenza della Cassazione, la n. 15208 del 29 novembre 2001 (8); anche in questo caso si è ritenuta sufficiente l'autorizzazione alla lottizzazione, senza che

debba essere stipulata la relativa convenzione. Secondo queste, ed altre Sentenze (9), non è necessaria la esecuzione di opere per far rientrare il terreno nella fattispecie della lottizzazione. Nel passato la giurisprudenza, in particolare la Cassazione, si era però espressa anche in senso opposto, ritenendo indispensabile la esecuzione di opere per considerare il terreno lottizzato (10).

Per completezza, si segnala che assai pochi sono gli interventi che prendono in considerazione la conclusione o meno dell'iter della lottizzazione (11).

2.5 La lottizzazione oggi

Quanto affermato dall'amministrazione finanziaria, e sostanzialmente confermato dall'orientamento recente della Cassazione, in vigenza della normativa precedente, deve necessariamente valere anche in vigenza del TUIR.

Per rientrare nella fattispecie della lottizzazione

(9) In senso conforme, Cass., sez. II, 5 novembre 1975, n. 3709, in Boll. Trib. 1978, 787; Comm. Centr., sez. VIII, 19 gennaio 1984, n. 401, in Boll. Trib., 1984, 713; Comm. Centr., sez. VIII, 23 maggio 1989, n. 3590, in Cod. imp. Dir. IPSOA, sez. 1, art. 76 (Interpretazioni), n. 92; Comm. C. 27 febbraio 1990 n. 1557, in Corr. Trib. 16/90 p. 1130; C.T.C., sez. VIII, dec. 18 dicembre 1996 n. 6359 in Banca dati IPSOA big., confermata anche sentenza da 11 marzo 1998 n. 1285, ibidem; C.T.C., sez. I, 16 settembre 1998 n. 4390, ibidem; Comm. Trib., 2° grado Treviso, 9 marzo 1990, n. 138, in Fisco, 1990, 4304; Comm. Trib., 1° grado di Salerno, sez. I, 8 luglio 1985, n. 705, in Fisco, 1986, 5202.

Da ultimo, Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 15208 del 29 novembre 2001, in "il fisco" n. 14/2002, fascicolo n. 1, pag. 2171; cfr. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 6836 del 18 maggio 2001; Consiglio di Stato, Sez. II, sentenza n. 1463 del 5 marzo 1997.

(10) Lottizzazione con opere, qualche decisione: Cass., sez. I, 2 luglio 1977, n. 2880, in Boll. Trib. 1978, 787; Cass. Sez. I, 28 aprile 1979, n. 2469, in Mass. Foro it., 1979, col. 505; Cass. Sez. I, 30 marzo 1983, n. 2301, in Boll. Trib. 1983, 1717; Comm. Centr., 21 ottobre 1975 n. 12548; Comm. Centr. 19 febbraio 1984 n. 401; Comm. Centr. 12 febbraio 1987 n. 1939; Comm. Centr., sez. III, 20 novembre 1990, n. 7510, in Codice Tributario Il Sole 24 Ore; Comm. Centr., sez. III, 4 giugno 1991, n. 4306, in Corr. Trib., 1991, 3755; C.T.C. XIV, 9 ottobre 1995 n. 3212, Banca Dati Juris Data Giuffrè; C.T.C. XIV, 20 novembre 1995 n. 3857, Il Fisco, 1996, 4343; C.T.C., XX, 1 dicembre 1995 n. 4027, in Diritto e Pratica Tributaria, 97, II, p. 1223 con commento di Monica Fossa; Comm. Trib., 2° grado Bari, sez. I, 20 aprile 1989, n. 399, in Boll. Trib., 1990, 704; Comm. Trib., 1° grado Siracusa, sez. I, 12 aprile 1984, n. 318, in Boll. Trib., 1984, 1536; Comm. Trib., 1° grado di Bassano del Grappa, sez. III, 13 ottobre 1987, n. 524, in Fisco, 1987, 6964; Comm. Trib., 1° grado Bassano del Grappa, sez. III, 10 novembre 1987, in Riv. Dir. Fin. e sc. Fin., 1988, II, 46 (molto ben articolata); Comm. Trib., 1° grado Bassano del Grappa, sez. III, 16 novembre 1987, n. 522, in Cod. imp. Dir. IPSOA, sez. 1, art. 76 (Interpretazioni), n. 76; Comm. Trib., 1° grado Bassano del Grappa, sez. III, 4 agosto 1989, n. 668, in Fisco, 1990, 3375; Comm. Trib., 1° grado Milano, 12 maggio 1993 in banca dati Il Sole 24 Ore, Codice Tributario

(11) Comm. Tributaria di 1° grado di Voghera (sez. III, 1° febbraio 1988, n. 7, in Boll. Trib. 1988, 1129) e Commissione Tributaria di 2° grado di Livorno (sez. V, 5 giugno 1990, n. 1455, in Boll. Trib., 1991, 800); Comm. Tributaria di 1° grado di Treviso (sez. II, 14 novembre 1985, n. 2027, in Fisco, 1986, 3076).

(6) La Commissione Centrale fa riferimento all'art.76 del DPR 29/09/73 n. 597 (il cui contenuto normativo è stato riprodotto, con modificazioni, dall'art. 81 del vigente DPR 22/12/86, n. 917)

(7) In GT n. 4/2002, p. 331

(8) In *il fisco* n.14/2002, fscaicolo 1, pag. 2171

non è richiesta l'esecuzione di opere; è sufficiente che si sia concluso l'iter amministrativo, e il rilascio dell'autorizzazione.

Va da sé che, mentre ante TUIR il contribuente aveva un interesse contrapposto, rispetto all'amministrazione finanziaria, a cercare di differire gli effetti di una lottizzazione, ora, in vigore del TUIR, la situazione si è capovolta, ed in molti casi, terreno pervenuto per successione o donazione, l'interesse del contribuente è proprio quello di vedere riconosciuta una lottizzazione anche senza opere. E quest'ultimo principio pare ormai consolidato.

3. Lottizzazione PIP e PEEP

Espropriazione di terreni soggetti a Piano per l'Edilizia Economica e Popolare; ci si chiede se l'espropriazione (o la cessione volontaria durante un procedimento espropriativo) di un terreno incluso in un P.E.E.P. o in un Piano per gli Insediamenti produttivi (P.I.P.) dia luogo a plusvalenze da realizzo di area edificabile o da lottizzazione.

Dal punto di vista fiscale, l'espropriazione di un terreno comporta il risarcimento con un'indennità soggetta a tassazione. Le indennità sono soggette a ritenuta a titolo d'imposta (applicata dall'ente erogante) del 20%; tuttavia, i contribuenti, in sede di dichiarazione dei redditi possono optare per la tassazione nei modi ordinari (tassazione ordinaria ovvero tassazione separata) e in tal caso la ritenuta si considera effettuata a titolo di acconto. In proposito, si precisa che la ritenuta deve essere operata dall'ente erogatore sull'intera somma così come liquidata e solo in caso di esercizio dell'opzione, il contribuente dovrà procedere al calcolo della plusvalenza secondo i criteri indicati dall'art. 82 del Testo Unico imposte sui redditi, raffrontando così il costo con il ricavo (Circolare Ministeriale n. 194/E, del 24 luglio 1998).

La legge n. 413 del 30 dicembre 1991 prevede l'assoggettamento a tassazione delle indennità di esproprio e delle altre somme riferibili ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o infrastrutture urbane situate all'interno di zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al DM 2 aprile 1968 – come tali definite dagli strumenti urbanistici – ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare (12).

Sono pertanto soggette a tassazione le indennità di esproprio:

- di aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane comprese nelle zone omogenee A,B,C,D;

- in ogni caso, di aree destinate ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare.

Ai fini della imponibilità dell'indennità di esproprio non conta, quindi, la natura edificatoria del terreno, ma la sua collocazione nelle zone omogenee richiamate o la sua destinazione ad opere di edilizia residenziale pubblica. L'inclusione del terreno nelle zone citate o la sua collocazione in una variante del P.E.E.P. (anche se precedentemente il terreno non era considerato edificabile dal P.R.G.) basta a conferirgli il carattere di edificabilità (13).

Per quanto riguarda l'individuazione del momento in cui si deve avere riguardo per la collocazione del terreno nelle zone omogenee citate, al fine di stabilire l'assoggettabilità o meno a tassazione dell'indennità di esproprio, si deve fare riferimento non all'emissione del decreto di esproprio, bensì all'inizio della procedura esecutiva (ad esempio, occupazione di pubblica utilità, ecc.). Resta pertanto fermo che, ove un terreno venga espropriato a seguito dell'approvazione di una variante di piano per pubblica utilità, si deve avere riguardo alla nuova situazione del terreno stesso e non alla condizione precedente l'approvazione della variante (14).

Una volta stabilita la natura edificatoria di tutti i terreni inclusi in un P.E.E.P., resta da capire come debba essere considerata l'eventuale plusvalenza che deriva dalla cessione (volontaria o meno), se si sia in presenza di lottizzazione o meno. La Commissione tributaria di II grado di Bari 15 spiega chiaramente per quale motivo un terreno soggetto a Piano Particolareggiato (ma il discorso vale in tutti i casi di iniziativa pubblica) non possa essere considerato lottizzazione: "La tipologia dei due strumenti urbanistici (piano Particolareggiato e Lottizzazione) è completamente diversa, essendo il piano di lottizzazione di iniziativa privata ed il P.P. di iniziativa della Pubblica Amministrazione. La giustificazione della disparità di trattamento tra piano di lottizzazione e P.P. è giustificato dal fatto che mentre nel primo è il privato che con una serie di operazioni e adempimenti trae il massimo utile possibile dal bene patrimoniale, con il secondo il rapporto si inverte ed è la Pubblica Amministrazione ad imporre le proprie deliberazioni e scelte economiche al privato, potendosi giungere sino all'esproprio del bene stesso". Si deve anche aggiungere che, in molti casi, le delibere consiliari di adozione dei P.E.E.P. bloccano ogni spazio di manovra all'iniziativa privata, impedendo l'effettuazione

il fisco

(12) Risoluzione ministeriale, Ministero Finanze, Dipartimento Entrate, Direzione Centrale Affari giuridici e contenzioso tributario, 11 luglio 1996, n. 111/E

(13) Cassazione civile, sez. I, 14 settembre 1999, n. 9805. Sentenze conformi: Cass. n. 496/1992; Cass. 15/01/2000 n. 425

(14) Ris. Min. 11/07/96, n. 111/E

(15) Decisione n. 1138, del 13 dicembre 1988 (in banca dati "il fiscovideo")

di qualsiasi intervento sui terreni interessati (16).

Quindi, in caso di cessione di un terreno incluso in un Piano per l'Edilizia Economica e Popolare, l'eventuale plusvalenza conseguita deve essere trattata come plusvalenza da cessione di area edificabile e tassata secondo quanto disposto dall'art. 81, comma 1, lettera b) del TUIR, non come lottizzazione. Lo stesso dicasi nel caso di Piano Particolareggiato.

4. Area edificabile: definizione ai fini Ici

Ai fini dell'I.C.I. la definizione di area edificabile assume una sfumatura differente rispetto a quella attribuibile ai fini delle imposte dirette (17) ed indirette (18). L'edificatorietà di un fondo è data non solo nel caso in cui lo stesso sia inserito in un piano regolatore, ma anche nel caso in cui implicitamente possieda una qualità edificatoria. Gli elementi che individuano una qualifica edificatoria sono così evidenziati dalla Corte di Cassazione, Sezione I civ., 7 luglio 1994, n. 6388: "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 rate, indipendentemente dalla destinazione concreta impressa dal proprietario e dalla inclusione, o meno, del fondo medesimo in uno strumento urbanistico".

Come è stato sottolineato in dottrina (19), il legislatore ha cercato di assimilare la definizione di area fabbricabile ai fini I.C.I. con la definizione ai fini delle espropriazioni. Il criterio della potenzialità edificatoria dell'area, adottato ai fini I.C.I., è però limitato dalla stessa normativa istitutiva dell'imposta. Infatti, ai fini I.C.I., sono considerati agricoli quei terreni edificabili (come risultano da piano regolatore) che sono posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli e sono utilizzati per la coltivazione del fondo o l'allevamento del bestiame.

(16) A conferma di questa tesi, Nota Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Reg. Lombardia, n. 68569/96

(17) Ai fini delle imposte dirette, si considera edificabile un terreno che sia inserito in un PRG che abbia completato il suo iter amministrativo (approvazione anche da parte della Regione), in modo che il terreno possa in concreto ottenere un'autorizzazione edilizia.

(18) Pur in presenza di alcune Sentenze difformi (ad es. Cass. n. 4381, 27 marzo 2002), la tesi prevalente è che, per considerare un terreno edificabile, sia necessaria la conclusione dell'iter amministrativo di approvazione del PRG

(19) M. Leo-F. Monacchi-M. Schiavo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, VI edizione, Milano, 1999

L'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs 30 dicembre 1992, n. 504 identifica come edificabile "l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione". Il generico richiamo agli strumenti urbanistici generali o attuativi lascia aperte numerose questioni. Un punto particolarmente delicato riguarda l'individuazione di quali strumenti urbanistici siano adatti ad identificare l'edificabilità di un'area; è sufficiente il solo piano regolatore (adottato dal Comune o approvato dalla Regione) o è necessario che l'area sia anche inserita in un piano pluriennale di attuazione? La risoluzione del ministero delle finanze, n. 209/E del 17 ottobre 1997/20 ha precisato che l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati, essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale. Nel proseguo della risoluzione il ministero introduce anche una puntualizzazione molto interessante: "per le aree poste al di fuori degli strumenti particolareggiati ma entro lo strumento generale, la potenzialità di edificazione normalmente è attenuata nel senso che possono esistere gradi, più o meno ampi, di incertezza sulla effettiva possibilità di utilizzare il suolo edificatorio nel futuro, allorquando cioè la zona rientrerà in un piano particolareggiato. Tale situazione, pur se non influente sulla qualificazione dell'area, non sarà però priva di effetto; essa influenzerà la quantificazione della base imponibile la quale, come è noto, è rappresentata dal valore venale in comune commercio. È abbastanza evidente che, normalmente, sul mercato il valore dell'area è man mano decrescente a seconda che si tratti di area per la quale è stata rilasciata la concessione edilizia, di area priva di concessione edilizia ma compresa in un piano particolareggiato, di area compresa soltanto in un piano regolatore". Con questa pronuncia il ministero intende sottolineare che spetterà ai singoli Comuni stabilire eventuali differenziazioni di valore al mq a seconda dell'inserimento dell'area in un piano particolareggiato o meno. Per qualificare come edificabile un'area ai fini I.C.I. è quindi sufficiente la sua inclusione in un piano regolatore generale approvato.

Una questione legata alla precedente riguarda il perfezionamento dell'iter di approvazione del piano regolatore; è sufficiente l'adozione del piano regolatore da parte del comune per considerare edificabile un'area ai fini I.C.I. o la si considera edificabile solo dopo l'approvazione da parte della Regione (e la conseguente pubblicazione sul Bur del nuovo piano approvato)? Il problema si pone per tutti quei terreni che, prima agricoli, vengono inseriti come edificabili in un piano regolatore adottato dal Comune, nelle more dell'approvazione da parte della Regione. Durante il periodo di

(20) In *Il fisco*, n. 41/1997, pag. 12071

tempo che intercorre tra l'adozione comunale e l'approvazione regionale (prima della conclusione dell'iter di approvazione possono passare anche alcuni anni) come si deve considerare quel terreno ai fini I.C.I.?

La sentenza della Cassazione n. 10406 del 3 dicembre 1994 (21), pur non facendo riferimento direttamente all'I.C.I., stabilisce che un generico riferimento a strumenti urbanistici 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, non ci si può che riferire a strumenti che siano stati completati in tutto il loro iter. La sentenza sottolinea inoltre che il legislatore, quando intendeva fare riferimento a strumenti urbanistici non ancora perfezionati, non ha mancato di esprimersi in modo coerente (22).

La Commissione tributaria provinciale di Treviso, nella sentenza n. 140 del 20 gennaio 1997, così pronunzia: "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 compavendita erano utilizzabili solamente per gli insediamenti di tipo agricolo" (23).

Su un caso analogo al precedente si è pronunciata anche la Commissione tributaria provinciale di Pisa (24) confermando la necessità dell'approvazione definitiva del piano regolatore da parte della Regione: "la qualità di un'area edificabile, in virtù di uno strumento urbanistico, adottato

dal consiglio comunale, ma non ancora approvato dalla Giunta regionale, costituisce una qualità essenziale del bene in relazione ad una futura possibile diversa valutazione dello stesso, ma non gli conferisce, prima della delibera regionale, un effettivo valore maggiore".

Sulla individuazione della edificabilità ai fini I.C.I., i Comuni godono di ampi poteri. Nella Circolare Ministeriale n. 118/E, del 7 giugno 2000 "Imposta comunale sugli immobili - Istruzioni per il versamento dell'imposta dovuta per l'anno 2000", l'Agenzia delle Entrate stabilisce che "Il valore delle aree fabbricabili è costituito dal valore venale in comune commercio determinato avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Si rammenta che il comune, al fine di ridurre l'insorgenza del contenzioso, potrebbe aver stabilito, con proprio regolamento a norma dell'art. 59, comma 1, lettera g), del D.Lgs n. 446 del 1997, i valori venali delle aree fabbricabili, così da ritenere congruo il valore dichiarato dal contribuente in misura non inferiore a quella fissata nel regolamento".

L'amministrazione ha così invitato i Comuni a predisporre un regolamento interno che classifichi in modo specifico quali aree sono considerate edificabili ai fini I.C.I., e quale sia il loro valore al mq.

Quindi, un terreno agricolo inserito tra le aree edificabili da una variante del piano regolatore non ancora definitivamente approvato dalla Regione, continua ad essere considerato agricolo ai fini I.C.I. fino alla definitiva approvazione Regionale. Solo dopo l'approvazione e la pubblicazione sul Bollettino Ufficiale Regionale del nuovo piano regolatore, il terreno acquisisce, ai fini I.C.I., la sua nuova natura edificabile.

5. Cessione di cubatura: alcune riflessioni

La cessione di cubatura è quell'atto, a titolo oneroso, attraverso il quale "il proprietario del fondo, cui inerisce una determinata cubatura, distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a se stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui (25)". Il proprietario del terreno, senza cedere il terreno stesso, rinuncia ad utilizzare per sé una determinata volumetria, concedendo all'acquirente la possibilità di edificare sul proprio fondo per un volume maggiore rispetto a

(21) In "il fisco" n.6/1995, pag. 1430

(22) Ad esempio, l'art. 8, comma 2, L. n. 590/1996, sulla prelazione agraria, dove si cita "in base a piani regolatori, anche se non ancora approvati".

(23) Conforme a questa sentenza, anche se non fanno riferimento all'ICI, circolari del Ministero delle Finanze n. 37 del 10 giugno 1986 e 47/E del 27 maggio 1998; Commissione Tributaria Centrale, decisioni n. 5471 del 18 dicembre 1981 e n. 4830 del 11 ottobre 1993; Consiglio di Stato, decisione n. 581 del giugno 1993.

(24) Comm. Trib. Prov. Pisa, 9 giugno 2000, n. 71: "...l'area dal vigente piano regolatore era classificata come area con destinazione agricola e la diversa classificazione è avvenuta soltanto al momento della definitiva approvazione dello strumento urbanistico (deliberazione della Giunta Regionale). Appare evidente che le aree edificabili, ai fini I.C.I., possono essere considerate solamente quelle per le quali sia stato adottato un piano in via definitiva."

"In base alla sola variante del P.R.G., la edificabilità dell'area era soggetta all'approvazione della Giunta Regionale e fino a tale momento l'area aveva una semplice potenzialità ad essere considerata edificabile. Soltanto la delibera regionale ha reso tale area effettivamente utilizzabile a scopo edificatorio. Non può sfuggire ad un esame giuridico che se, prima della delibera regionale, il terreno fosse stato utilizzato a scopo edificatorio, si sarebbe incorso in varie sanzioni sia dal punto di vista penale che amministrativo."

(25) Cass., Sez. I civ., 14 dicembre 1988, n. 6807

quello originariamente spettante. Dal punto di vista dell'inquadramento giuridico di questo negozio, la dottrina ha da tempo raggiunto una uniformità di giudizio (26), nel senso di considerarlo una atipica *servitus inaedificandi*; anche la giurisprudenza si è espressa in senso conforme alla dottrina (27). Una questione sinora non analizzata, e che può portare ad interpretazioni differenti, riguarda, invece la problematica del trattamento fiscale della cessione di cubatura, con particolare riferimento alle imposte dirette. Ai fini delle imposte indirette, infatti, la cessione di cubatura è soggetta ad imposta proporzionale di registro, salvo il caso in cui la vendita rientri nell'ambito d'impresa. In questo caso la cessione sarà soggetta ad IVA.

Per quanto riguarda le imposte dirette, il problema è se la cessione di sola cubatura da parte di un privato ad altro privato, senza ovviamente cedere anche il terreno, rientri o meno tra i casi previsti dall'art. 81 TUIR. Le ipotesi che si possono formulare sono due:

(26) N. Grassano "La cessione di cubatura", in Riv. Not., 1992, pag. 1069

(27) Cass., 20 dicembre 1983, n. 7499

il fisco

1. la cessione di cubatura concretizza realizzo di plusvalenza tassabile secondo l'art. 81 TUIR;

2. la cessione di cubatura, comportando un impoverimento del valore del terreno cedente, rientra tra i casi di diminuzione patrimoniale (come nella cessione del diritto di escavazione delle cave) e non comporta alcuna formazione di reddito.

Ulteriori problemi sono poi legati, nel caso si propenda per la prima ipotesi, all'individuazione del costo del diritto cui confrontare il prezzo di vendita al fine di determinare la plusvalenza. L'acquisto del terreno è infatti di norma avvenuto pagando un prezzo unico indistinto, senza determinare un valore specifico per la cubatura; come si può quindi scindere il costo d'acquisto individuando quello relativo alla singola cubatura?

La questione presenta molti punti irrisolti ed ancor oggi poco trattati.

La nostra interpretazione, pur in assenza di riferimenti dottrinali, è comunque per la diminuzione di valore, e quindi per l'esclusione dal reddito.

