

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 2/2001/T

Gaetano Petrelli

AGEVOLAZIONI PER L'ACQUISTO DI IMMOBILI A FINI DI UTILIZZO EDIFICATORIO

Approvato dalla Commissione studi tributari il 18 gennaio 2001

Approvato dal Consiglio Nazionale l'8 febbraio 2001

Premessa.

L'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000 n. 388 ("legge finanziaria 2001") prevede un particolare trattamento fiscale per "i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale", ed "a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento". Ricorrendo tali presupposti, la norma assoggetta i medesimi atti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

La disposizione in commento – ispirata ad un evidente *favor* per lo sviluppo dell'attività edilizia – ha dei precedenti. L'articolo 14 della legge 2 luglio 1949 n. 408 (c.d. legge Tupini) prevedeva "il beneficio dell'imposta fissa di registro e quello della riduzione al quarto dell'imposta ipotecaria per gli acquisti di aree edificabili", purché questi ultimi avessero per oggetto la costruzione di case di abitazione non di lusso (anche se comprendenti uffici e negozi, entro determinate percentuali), e purché la costruzione fosse iniziata ed ultimata entro un dato termine.

L'articolo 44 del D.L. 15 marzo 1965 n. 124, convertito in legge 13 maggio 1965 n. 431, prevedeva la riduzione al quattro per cento dell'imposta di registro "per i trasferimenti a titolo oneroso e per i conferimenti in società di fabbricati e di aree destinate alla costruzione edilizia, situati nel territorio nazionale". Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.L. 11 dicembre 1967 n. 1150, convertito in legge 7 febbraio 1968 n. 26,

la relativa costruzione doveva avvenire entro un dato termine, a pena di decadenza dalle agevolazioni.

Le suddette norme non sono ormai più in vigore. È attualmente vigente, invece, la disposizione contenuta nell'art. 5 della legge 22 aprile 1982 n. 168, ai sensi del quale Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978 n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa. Nello stesso ambito le permutate sono esenti dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili, e sono soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa”¹.

L'analisi comparata delle suindicate disposizioni – simili per certi aspetti ma con differenze, anche rilevanti, rispetto alla nuova norma in commento – è importante per cogliere appieno il significato e la portata di quest'ultima, che presenta delle vistose imperfezioni, dovute alla – ormai nota – scadente tecnica legislativa ed al convulso procedimento di approvazione della legge finanziaria, con emendamenti presentati all'ultimo momento, senza adeguata ponderazione². Con riferimento alle norme

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2002, 1, p. 285.

¹ Sul trattamento tributario degli atti traslativi di immobili nell'ambito dei piani di recupero, cfr. C.N.N. (estensore MONTELEONE), *Imposte di registro, ipotecarie e catastali: agevolazioni concernenti il recupero del patrimonio edilizio esistente*, in *CNN Strumenti*, voce 1910, p. 13.1.

² L'analisi dell'iter parlamentare della disposizione in esame può essere utile per comprendere sia il procedimento di formazione della “volontà del legislatore”, sia i difetti della disposizione in esame.

Nella seduta della Commissione Bilancio del Senato n. 307 del 5 dicembre 2000 viene presentato, da parte del senatore Vedovato, l'emendamento 23.21, per inserire la seguente disposizione:

“I trasferimenti di beni immobili finalizzati all'attuazione di comparti urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro con aliquota dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro cinque anni dal trasferimento”.

Nella successiva seduta n. 308 del 6 dicembre viene presentato, da parte del senatore Marino, l'emendamento 27.21, del seguente tenore:

“I trasferimenti di immobili inseriti in strumenti attuativi pubblici e privati, comunque denominati, e nei comparti individuati ed approvati ai sensi delle normative nazionali o regionali, del piano urbanistico comunale, finalizzati alla ripartizione perequata dei valori immobiliari sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”.

Nella medesima seduta, l'emendamento 23.21 (nuovo testo) viene riproposto, da parte dei senatori Vedovato, Marino, Pastore e Montagnino, come segue:

“I trasferimenti di beni immobili finalizzati all'attuazione di comparti urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro con aliquota dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento”.

Si ha quindi l'emendamento 27.27 del senatore Vedovato:

“I trasferimenti di beni immobili nell'ambito di piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro

previgenti, inoltre, si sono stratificati orientamenti giurisprudenziali ed amministrativi che è possibile trasporre ed adattare, con la dovuta attenzione, anche ai fini dell'interpretazione ed applicazione della norma in esame.

Individuazione e contenuto del beneficio tributario.

Ricorrendo i presupposti di applicazione dell'art. 33, comma 3, che saranno meglio *infra* illustrati, l'atto di acquisto è soggetto *all'imposta di registro con l'aliquota dell'1%, ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.*

Nessuna riduzione o esenzione è invece prevista per l'*INVIM* né per l'*imposta di bollo*, che si applicano quindi secondo le regole ordinarie.

Nessun beneficio è previsto neanche per l'*imposta di donazione*. La norma, peraltro, parla genericamente di "trasferimenti di beni immobili", senza far cenno alla natura onerosa o gratuita dell'acquisto. Poiché non tutti gli acquisti gratuiti sono soggetti ad

dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro 5 anni dal trasferimento".

Segue l'emendamento governativo n. 27.29:

"I trasferimenti di immobili inseriti in strumenti attuativi pubblici e privati, comunque denominati, e nei comparti individuati ed approvati ai sensi delle normative nazionali o regionali, del piano urbanistico comunale, finalizzati alla ripartizione perequata dei valori immobiliari sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa".

La discussione in Commissione si articola quindi come segue:

"Sull'emendamento 23.21, dato per illustrato, il relatore GIARETTA esprime parere favorevole a condizione che il testo venga riformulato secondo quanto stabilito nella prima parte dell'emendamento 27.27, dichiarato inammissibile per carenza di copertura finanziaria. Il sottosegretario GIARDA concorda con il parere favorevole del relatore, cui si associa anche il senatore VEGAS. Aggiungono la loro firma all'emendamento i senatori Pastore, Marino e Montagnino. Il senatore PASTORE invita il Governo a verificare l'eshaustività delle fattispecie contemplate nell'emendamento all'esame, per evitare contrasti nell'applicazione della norma. Il sottosegretario GIARDA si riserva in proposito di proporre ulteriori specificazioni per l'esame dell'Assemblea.

Posto ai voti, con il parere favorevole del relatore e del Governo, l'emendamento 23.21 (nuovo testo) risulta approvato."

Nella seduta (conclusiva) della Camera dei deputati del 22 dicembre, risulta solo, prima dell'approvazione, la seguente dichiarazione dell'onorevole Giorgetti, rimasta senza risposta:

"Io vorrei capire l'esatta portata del comma 3 dell'articolo 33 (anche perché ho presentato un emendamento in materia). Mi rivolgo in particolare a un collega, l'onorevole Zagatti, che lo ha molto a cuore. Io non ho capito (e credo che non abbiano capito neanche molti cultori della materia) se i piani urbanistici di cui si sta parlando siano solo quelli di iniziativa pubblica oppure anche quelli di iniziativa privata, perché il senso della norma cambia radicalmente ed evidentemente, poi, cambierebbero anche i costi per l'amministrazione. Sarebbe pertanto importante chiarire in qualche modo (magari potrebbe farlo il Governo con un ordine del giorno) se i piani urbanistici particolareggiati siano anche quelli di iniziativa privata o esclusivamente quelli di iniziativa pubblica".

imposta di donazione – e, più precisamente, non lo sono quelli in cui difetti lo “spirito di liberalità”³ – deve ritenersi che detti trasferimenti gratuiti ma non liberali rientrino senz’altro nel campo di applicazione della disciplina in esame.

Occorre, infine, che l’atto non sia soggetto ad IVA. Se, infatti, l’alienante è un soggetto IVA, si applica l’imposta sul valore aggiunto secondo le regole ordinarie (e quindi, generalmente, con l’aliquota del 20%), nessuna riduzione essendo prevista per tale imposta. Per il principio di alternatività, sancito dall’art. 40 del D.P.R. 131/1986, l’atto sarà assoggettato, in tal caso, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Fermo quanto sopra, non è previsto, dalla norma in oggetto, alcun *requisito “causale”* dell’atto di trasferimento. In altri termini, l’acquisto può aver luogo a qualsiasi titolo (compravendita, atto solutorio, atto gratuito non liberale, permuta, conferimento in società, ecc.).

Natura giuridica del trattamento di favore.

Il trattamento di favore per l’acquisto di immobili a fini edificatori – pur non essendo inserito nel testo unico dell’imposta di registro – è comunque a regime, non essendo prevista alcuna scadenza temporale per la sua applicazione. Ciò nonostante, la norma in esame sembra doversi interpretare come fonte di una *agevolazione fiscale in senso tecnico*.

Sono note le controversie vertenti sull’individuazione del concetto di agevolazione fiscale⁴: secondo l’orientamento che sembra attualmente prevalere, può ravvisarsi agevolazione in senso tecnico allorché concorrono, in una determinata disciplina tributaria *favorevole al contribuente*, specifici requisiti di natura funzionale e strutturale:

³ Cfr. sul punto C.N.N. (estensore GIUNCHI), *Imposte di registro, ipotecaria e catastale relative a trasferimenti a titolo gratuito che non integrano donazione o altra liberalità fra vivi* (1-2 giugno 2000), in *CNN Strumenti*, voce 0910.

⁴ Sulle agevolazioni tributarie, cfr. in particolare: D’AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Dig. It.*, Appendice, Torino 1980, p. 153 ss.; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992; ID., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli 1973; MOSCHETTI-ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV ed., Torino 1988, I, p. 84 ss.; LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma 1989; ID., *Esenzione* (diritto tributario), in *Enc. dir.*, XV, Milano 1966, p. 567 ss.; ID., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, 1, Padova 1994, p. 401 ss.; ID., *Verso la scomparsa delle agevolazioni tributarie?*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 173 ss..

- sotto il *profilo funzionale*, si ritiene sussistere un'agevolazione fiscale, e non una minore tassazione nell'ambito della disciplina base ed ordinaria di un dato tributo, allorché il trattamento di favore è motivato da *ragioni extrafiscali*, che nulla cioè hanno a che vedere con i criteri di ripartizione e di concorso nella spesa pubblica cui ogni cittadino è tenuto ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione⁵: si parla, in questi casi, di "utilizzo extrafiscale dell'imposta", o di "spesa pubblica implicita" o "mediante imposta", o ancora di "finanziamenti indiretti, virtuali e impliciti". Più precisamente, la dottrina ritiene che le agevolazioni fiscali costituiscano corretta applicazione dei principi costituzionali che emergono coordinando ed interpretando sistematicamente il principio di capacità contributiva con altri principi e valori extratributari costituzionalmente garantiti⁶. Ciò è particolarmente importante, in quanto consente di valutare criticamente quell'orientamento giurisprudenziale⁷, contraddetto dalla più recente dottrina⁸, secondo il quale le agevolazioni tributarie, costituendo deroga al principio di capacità contributiva, non sarebbero suscettibili di interpretazione analogica, ma semmai solo di interpretazione estensiva;

- sotto il *profilo strutturale*, meno decisivo peraltro del precedente, si ritengono generalmente indizi della sussistenza di un'agevolazione fiscale in senso tecnico l'esistenza di limiti temporali o territoriali di efficacia, la collocazione della disposizione di favore in testi normativi specificamente dedicati ad agevolazioni fiscali, l'esistenza di una disciplina formalmente derogatoria, il coinvolgimento in senso agevolativo di una pluralità di tributi. Particolarmente significative si prospettano soprattutto, nel caso in esame, queste due ultime circostanze: il beneficio riguarda infatti diverse imposte (registro, ipotecaria, catastale), e quindi difficilmente può giustificarsi in base a ragioni strutturali interne alla disciplina delle singole imposte. A ciò si

⁵ LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 414 ss..

⁶ MOSCHETTI, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, 1, Padova 1994, p. 262 ss.; LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 402 ss., e spec. p. 416 ss..

Nella fattispecie in esame, l'incentivo all'attività edilizia – che costituisce il fine evidente della disposizione contenuta nell'art. 33, comma 3 – oltre a rappresentare un indirizzo per l'iniziativa economica privata (art. 41, comma 3 della Costituzione), appare diretto a conformare le modalità di godimento della proprietà (art. 42, comma 2, della Costituzione), promuovendo nel contempo l'incremento del patrimonio edilizio, anche abitativo (art. 47, comma 2, della Costituzione), e l'incremento occupazionale (art. 35 della Costituzione).

⁷ Cass. 8 ottobre 1997 n. 9760, in *Comm. trib.*, 1998, II, p. 95; Cass. 27 febbraio 1997 n. 1763, in *Mass. Foro it.*, 1997; Cass. 9 agosto 1990 n. 8111, in *Foro it.*, 1990, I, c. 3419; Cass. 24 luglio 1989 n. 3496, in *Foro it.*, 1990, I, c. 1626.

⁸ In senso critico rispetto all'affermazione giurisprudenziale della inapplicabilità per analogia delle agevolazioni fiscali, v. in particolare MOSCHETTI-ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 84 ss.; LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 405.

aggiunga, infine, la disciplina della decadenza dalle agevolazioni – la norma prevede una “condizione” per il trattamento agevolato, consistente nell’utilizzo edificatorio entro cinque anni – nell’ipotesi in cui lo scopo, prefissato dal legislatore, non venga raggiunto.

Tutte le ragioni suindicate fanno quindi valutare di poco peso l’obiezione che potrebbe effettuarsi alla ricomprensione della disciplina fiscale in esame tra le agevolazioni tributarie in senso tecnico; obiezione che potrebbe essere fondata, essenzialmente, sulla natura “a regime” della disciplina di favore, non soggetta a limiti temporali (anche se la stessa non è compresa nel testo unico delle disposizioni sull’imposta di registro): si tratta di profili strutturali la cui presenza o meno è puramente eventuale nella disciplina delle agevolazioni fiscali, e come tale considerata generalmente di non eccessivo rilievo⁹.

Storicamente, inoltre, le disposizioni che prevedevano, o prevedono, un trattamento di favore per l’acquisto di immobili da edificare, a condizione che l’utilizzo edificatorio effettivamente abbia luogo, sono state sempre interpretate, sia dalla giurisprudenza che dalla prassi amministrativa come fonti di agevolazioni fiscali in senso tecnico. In particolare, sono state ritenute applicabili le disposizioni (art. 41-*ter* della legge 17 agosto 1942 n. 1150, come introdotto dall’art. 15 della legge 6 agosto 1967 n. 765; art. 46 della legge 28 febbraio 1985 n. 47, e successive modificazioni) che prevedono la decadenza dalle agevolazioni nell’ipotesi in cui la costruzione sia eseguita abusivamente, in contrasto con le previsioni della normativa urbanistica¹⁰. Nella particolare fattispecie, poi, in cui l’abuso sia oggetto di successivo condono, si è ritenuto che quest’ultimo operi retroattivamente, con la conseguenza che – una volta rilasciata la concessione in sanatoria – questa precluda la revoca delle agevolazioni precedentemente concesse¹¹.

⁹ La dottrina ha rilevato, soprattutto in tema di IVA, che a volte l’adozione di un approccio legislativo fondamentalmente casistico comporta l’introduzione di regimi sostanzialmente agevolativi nel quadro della disciplina base del tributo: LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, I, 1, Padova 1994, p. 401, nota 1.

¹⁰ Ris. Min. Fin. 17 settembre 1977 n. 251306. Cfr. inoltre la giurisprudenza citata alla successiva nota 11.

¹¹ Cass. 17 gennaio 1995 n. 489, in *Corriere trib.*, 1995, p. 523; Cass. 15 settembre 1992 n. 10533, in *Fisco*, 1993, p. 3450; Cass. 17 luglio 1992 n. 8690, in *Fisco*, 1992, p. 8795; Cass. 14 settembre 1990 n. 9484, in *Fisco*, 1990, p. 6006; Cass. 10 novembre 1989 n. 4761, in *Comm. trib. centr.*, 1990, II, p. 238; Comm. trib. centr. 5 marzo 1990 n. 1742, in *Fisco*, 1990, p. 3181; Comm. trib. centr. 27 gennaio 1990 n. 612, in *Comm. trib. centr.*, 1990, I, p. 89; Comm. trib. centr. 29 settembre 1989 n. 5637, in *Fisco*, 1989, p. 7071; Comm. trib. centr. 9 maggio 1989 n. 4213, in *Fisco*, 1989, p. 6473; Comm. trib. centr. 14 luglio 1987 n. 8269, in *Fisco*, 1988, p. 654.

Presupposti dell'agevolazione: l'inserimento in un "piano particolareggiato".

Il primo presupposto per l'applicazione della disciplina in esame, risultante dall'art. 33, comma 3, è rappresentato dal fatto che i beni immobili oggetto di trasferimento siano situati "in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale". La condizione della previa "approvazione" rende inidoneo – ai fini di cui trattasi – il piano particolareggiato semplicemente "adottato" dall'organo comunale competente.

L'interpretazione del termine "*piano particolareggiato*", in realtà, non si presenta agevole:

- in una prima accezione, si parla di piano particolareggiato solo per quello ad iniziativa pubblica, disciplinato dagli articoli 13 e seguenti della legge 17 agosto 1942 n. 1150 (c.d. legge urbanistica) ¹²;

- in una seconda accezione, si parla di piani particolareggiati, comprendendovi anche quelli ad iniziativa privata, avendo riguardo a tutti i piani urbanistici attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale (tale più ampia accezione è presente nella legislazione statale ¹³ e regionale ¹⁴, e diffusa anche in dottrina e giurisprudenza ¹⁵). Vi

¹² Cfr., limitatamente alla legislazione statale (e senza pretese di esaustività), per l'accezione più ristretta di piano particolareggiato, l'art. 49, comma 9, del D. Lgs. 30 marzo 1990 n. 76; l'art. 56, comma 8, della legge 14 maggio 1981 n. 219;

¹³ Cfr., tra gli altri, l'art. 3-*quater* del D.L. 13 maggio 1999 n. 132 ("piani particolareggiati di recupero"); l'art. 2 del D.M. 2 maggio 1983 (che fa riferimento al "piano particolareggiato di risanamento, conservazione e di recupero"); l'art. 13 della legge 26 maggio 1975 n. 183 ("piani particolareggiati di risanamento"); l'art. 17 della legge 5 febbraio 1970 n. 21 ("piani particolareggiati di risanamento"); art. 5 della legge 5 luglio 1966 n. 526 ("piano particolareggiato o di risanamento"); art. 1 della legge 2 aprile 1952 n. 339 ("piano particolareggiato di espropriazione"); art. 8 della legge 18 maggio 1951 n. 333 ("piano particolareggiato di espropriazione").

Esistono poi delle norme che equiparano, *quoad effectum*, al piano particolareggiato in senso stretto altri strumenti urbanistici: cfr., tra le altre, l'art. 28, ultimo comma, della legge 5 agosto 1978 n. 457 ("per quanto non stabilito dal presente titolo si applicano ai piani di recupero le disposizioni previste per i piani particolareggiati dalla vigente legislazione regionale e, in mancanza, da quella statale"); l'art. 27, comma 3, della legge 22 ottobre 1971 n. 865 (a norma del quale il piano delle aree da destinare ad insediamenti produttivi "ha valore di piano particolareggiato d'esecuzione"); l'art. 5, comma 2, del D.L. 1 aprile 1971 n. 119 (a norma del quale il piano di ricostruzione e restauro, ivi previsto, ha l'efficacia di piano particolareggiato); art. 3 della legge 4 novembre 1963 n. 1457 ("il piano comprensoriale ha efficacia di piano particolareggiato di esecuzione"); art. 3 della legge 17 maggio 1952 n. 619 (per cui il piano di trasferimento, ivi previsto, "avrà valore di piano particolareggiato"); art. 2 del D. Lgs. Lgt. 1 marzo 1945 n. 154 (il piano di ricostruzione ... ha efficacia di piano particolareggiato").

¹⁴ Cfr., ad esempio, la legge reg. Emilia Romagna n. 47 del 1978, il cui articolo 25 parla di piano particolareggiato di iniziativa privata analogo al piano particolareggiato di iniziativa pubblica (su cui cfr. BARTOLI-PREDIERI, *Piano regolatore*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, p. 687. Per il rilievo che "le legislazioni regionali esprimono, prevalentemente, una tendenza all'uniformazione degli strumenti

sono compresi, quindi, il piano particolareggiato in senso stretto, ad iniziativa pubblica¹⁶, il piano di lottizzazione¹⁷, il piano per l'edilizia economica e popolare¹⁸, il piano per gli insediamenti produttivi¹⁹, il piano di recupero²⁰. Sono tutti strumenti la cui esistenza – almeno nel caso, configurato come normale dal legislatore del 1942, in cui il piano regolatore generale contenga soltanto previsioni di massima o direttive di carattere generale²¹ – appare indispensabile per il rilascio della concessione ad edificare.

L'espressione utilizzata nell'art. 33, comma 3 (“piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati”) farebbe propendere per la seconda, più ampia, accezione. L'argomento letterale, peraltro, deve essere verificato anche alla luce della *ratio* della norma tributaria, in rapporto alle finalità ed agli effetti dei singoli piani urbanistici, ed alla presenza, con riferimento ad alcuni di essi, di specifiche disposizioni agevolative.

Alla luce di quest'ultimo aspetto, devono ritenersi innanzitutto escluse dall'ambito di applicazione della norma in commento le aree comprese nei piani di zona (c.d. piani peep) e nei piani per insediamenti produttivi (c.d. piani pip), in quanto entrambe assoggettate al più favorevole regime fiscale previsto dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 (imposta di registro in misura fissa, ed esenzione da imposte ipotecaria e catastale).

urbanistici attuativi, siano essi di iniziativa privata o di iniziativa pubblica”, cfr. TRAVI, *Piano di lottizzazione e comparti edificatori*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 150.

¹⁵ Comm. trib. centr. 17 maggio 1993 n. 1911, in *Corriere trib.*, 1993, p. 2769; Cons. Stato 20 novembre 1989 n. 749, in *Riv. giur. urbanistica*, 1990, p. 202, con nota di BORELLA (ove la distinzione tra strumenti attuativi ordinari, quali il piano particolareggiato in senso stretto ed il piano di lottizzazione, e strumenti attuativi speciali, quali i PEEP, i PIP ed i piani di recupero); MORBIDELLI, *Pianificazione territoriale ed urbanistica*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1990, p. 47.

¹⁶ BERGONZINI, *Piano regolatore particolareggiato*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 231; MENGOLI, *Manuale di diritto urbanistico*, Milano, 1986, p. 219 ss.

¹⁷ TRAVI, *Piano di lottizzazione e comparti edificatori*, cit., p. 147; MENGOLI, *Manuale di diritto urbanistico*, cit., p. 185 ss.; CROSETTI, *Piano di lottizzazione*, in *Novissimo Dig. It., Appendice*, V, Torino 1984, p. 923; GALLETTO, *Rassegna di giurisprudenza sulle convenzioni di lottizzazione*, in *Riv. not.*, 1981, p. 1151; BESSONE, *Sul problema della natura giuridica dei piani di lottizzazione*, in *Riv. not.*, 1977, p. 543.

¹⁸ DOMENICHELLI, *Piano di zona per l'edilizia economica e popolare*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 175.

¹⁹ CACCIAVILLANI LANZIERI, *Piano per gli insediamenti produttivi*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 207.

²⁰ MIGLIARESE, *Piano di recupero del patrimonio edilizio*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 164.

²¹ Per l'osservazione, peraltro, che il piano regolatore generale “può contenere non solo indicazioni di carattere programmatico, da sviluppare in piani esecutivi, ma anche prescrizioni categoriche immediatamente impegnative ed obbligatorie, come tali costitutive di vincoli indipendentemente dalla formazione di uno strumento particolareggiato”, cfr. BERGONZINI, *Piano regolatore particolareggiato*, cit., p. 232.

Anche i trasferimenti delle aree inserite nei “piani di recupero” (ad iniziativa sia pubblica che privata), di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978 n. 457, sono soggetti ad un trattamento fiscale più favorevole (imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, nonché, con riferimento alle permutate, esenzione da Invim), assorbente rispetto a quello in esame.

Rimangono i piani di lottizzazione, previsti dall’art. 28 della legge 1150/1942, anche definiti “piani particolareggiati ad iniziativa privata”²². La relativa natura giuridica è peraltro discussa: la giurisprudenza amministrativa equipara, tendenzialmente, i piani di lottizzazione ai piani particolareggiati, ritenendoli, al pari dei primi, strumenti urbanistici attuativi, pariordinati a quelli particolareggiati e ad essi alternativi²³; la giurisprudenza della Cassazione tende a far prevalere l’aspetto contrattuale della “convenzione” di lottizzazione²⁴, pur riconoscendo talvolta l’efficacia di piano attuativo della lottizzazione convenzionata²⁵. Per completare il panorama, occorre anche segnalare che numerose disposizioni legislative elencano distintamente il piano particolareggiato ed il piano di lottizzazione²⁶ (anche se l’argomento *ex silentio* non è particolarmente probante, vista la plurivocità dell’accezione “piani particolareggiati”), e che l’incertezza sulla ricomprensione della lottizzazione convenzionata nella norma tributaria in esame emerge anche dai lavori preparatori²⁷; per converso, in passato il

²² Per tale qualificazione, cfr. Cons. Stato 1 marzo 1995 n. 2311, in *Cons. Stato*, 1997, I, p. 432.

²³ Cons. Stato 5 marzo 1997 n. 1463, in *Foro it.*, Rep. 1999, voce *Edilizia e urbanistica*, n. 216 (“*Il piano di lottizzazione costituisce uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato*”); T.A.R. Veneto 5 marzo 1996 n. 513, in *Trib. Amm. Reg.*, 1996, I, p. 1892; Cons. Stato 10 settembre 1996 n. 1028, in *Foro it.*, Rep. 1996, voce *Edilizia e urbanistica*, n. 423; Cons. Stato 23 febbraio 1993 n. 180, in *Foro amm.*, 1993, p. 365; Cons. Stato 10 novembre 1992 n. 1221, in *Foro it.*, 1993, III, c. 265; Cons. Stato 21 novembre 1991 n. 142, in *Cons. Stato*, 1993, I, p. 264; T.A.R. Lombardia 16 gennaio 1987 n. 16, in *Trib. Amm. Reg.*, 1987, I, p. 959; T.A.R. Sicilia 13 dicembre 1985 n. 2041, in *Trib. Amm. Reg.*, 1986, I, p. 797; Cons. Stato 24 novembre 1984 n. 836, in *Riv. giur. edilizia*, 1985, I, p. 304; Cons. Stato 8 settembre 1983 n. 363, in *Riv. giur. edilizia*, 1983, I, p. 832. In dottrina, cfr. per tutti BERGONZINI, *Piano regolatore particolareggiato*, cit., p. 149. Cfr. anche, in tal senso, la Circ. Min. Lavori Pubblici 28 ottobre 1967 n. 3210.

²⁴ Cass. 11 febbraio 1994 n. 1384, in *Giust. civ.*, 1994, I, p. 249; Cass. 1 marzo 1990 n. 1589, in *Riv. giur. edilizia*, 1990, p. 489; Cass. 6 aprile 1983 n. 2433, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, c. 1393; Cass. 25 luglio 1980 n. 4833, in *Foro it.*, 1982, I, c. 527.

²⁵ Cass. 7 gennaio 1984 n. 99, in *Foro it.*, Rep. 1984, voce *Edilizia e urbanistica*, n. 452.

²⁶ Cfr. l’art. 13 della legge 28 gennaio 1977 n. 10; l’art. 25, comma 5, lettera b), del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643, come modificato dall’art. 23 della legge 30 dicembre 1991 n. 413; l’art. 7 della legge 22 ottobre 1971 n. 865; l’art. 2 della legge 19 novembre 1968 n. 1187; l’art. 3 della legge 2 aprile 1968 n. 507; gli artt. 1, 8 e 9 del D.M. 2 aprile 1968.

²⁷ Cfr. supra, nota 2.

piano di lottizzazione è stato espressamente equiparato al piano particolareggiato, quando si trattava di ottenere benefici fiscali²⁸.

In definitiva, vista l'insufficienza dell'argomento letterale e dell'argomento *ex silentio*, occorre far riferimento alla *ratio* della norma in esame (peraltro non desumibile dai relativi lavori preparatori), ed a tal fine occorre confrontare gli effetti del piano particolareggiato ad iniziativa pubblica e del piano di lottizzazione, quali desumibili dalle norme suindicate.

Il *piano particolareggiato ad iniziativa pubblica* equivale a dichiarazione di pubblica utilità delle opere da esso previste, e comporta quindi la soggezione ad espropriazione delle aree relative; determina inoltre l'obbligo a carico del privato di rispettare gli allineamenti e le prescrizioni di zona, e di conformarsi alla disciplina delle aree urbane di cui agli articoli 18 e seguenti della legge urbanistica (con conseguente eventuale obbligo di effettuare le costruzioni, ricostruzioni o modificazioni d'immobili appartenenti a privati ai sensi dell'art. 20 pena l'espropriazione, eventuale attribuzione ai privati di aree già pubbliche, soggezione alla disciplina dei comparti edificatori).

Gli *effetti della lottizzazione* si riassumono, essenzialmente, nella formazione dei comparti edificatori previsti nella convenzione, nell'obbligo di cessione gratuita di aree al Comune, nell'assunzione a carico del privato delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria o dei relativi oneri, nell'imposizione al privato che intende edificare di termini per l'esecuzione delle suddette opere. Quanto alla posizione del Comune, si ritiene che lo stesso, nonostante la stipula della convenzione, possa eventualmente anche mutare la destinazione urbanistica delle aree, e più in generale non rilasciare la concessione ad edificare in presenza di un sopravvenuto interesse pubblico in senso contrario²⁹, atteggiandosi quindi in tal caso la potestà pubblicistica dell'Ente in maniera non difforme rispetto a quella di adozione del piano particolareggiato di iniziativa pubblica.

In entrambi i casi, pertanto, l'attività edificatoria viene "conformata" ad opera del Comune – a prescindere dal soggetto cui è attribuita l'iniziativa per la formazione del piano – in modo da renderla compatibile con l'interesse pubblico. Certamente, quest'ultimo assume una maggiore pregnanza in presenza di un piano particolareggiato

²⁸ Comm. trib. centr. 17 maggio 1991 n. 3953, in *Corriere trib.*, 1991, p. 2626, secondo la quale il piano di lottizzazione "è da considerare come uno strumento urbanistico di dettaglio, paraordinato e normalmente alternativo rispetto al piano particolareggiato, con la conseguenza che, in via analogica, deve ritenersi consentita l'applicazione al primo della disciplina dettata per il secondo".

ad iniziativa pubblica (si pensi all'obbligo di intervento che al privato può essere imposto, pena espropriazione della relativa proprietà ai sensi dell'art. 23 della legge urbanistica), ma quest'ultimo aspetto non appare decisivo ai fini della concessione del *beneficio tributario in esame, il quale non può che essere rivolto ad incentivare l'ordinato svolgimento dell'attività edilizia in conformità alla pianificazione urbanistica effettuata dal Comune preposto alla tutela ed all'assetto del territorio.*

Nell'ipotesi in cui, seguendo la tesi suesposta, si ritenga che anche l'inserimento nel piano di lottizzazione sia sufficiente per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, è *necessario* – vista l'inequivoca formulazione della norma, che richiede la previa “approvazione”, secondo le norme statali e regionali, del piano – *che la convenzione relativa sia stipulata anteriormente al momento in cui viene posto in essere l'atto traslativo*, e che quindi sia completato il procedimento amministrativo relativo alla lottizzazione, in conformità alla normativa statale o regionale di riferimento ³⁰.

In ogni caso, poi, è necessario chiedersi se il beneficio in oggetto spetti, in presenza di una lottizzazione regolarmente approvata, solo nelle ipotesi di *lottizzazione obbligatoria*, o anche nei casi di *lottizzazione facoltativa* ³¹. Ricorre la prima fattispecie nel caso previsto dall'art. 28, comma 11, della legge 1150/1942 ³², e si ha, in tal caso, una potestà sostitutiva dell'autorità comunale, con la creazione di un vero e proprio piano particolareggiato. Si ha la seconda ipotesi in tutti gli altri casi, in cui si ha un vero e proprio *onere* – per il privato che voglia edificare – di ottenere la preventiva approvazione del piano di lottizzazione (e quindi la stipulazione della relativa convenzione) ³³. La ricomprensione di entrambe le fattispecie nella nuova agevolazione deriva necessariamente sia dalla lettera che dalla *ratio* della norma fiscale.

Sono invece escluse dal beneficio in esame le fattispecie acquisitive aventi ad oggetto aree edificabili che – pur in presenza di concessione edilizia, rilasciata anteriormente all'atto traslativo – non siano tuttavia inserite in piani urbanistici

²⁹ Cfr. sul punto TRAVI, *Piano di lottizzazione e comparti edificatori*, cit., p. 159 ss.

³⁰ Sul punto cfr. TRAVI, *Piano di lottizzazione e comparti edificatori*, cit., p. 150.

³¹ Sulla distinzione delle due fattispecie, cfr. MENGOLI, *Manuale di diritto urbanistico*, Milano, 1986, p. 209 ss.

³² “Nei Comuni forniti di programma di fabbricazione e in quelli dotati di piano regolatore generale anche se non si è provveduto alla formazione del piano particolareggiato di esecuzione, il sindaco ha facoltà di invitare i proprietari delle aree fabbricabili esistenti nelle singole zone a presentare entro congruo termine un progetto di lottizzazione delle aree stesse. Se essi non aderiscono, provvede alla compilazione d'ufficio”.

³³ Per una descrizione delle situazioni in cui il piano di lottizzazione è condizione necessaria per l'edificazione, cfr. TRAVI, *Piano di lottizzazione e comparti edificatori*, cit., p. 150 ss.

attuativi, e – più in generale – nelle quali il rilascio della concessione non necessiti dell'esistenza di alcuna normativa di attuazione.

Segue: requisiti oggettivi del bene acquistato.

L'art. 33, comma 3, della legge 388/2000 si applica ai trasferimenti di “beni immobili”. La nozione giuridica di bene immobile è assolutamente pacifica (art. 812 del codice civile), e comprende, per quanto qui interessa, sia le *aree nude* edificabili, sia gli *edifici* relativamente ai quali venga programmato (ed attuato) un intervento edificatorio. Quest'ultima conclusione potrebbe non apparire scontata, stante che lo stesso comma 3 dell'art. 33, nell'ultima parte, parla di utilizzazione edificatoria “dell'area”. Senonché, a favore della tesi estensiva depongono, oltre al significato tecnico giuridico del termine “beni immobili” (art. 812 c.c.), almeno altre due circostanze:

a) – l'art. 13 della legge 1150/1942, nel descrivere il contenuto del piano particolareggiato di esecuzione, menziona “gli edifici destinati a demolizione o ricostruzione ovvero soggetti a restauro o a bonifica edilizia”;

b) – l'art. 6, comma 6, del D.P.R. 643/1972, in tema di imposta sull'incremento di valore degli immobili, parla anch'esso di “utilizzazione edificatoria dell'area”: la norma è peraltro pacificamente interpretata nel senso che, in tal concetto, è ricompreso quel particolare utilizzo edificatorio costituito dalla demolizione di fabbricato preesistente con successiva costruzione sull'area di risulta, nonché dalla ristrutturazione integrale dell'edificio³⁴.

Del resto, analoga conclusione era stata raggiunta nel vigore della legge “Tupini”: anche allora era stato ritenuto agevolabile l'acquisto di un fabbricato, seguito da demolizione totale con successiva ricostruzione³⁵.

Quanto alla *natura del fabbricato oggetto di acquisto* (e/o della successiva edificazione), la stessa è assolutamente irrilevante ai fini di cui trattasi: può quindi usufruirsi dell'agevolazione sia in relazione ad un fabbricato abitativo che a destinazione diversa.

³⁴ Circ. Min. Fin. 10 aprile 1991 n. 3, in G.U. n. 93 del 20 aprile 1991; Cass. 28 maggio 1990 n. 4968, in *Vita not.*, 1990, p. 218.

Segue: l'utilizzo edificatorio.

Come sopra rilevato, l'acquisto può avere ad oggetto sia un'area edificabile che un edificio, su cui eseguire successive opere edilizie.

In caso di *acquisto di un terreno*, lo stesso deve essere, quindi, suscettibile di utilizzo edificatorio. Ciò significa che l'agevolazione non potrà essere concessa, oltre che nell'ipotesi di area inedificabile *tout court*, anche nel caso in cui il terreno sia inedificabile perché concretamente di superficie inferiore a quella minima ammessa dal piano particolareggiato³⁶. Dubbio può apparire, invece, il caso in cui il terreno, non autonomamente edificabile, lo sia unitamente ad altra porzione limitrofa, già di proprietà dell'acquirente, ovvero della quale l'acquirente medesimo abbia intenzione di acquisire in futuro la proprietà: in tal caso, non sembra ostare alla *ratio* della norma, né arrecare pregiudizio all'Erario, la concessione dell'agevolazione, salva la decadenza dalla medesima nell'ipotesi in cui l'acquirente non effettui l'acquisto della porzione limitrofa, e non esegua quindi la costruzione entro il quinquennio. Pertanto, sarà possibile, ad esempio, usufruire dell'agevolazione nell'ipotesi in cui un soggetto acquisti – da più venditori e con atti distinti – porzioni edificabili che solo congiuntamente possono essere utilizzate a fini edificatori³⁷.

Appare invece ingiustificatamente restrittiva, e priva di fondamento normativo, la tesi, adombrata recentemente dall'Amministrazione finanziaria, che nella circolare³⁸ emanata a commento della legge 388/2000 ha affermato: "Da una prima lettura delle riferite disposizioni sembra emergere un nesso funzionale tra i "trasferimenti di beni immobili" e la "utilizzazione edificatoria dell'area" nella quale l'immobile è ricompreso. Così che l'utilizzazione edificatoria dell'area (già in possesso dell'acquirente) anziché dell'immobile oggetto del trasferimento sembra porsi come condizione per fruire dell'agevolazione. Ne consegue che l'aliquota dell'1% è applicabile ai soli trasferimenti

³⁵ Cass. 16 maggio 1990 n. 4264, in *Fisco*, 1990, p. 4902.

³⁶ Circ. Min. Fin. 3 gennaio 2001 n. 1/E, paragrafo 2.5.2, secondo la quale "l'aliquota dell'1% è applicabile ai soli trasferimenti di immobili, ricompresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, che siano funzionali all'utilizzazione edificatoria dell'area stessa, altrimenti impedita da cause ostative preesistenti quali, ad esempio, la disponibilità da parte dell'acquirente di una superficie inferiore a quella minima richiesta dal piano particolareggiato per l'edificabilità.

³⁷ Cfr., per una fattispecie analoga in cui sono stati riconosciuti i benefici della legge "Tupini" (acquisto di aree contigue ad un edificio già realizzato, allorché esse siano funzionalmente destinate a completamento del complesso edificatorio esistente), Comm. trib. centr. 3 aprile 1991 n. 2584, in *Comm. trib. centr.*, 1991, I, p. 322; Comm. trib. centr. 8 novembre 1988 n. 7501, in *Fisco*, 1989, p. 608. Per un'ipotesi di acquisto di differenti aree per la realizzazione di un complesso edilizio e destinazione di parte delle aree stesse a strada pubblica ed a cortile interno, Comm. trib. centr. 29 ottobre 1986 n. 8160, in *Fisco*, 1987, p. 249.

di immobili, ricompresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, che siano funzionali all'utilizzazione edificatoria dell'area stessa". Il Ministero, cioè, sembra – pur con l'avvertenza che si tratta di una “prima lettura” – limitare l'agevolazione all'ipotesi in cui l'acquirente sia già proprietario di un'area, ed acquisti un'immobile limitrofo a fini edificatori. Nulla, né nella lettera né nella *ratio* della norma in oggetto, né nei relativi lavori preparatori, giustifica tale restrizione, che appare quindi assolutamente infondata.

In caso di *acquisto di un fabbricato*, perché possa parlarsi di “utilizzazione edificatoria dell'area”, occorre che l'intervento si sostanzi o nella demolizione e totale ricostruzione, ovvero in un'opera incisiva di ristrutturazione, tale da ridurre, sostanzialmente, l'immobile acquistato ad un'area edificabile di cui la porzione non demolita rappresenti un mero accessorio³⁹. Vi rientrano certamente gli interventi di cui alle lettere *d*) ed *e*) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978 n. 457 (ristrutturazione edilizia e urbanistica), mentre è da ritenersi escluso quello previsto dalla lettera *c*) (restauro o risanamento conservativo), ed ovviamente – a maggior ragione – quelli di cui alle lettere *a*) e *b*) (manutenzione ordinaria e straordinaria).

L'utilizzazione edificatoria deve “avvenire”, ai sensi del comma 3 in esame, entro cinque anni dal trasferimento. A differenza di quanto previsto da precedenti norme agevolative (art. 14 della legge 408/1949, art. 1 del D.L. 1150/1967), *la norma in commento non richiede peraltro l'ultimazione dei lavori* entro tale termine. È pertanto sufficiente che, entro il quinquennio, le opere vengano iniziate e venga realizzato un manufatto significativo sotto il profilo urbanistico (non ritenendosi sufficiente un mero, figurativo inizio dei lavori, poi sospeso). L'imprecisione della norma lascia peraltro adito a *dubbi in relazione a quello che deve essere lo stato della costruzione al compimento del quinquennio*. Stante il vuoto normativo, e pur con le riserve del caso, si ritiene opportuno – quantomeno a fini prudenziali, ed in attesa di chiarimenti ministeriali – adottare una lettura rigorosa della norma. Pertanto – identificato l'utilizzo edificatorio dell'area con la costruzione di un fabbricato – sembra che, *entro il quinquennio, debba avvenire l'utilizzo integrale a fini edificatori dell'area acquistata*;

³⁸ Circ. Min. Fin. 3 gennaio 2001 n. 1/E, paragrafo 2.5.2.

³⁹ L'applicazione dell'art. 6, comma 6, del D.P.R. 643/1972 è subordinata dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria alla circostanza che la demolizione o ristrutturazione sia “così penetrante ed avanzata da ridurre l'originaria costruzione a semplici elementi strutturali residui privi, in quanto tali, di un'autonoma valenza commerciale se non in quanto meri accessori dell'area edificabile”. Gli stessi concetti sembrano trasponibili all'ipotesi in esame.

difettando una precisa disposizione applicabile, sembra potersi far riferimento – in via di interpretazione analogica – alla nozione di “*fabbricato esistente*”, quale delineata dall’art. 2645-*bis*, comma 6, del codice civile, intendendosi per tale “l’edificio nel quale sia eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura”. Il criterio, tra l’altro, è analogo a quello già adottato dall’art. 31, comma 2, della legge 28 febbraio 1985 n. 47⁴⁰, e si presta agevolmente ad essere utilizzato anche per la fattispecie in esame.

La norma dà luogo, poi, ad una serie di problemi interpretativi, postisi già nel vigore della legge “Tupini”, che peraltro disponeva in modo parzialmente diverso, sotto il profilo che ci interessa. Si pone, innanzitutto, il problema di stabilire cosa avvenga nell’*ipotesi in cui l’area acquistata venga utilizzata a fini edificatori solo in parte*, perché, ad esempio, una data superficie viene utilizzata come pertinenza dell’edificio realizzato. L’art. 14, comma 2, della legge 408/1949 prevedeva, in tal caso, che sulla parte di suolo non utilizzata, che eccedesse il doppio dell’area coperta, erano dovute, a costruzione ultimata, le imposte di registro ed ipotecaria in misura ordinaria. Nulla di ciò è disposto dalla norma in esame, e deve quindi ritenersi *irrilevante la superficie di area coperta con la costruzione*⁴¹.

Nell’ipotesi, poi, in cui l’acquirente abbia, sin dall’inizio, *intenzione di utilizzare solo in parte l’area a fini edificatori* entro il termine quinquennale prescritto (perché, ad esempio, intende realizzare più costruzioni in tempi diversi), appare necessario, al fine di usufruire dell’aliquota agevolata per la parte da edificare, discriminare i rispettivi prezzi nell’atto di acquisto (art. 23, comma 1, del D.P.R. 131/1986).

Quanto al *tipo di edificio da realizzare*, nessuna limitazione è prevista dalla legge: la destinazione del fabbricato potrà quindi essere abitativa, commerciale, industriale, e più in generale qualsiasi tipo di destinazione ammessa dal piano particolareggiato.

Segue: requisiti soggettivi dell’acquirente.

⁴⁰ Ai sensi dell’art. 31, comma 2, della legge 47/1985, “si intendono ultimati gli edifici nei quali sia stato eseguito il rustico e completata la copertura”.

⁴¹ Ad esempio, nel caso – assai frequente – in cui *una parte dell’area deve essere ceduta gratuitamente al Comune* per la realizzazione delle opere di urbanizzazione, l’agevolazione compete per l’intero acquisto (in tal senso, cfr. Nota Min. Fin. 9 agosto 1982 n. 250869).

La norma in esame non contempla in alcun modo il soggetto acquirente. Non prevede, innanzitutto, alcun *requisito soggettivo* in capo allo stesso. Può trattarsi, quindi, sia di una persona fisica che di una persona giuridica o società, ed in quest'ultimo caso può trattarsi anche di una società non avente ad oggetto l'attività di costruzione edilizia. Anche nell'ipotesi di persona fisica, non è richiesto che si tratti di un soggetto imprenditore, costruttore o meno.

Pertanto, l'utilizzo edificatorio può avvenire, ad opera dell'acquirente, sia direttamente e con mezzi propri (c.d. costruzione in economia), sia a mezzo di terzi (concessione in appalto della costruzione).

Formalità necessarie per usufruire del beneficio.

A differenza di altre fattispecie agevolative, *la norma in commento non richiede la presenza in atto di dichiarazioni della parte acquirente, a pena di decadenza*. È pertanto legittimo concludere – analogamente a quanto avveniva nel vigore della c.d. legge Tupini⁴², ed al regime attualmente vigente per l'acquisto di immobili rientranti nei c.d. piani di recupero⁴³ – che l'agevolazione in oggetto possa essere ottenuta anche in caso di assenza, nell'atto di acquisto, di richieste o dichiarazioni di parte, ed anche in via di rimborso.

Nell'ipotesi, peraltro, in cui si voglia usufruire dell'agevolazione in sede di applicazione dell'imposta principale, appare, in via operativa, quanto mai opportuno che l'acquirente dichiari – nell'atto di acquisto o con separata dichiarazione, che può essere prodotta unitamente alla richiesta di registrazione – di voler utilizzare l'area acquistata a fini edificatori: *in assenza di una tale dichiarazione, infatti, l'ufficio non può presumere tale intenzione del contribuente, che deve al contrario accertare*. Non sono comunque richieste, per quest'ultimo fine, forme sacramentali.

Il *presupposto dell'inclusione dell'immobile in un piano particolareggiato* non richiede una particolare documentazione; in conformità alle disposizioni che regolano il

⁴² Cfr. la Ris. Min. Fin. 25 giugno 1976 n. 250555.

⁴³ Secondo la giurisprudenza (Cass. 8 settembre 1999 n. 9520, in *Foro it.*, Rep. 1999, voce *Tributi in genere*, n. 1329; Cass. 19 aprile 1994 n. 1147, in *Riv. legisl. fisc.*, 1996, p. 1060), “L'art. 5, l. 22 aprile 1982, n. 168 non subordina la concessione dell'agevolazione della registrazione a tassa fissa, per gli atti dei trasferimenti immobiliari rientranti nei piani di recupero di cui agli art. 27 segg., l. 5 agosto 1978, n. 457, ad adempimenti particolari, non prevedendo che, a pena di decadenza, il possesso dei requisiti sia dichiarato e che la richiesta sia formulata nell'atto di trasferimento; pertanto, la richiesta del beneficio può essere avanzata dal contribuente anche con la domanda di rimborso dell'imposta già corrisposta”.

procedimento amministrativo, la circostanza può essere oggetto di una *dichiarazione di parte* – da rendersi nell’atto ovvero in separata dichiarazione sostitutiva di atto notorio – ovvero, in alternativa, può essere *certificata dal Comune* competente, ove già non risulti dal certificato di destinazione urbanistica di cui all’art. 18 della legge 47/1985.

Decadenza dall’agevolazione.

L’art. 33, comma 3, in esame, prevede che la concessione del trattamento fiscale di favore “a condizione” dell’utilizzazione edificatoria entro il quinquennio. L’espressione, atecnica, di “condizione”, vale a significare, in realtà, la *decadenza dall’agevolazione* nel caso in cui l’attività richiesta non venga compiuta entro il termine prescritto.

Si ha decadenza, pertanto, innanzitutto nell’ipotesi di mancata totale edificazione. Nel caso in cui l’utilizzo edificatorio sia solo parziale, la decadenza avrà luogo solo per la parte non edificata, in proporzione al relativo valore.

Si è posto, in passato, il problema della *mancata edificazione per causa di forza maggiore* (espropriazione per pubblica utilità dell’area edificabile, espropriazione giudiziale, fallimento, sopravvenuta modifica degli strumenti urbanistici, ecc.). Mentre l’art. 20 della legge Tupini contemplava espressamente la forza maggiore come esimente, e quindi preclusiva della decadenza, altre norme (art. 44 del D.L. 124/1965, art. 5 della legge 168/1982) non prevedevano invece alcunché in proposito. La giurisprudenza e l’Amministrazione finanziaria hanno concluso, in tale circostanza, che in assenza di un’espressa previsione normativa la forza maggiore sia irrilevante, e quindi operi in ogni caso di mancata edificazione la decadenza dall’agevolazione⁴⁴. Tale conclusione – trasponibile del resto anche rispetto ad altre fattispecie note (mancato trasferimento della residenza o mancato riacquisto dopo la vendita infraquinquennale della prima casa, mancata coltivazione del fondo acquistato con i benefici della piccola proprietà contadina⁴⁵) – appare senz’altro preferibile anche riguardo all’ipotesi in esame.

⁴⁴ Ris. Min. Fin. 17 ottobre 1985 n. 251082; Ris. Min. Fin. 30 marzo 1984 n. 241259; Ris. Min. Fin. 20 maggio 1983 n. 240330; Comm. trib. centr. 9 settembre 1992 n. 4799, in *Comm. trib. centr.*, 1992, I, p. 653; Comm. trib. centr. 9 novembre 1982 n. 3867, in *Società*, 1983, p. 1299.

⁴⁵ Sulla fattispecie della mancata coltivazione del fondo acquistato con i benefici della piccola proprietà contadina, per l’irrelevanza della forza maggiore, cfr. Ris. Min. Fin. 8 maggio 1980 n. 250265; Ris. Min. Fin. 2 febbraio 1979 n. 250197; Ris. Min. Fin. 1 luglio 1975 n. 300820.

Altra fattispecie in cui si potrebbe ravvisare la decadenza da agevolazioni per mancata costruzione entro il termine è quella della *rivendita dell'area inediticata*, totalmente o parzialmente. A dire il vero, la norma agevolativa potrebbe essere interpretata nel senso dell'indifferenza del soggetto che effettua l'edificazione (sia esso l'acquirente o un successivo subacquirente). In tal modo, peraltro, si consentirebbe a più acquirenti di usufruire della medesima agevolazione per un'unica attività edificatoria. Stante il dubbio interpretativo, appare opportuno sul punto un sollecito chiarimento ministeriale.

Conseguenze della decadenza dall'agevolazione.

A differenza di quanto prescritto, in passato, dall'art. 6, comma 1, del D.L. 11 dicembre 1967 n. 1150, *non esiste una norma specifica che prescrive all'acquirente di denunciare all'ufficio il fatto dell'avvenuta edificazione*. Si pone, invece, il problema *se debba costituire oggetto di denuncia* – ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 131/1986 – *il fatto negativo della mancata edificazione in termini*, quale “evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta”⁴⁶. Come si è avuto occasione, in altra circostanza⁴⁷, di precisare, tale obbligo sussiste in relazione a quegli eventi che non constano, all'ufficio, da dati in suo possesso. Conseguentemente, il semplice fatto della mancata edificazione nel quinquennio, non risultando all'ufficio altrimenti che dalla dichiarazione del contribuente, deve costituire oggetto di denuncia *ex art. 19, entro venti giorni dal compimento del quinquennio*⁴⁸.

Verificandosi il presupposto della decadenza, totale o parziale (ed, eventualmente, della denuncia *ex art. 19*), l'ufficio deve emettere apposito atto di accertamento e liquidazione dell'imposta complementare dovuta⁴⁹, con applicazione degli interessi di

⁴⁶ L'art. 6, comma 3, del D.L. 11 dicembre 1967 n. 1150 stabiliva espressamente che “I contribuenti i quali siano incorsi nella decadenza delle agevolazioni tributarie sono ugualmente obbligati a presentare la denuncia di cui al primo comma entro un anno dal verificarsi della causa di decadenza”. Non esiste, invece, una disposizione analoga espressamente riferita alla decadenza dalle agevolazioni in esame.

⁴⁷ C.N.N. (estensore PETRELLI), *Decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e denuncia di eventi successivi alla registrazione* (7.12.2000), Studio n. 99/2000/T.

⁴⁸ Nell'ipotesi in cui si ritenga che il fatto dell'*alienazione dell'area inediticata* determini decadenza dalle agevolazioni, occorre tener conto del fatto che l'atto di alienazione medesimo è senz'altro noto all'ufficio, nella misura in cui risulta da un atto registrato. In tale ipotesi, nessun obbligo di denuncia incombe a carico del contribuente (cfr. sul punto lo Studio citato alla nota 47).

⁴⁹ L'imposta dovuta a seguito della decadenza da agevolazioni è pacificamente qualificata come complementare: Cass. 29 settembre 1999 n. 10796; Cass. 21 maggio 1999 n. 4944; Comm. trib. reg. Napoli 18 novembre 1998; Cass. 19 febbraio 1997 n. 26; Cass. 13 novembre 1991 n. 12127; Circ. Dir.

mora⁵⁰. Essendo la mancata costruzione imputabile, *lato sensu*, al solo acquirente, in nessun caso può essere ritenuto responsabile per l'imposta complementare l'alienante⁵¹.

Quanto alle sanzioni, in caso di mancata edificazione nel quinquennio, per qualsiasi motivo, seguita nei termini di cui all'art. 19 T.U. dall'apposita denuncia, non saranno applicabili sanzioni; il nuovo sistema sanzionatorio, quale desumibile dai decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997, è infatti improntato ad un regime di rigorosa tipicità (art. 3 del D. Lgs. 472/1997), e nessuna sanzione può essere comminata se non prevista da una precisa norma di legge. Nel caso, invece, di mancata presentazione nei termini della denuncia *ex art. 19*, si applicherà la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta (art. 69 del D.P.R. 131/1986, come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 473.

Quanto, infine, al termine per il recupero dell'imposta complementare dovuta, lo stesso è di tre anni, che decorrono – nell'ipotesi in cui sia dovuta la denuncia *ex art. 19* T.U. – dalla presentazione della stessa (art. 76, comma 2, lettera *b*), del T.U.)⁵².

Gaetano Petrelli

Reg. Entrate Lombardia 14 luglio 2000 n. 24/60661; Ris. Min. Fin. 1 giugno 1979 n. 251347; Ris. Min. Fin. 20 dicembre 1990 n. 260211; Ris. Min. Fin. 10 marzo 1989 n. 310650; Ris. Min. Fin. 11 luglio 1986 n. 43/3153; tutte in *Fiscovideo*.

⁵⁰ Si ritiene che, in caso di decadenza dalle agevolazioni, siano dovuti gli interessi a decorrere dalla data di registrazione dell'atto: cfr., tra le altre, Circ. Min. Fin. 24 febbraio 1988 n. 19/250617; Ris. Min. Fin. 24 giugno 1988 n. 400533; Comm. trib. centr. 3 dicembre 1999 n. 7257; Comm. trib. centr. 6 ottobre 1994 n. 3259; Comm. trib. centr. 17 marzo 1988 n. 2724, tutte in *Fiscovideo*. In senso contrario, cfr. LANTERI, *Brevi osservazioni sulla revoca dei benefici fiscali previsti dalla cosiddetta legge Tupini*, in *Fisco*, 1989, p. 5129 ss.

⁵¹ Art. 57, comma 4, del D.P.R. 131/1986: "L'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa". In tal senso, cfr. anche – con espresso riferimento alle agevolazioni della legge "Tupini" – Ris. Min. Fin. 31 maggio 1988 n. 310277; Ris. Min. Fin. 1 giugno 1979 n. 251347; Ris. Min. Fin. 31 marzo 1977 n. 251475; Cass. 1 giugno 1992 n. 6615, in *Comm. trib. centr.*, 1992, II, p. 1828.

⁵² Nell'ipotesi in cui si ritenga che l'*alienazione dell'area ineditata* determini decadenza dall'agevolazione – non essendo in tal caso dovuta, come sopra precisato – la denuncia *ex art. 19* T.U. – il termine triennale di decadenza dell'azione della finanza decorrerà dalla data di registrazione dell'atto di alienazione. Cfr. sul punto Comm. trib. centr. 7 ottobre 1992 n. 5363, in *Comm. trib. centr.*, 1992, I, p. 752; Cass. S.U. 21 novembre 2000 n. 1196.