

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 1/2002/T

LEGGE 28 DICEMBRE 2001, N. 448 "DISPOSIZIONI PER LA FORMAZIONE DEL BILANCIO ANNUALE E PLURIENNALE DELLO STATO – LEGGE FINANZIARIA 2002"

(in supplemento ordinario n. 285/L alla G.U. n. 301 del 29 dicembre 2001)

Approvato dalla Commissione studi tributari l'11 gennaio 2002.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 1° febbraio 2002.

SOMMARIO

ARTICOLO 3

Commi 1-12 Disposizioni in materia di beni di impresa

comma 13 Imposta di bollo per trasmissione telematica al registro delle imprese

ARTICOLO 5 - Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati

ARTICOLO 7 – Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola

ARTICOLO 8 - Soppressione dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili

ARTICOLO 9

comma 1 incentivi fiscali

comma 11 nuove tariffe d'estimo

commi 12 e 13 studi di settore

comma 22 proroga applicazione contributo unificato atti giudiziari

ARTICOLO 12 - Ampliamento della competenza delle commissioni tributarie

ARTICOLO 28

comma 7 Trasformazione di enti pubblici

ARTICOLO 29

comma 3 Trasferimenti beni da pubbliche amministrazioni a privati

ARTICOLO 50 - Disposizioni in materia di rottamazione di veicoli

ARTICOLO 52

comma 21 Aziende agricole montane

comma 22 Proroga benefici tributari per la proprietà coltivatrice

ARTICOLO 76 - Agevolazioni per l'acquisto di immobili inseriti in piani urbanistici particolareggiati

Mancata proroga del termine per il censimento dei fabbricati che hanno perso la ruralità al Catasto dei fabbricati

Articolo 3 - commi 1-12

Disposizioni in materia di beni di impresa

L'art. 3 della "legge finanziaria 2002" contiene una serie di disposizioni relative al regime tributario dei beni di impresa; più particolarmente, le norme riguardano la "riapertura dei termini" di talune discipline agevolative, già note nell'ordinamento tributario, in tema di:

1. possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni, già disciplinata dagli artt. 10 – 16 della l. 21 novembre 2000, n. 342;
2. facoltà, per l'imprenditore individuale, di estromettere dal patrimonio dell'impresa gli immobili strumentali "per destinazione", già disciplinata dall'art. 30 della l. 27 dicembre 1997, n. 449;
3. assegnazione "agevolata" ai soci e trasformazione in società semplice delle "società di comodo" (già disciplinate dall'art. 29 della legge da ultimo citata) nonché trattamento fiscale agevolato in caso di cessione a titolo oneroso ai soci;
4. imposta sostitutiva sui conferimenti in doppia sospensione d'imposta, già disciplinata dagli artt. 17 – 20 della già citata l. n. 342/2000.

La disciplina in materia di rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni non si discosta da quella precedente, recata dagli artt. da 10 a 16 della l. n. 342/2000, al cui commento, pertanto, si rinvia **(1)**. A differenza della previgente disciplina, tuttavia, l'ammontare della imposta sostitutiva viene computato nel cosiddetto "canestro A" (crediti di imposta pieni: art. 105 del t.u.i.r.), con ciò consentendosi ai soci di evitare doppie imposizioni sui redditi che derivino da operazioni poste in essere, aventi ad oggetto i beni rivalutati; con disposizione avente finalità antielusiva, poi, viene disposto che il maggiore valore attribuito a seguito della rivalutazione sia considerato fiscalmente riconosciuto solo a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione sia stata eseguita: ciò vale sia agli effetti dei maggiori ammortamenti, sia agli effetti della determinazione della plusvalenza in caso di cessione del bene rivalutato.

I commi 4, 5 e 6 dell'art. 3 in rassegna disciplinano la facoltà, per l'imprenditore individuale, di estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali per destinazione utilizzati alla data del 30 novembre 2001; tale facoltà, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2002, può essere esercitata con opzione entro il 30 aprile 2002, e mediante pagamento (in via rateale e con la corresponsione di interessi, come indicato nel comma 6) di una imposta sostitutiva (di Irpef, Iva ed Irap) pari al 10% della differenza tra valore normale dei beni estromessi ed il loro valore fiscalmente riconosciuto; qualora poi si tratti di immobili la cui cessione sia soggetta ad Iva, l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30% dell'Iva applicabile al valore normale e con l'aliquota ordinariamente stabilita; il valore normale degli immobili è pari a quello "catastale" ovvero determinato in applicazione dell'art. 12 del d.l. 14 marzo 1988, n. 70 **(2)**.

In forza di quanto disposto dai commi 7, 8, 9 e 10 dell'art. 3 in rassegna, le disposizioni agevolative (pagamento di una imposta sostitutiva di Irpeg ed Irap nella misura del 10% della differenza tra "valori contabili" e "valori normali", aumentata di una quota pari al 30% dell'Iva ove applicabile) in materia di assegnazione ai soci di beni (immobili non strumentali per destinazione, beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali e partecipazioni sociali) e di trasformazione in società semplici delle "società di comodo", introdotte dall'art. 29 della citata l. n. 449 del 1997, con le modifiche apportate dall'art. 13 della l. 18 febbraio 1999, n. 28, al cui commento si rinvia **(3)**, si rendono applicabili anche alle assegnazioni ed

alle trasformazioni poste in essere entro il 30 settembre 2002, a condizione che tutti i soci siano iscritti nel relativo libro, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2001, ovvero vi siano iscritti entro il 31 gennaio 2002 in forza di titolo avente data certa anteriore al 1° ottobre 2001.

Vale la pena di ricordare in questa sede che, quanto agli immobili assegnabili in via agevolata, nonostante il rinvio all'art. 40, comma 2, primo periodo del t.u.i.r., è stato ritenuto (c.m. 112/E del 21 maggio 1999) che, al di là appunto dell'elemento meramente letterale, gli immobili strumentali per natura siano assegnabili con la disciplina tributaria in esame a condizione che essi non vengano utilizzati per l'esercizio dell'attività di impresa, come nel caso dell'immobile strumentale per natura (art. 40, comma 2, secondo periodo del t.u.i.r.) concesso in affitto o in comodato. Nel caso di assegnazione, poi, si rileva che essa si sostanzia in una distribuzione, da parte della società, di utili o di capitale: ne consegue che, contestualmente all'assegnazione, la società dovrà provvedere a (annullare o) ridurre la corrispondente posta al lato passivo (riserva o capitale); e pertanto, se l'assegnazione viene posta in essere mediante distribuzione di utili o di riserve di utili, il valore normale (cioè quello di assegnazione) del bene assegnato rileverà fiscalmente, in capo al socio assegnatario, alla stregua di qualsiasi altra distribuzione di utili in natura, con la conseguente applicazione delle disposizioni in tema di redditi da capitali e della ritenuta di cui all'art. 27 del d.p.r. 26 ottobre 1973, n. 600; nel caso in cui, viceversa, l'assegnazione viene posta in essere mediante riserve di capitale (ovvero mediante riduzione del capitale), in capo al socio assegnatario si determinerà una diminuzione del valore fiscalmente riconosciuto della propria partecipazione: tale diminuzione sarà ovviamente pari al valore normale del bene ricevuto in assegnazione; nella vigenza della pregressa, analoga normativa, peraltro, era stato chiarito che, nell'ipotesi in cui il valore normale del bene assegnato sia eccedente rispetto al valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, l'eccedenza si renderà imponibile in capo al socio a titolo di reddito di capitale. La disciplina attuale, infine, forse proprio allo scopo di consentire l'applicazione della normativa tributaria di favore anche nelle ipotesi in cui la società assegnante non disponga di riserve di utili o di capitale da distribuire, ovvero non sia possibile darsi luogo a riduzioni del capitale, conferma il trattamento fiscale agevolato anche al caso della cessione a titolo oneroso ai soci (aventi i requisiti sopra indicati) "alle stesse condizioni e relativamente ai medesimi beni": nel caso in cui il corrispettivo sia inferiore al valore normale del bene assegnato (determinato ai sensi dell'art. 9 del t.u.i.r.) ovvero a quello "catastale", l'imposta sostitutiva deve essere computata in relazione ad uno di tali ultimi due valori.

Infine, con disposizioni integrative di quelle recate dagli artt. 17 – 21 della citata l. n. 342/2000, al cui commento si rinvia (4), si è resa più "appetibile" per i contribuenti interessati il pagamento dell'imposta sostitutiva nel caso di conferimenti posti in essere sia ai sensi della "legge Amato" in tema di ristrutturazione degli istituti di credito sia da parte di qualsiasi altra società commerciale, ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo n. 358 del 1997 (conferimenti in doppia sospensione di imposta). Come è noto, la l. n. 342/2000 prevedeva la possibilità, per la conferente e la conferitaria, di "riallineare" i valori di libro dei beni oggetto di conferimento a quelli fiscalmente riconosciuti, con ciò "superando" il principio della "neutralità fiscale" del conferimento sancito alle condizioni indicate nell'art. 4 del decreto legislativo da ultimo citato, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva (19% a carico della conferente; 15% a carico della conferitaria).

La nuova disciplina, prorogando il regime tributario di favore anche ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2001, si connota delle seguenti ulteriori caratteristiche: *a)* le aliquote dell'imposta sostitutiva sono ridotte al 12% (a carico della conferente) ed al 9% (a carico della conferitaria); *b)* l'imposta versata viene computata nel cosiddetto "canestro A" (crediti di imposta pieni); *c)* l'affrancamento può essere posto in essere anche solo dalla conferitaria, senza alcuna conseguenza o interferenza

con la conferente, che resta libera di determinare se procedere a sua volta, o meno, all'affrancamento; d) in caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva, non sono dovuti interessi.

Articolo 3 - comma 13

Imposta di bollo per la presentazione di atti e documenti in via telematica al registro delle imprese

Modalità e nuova tariffa saranno approvate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze per la emanazione del quale non è previsto termine.

La stessa norma contiene il rinvio al 9 dicembre 2002 della presentazione di atti e documenti muniti di firma digitale al registro delle imprese.

Articolo 5

Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati

L'art. 5 della "Legge finanziaria 2002" disciplina i criteri per la "rideterminazione" del valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, con ciò prevedendosi la possibilità di affrancare, in tutto o in parte, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva, le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettere c) e c-bis) del t.u.i.r. Alla stregua di quanto già disposto allorquando venne introdotta nell'ordinamento tributario la nuova disciplina di cui al Decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, si stabilisce, con riferimento alle partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2002 non negoziate nei mercati regolamentati, sia che esse siano qualificate (lettera c sopra citata) sia che esse siano non qualificate (lettera c-bis pure sopra citata), la possibilità, per il contribuente, di "rideterminare" il loro costo o valore di acquisto, rilevante agli effetti della quantificazione delle imposte ordinariamente dovute in caso di cessione, assumendo, in luogo di quello originario, quello corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società alla data del 1° gennaio 2002 determinato da una perizia di stima redatta, entro il termine del 30 settembre 2002, da uno dei professionisti indicati nel comma 1 dell'articolo in rassegna. L'imposta, da versarsi entro la stessa data del 30 settembre 2002, e tuttavia rateizzabile fino ad un massimo di tre rate eguali annuali (aumentate le ultime due degli interessi nella misura del 3% annuo), è pari al 4% del valore come sopra determinato nel caso di partecipazione qualificata alla data del 1° gennaio 2002 ed al 2% di tale valore nel caso di partecipazione non qualificata alla stessa data, ed è versata, con le modalità di cui al Capo III del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241: ne consegue che ad essa è applicabile il regime della compensazione disciplinato del Decreto ora citato.

Il rilievo principale della nuova disciplina risiede nella circostanza che, per scelta legislativa, l'imposta sostitutiva applicabile non è più, come previsto in occasione delle precedenti disposizioni in materia di rivalutazione, riferita alla plusvalenza latente determinata dalla differenza tra il valore di perizia ed il costo o valore iniziale, ma, *tout court*, riferita all'intero nuovo valore (quello risultante dalla perizia), con la conseguenza che, analogamente a quanto avveniva nella vigenza delle disposizioni recate dalla l. n. 102/1991 e successive loro modificazioni, il contribuente che intenda accedere alla "rideterminazione" che qui si esamina sarà tenuto al pagamento di un'imposta, seppure forfetaria, commisurata non già sulla differenza tra i due valori ma sull'intero valore rivalutato. Con disposizione evidentemente avente natura antielusiva, inoltre, è disposto (comma 6) che, in ogni caso, l'assunzione del valore di perizia quale valore di acquisto non può comunque determinare il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dell'art. 82, commi 3 e 4, del t.u.i.r.. Infine, la disposizione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 5 in rassegna - a norma del quale, qualora il contribuente si sia avvalso della facoltà di "rideterminare" il valore o il costo di acquisto

mediante la perizia qui in esame, gli intermediari abilitati all'applicazione dell'imposta sostitutiva tengono conto del maggior valore "rideterminato" soltanto se prima abbiano ricevuto copia della perizia, con gli ulteriori elementi indicati dalla norma – induce a ritenere che, in ogni altro caso, per poter determinare secondo le regole ora illustrate il valore o il costo di acquisto della partecipazione, la perizia in esame non debba essere necessariamente redatta prima dell'eventuale cessione, totale o parziale, della partecipazione, purché comunque lo sia entro il 30 settembre 2002.

Articolo 7

Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola

L'art. 7 della "Legge Finanziaria 2002" introduce, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002, la possibilità di assumere, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore alla detta data determinato sulla base di una perizia giurata redatta, entro il 30 settembre 2002, dai professionisti indicati nel comma 1, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettere *a)* e *b)* del t.u.i.r., a condizione che il valore di perizia sia assoggettato ad un'imposta sostitutiva di quella sui redditi pari al 4%, da versarsi entro il 30 settembre 2002 ovvero in tre anni, in tre rate di eguale importo le ultime due delle quali aumentate degli interessi del 3% annuo; è stabilito, altresì, che il costo della perizia è portato in aumento del valore di acquisto nella misura in cui sia stato effettivamente sostenuto e sia rimasto a carico del contribuente. L'ultimo comma dell'art. 7 in rassegna, infine, stabilisce che il valore come sopra determinato costituisce "valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale". Le disposizioni che qui si esaminano hanno rilevante importanza per l'attività notarile in ragione, soprattutto, di quanto disposto dall'ultimo comma.

Terreni interessati dalla normativa

Ancorché l'art. 7, comma 1, richiami espressamente le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettere *a)* e *b)* del t.u.i.r. e cioè quelle conseguite a seguito della cessione a titolo oneroso di terreni lottizzati o sui quali siano state eseguite opere intese a renderli edificabili (lettera *a)*, di terreni aventi qualsiasi destinazione acquistati da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione indipendentemente dal tempo intercorso dall'acquisto (lettera *b)*, la norma in esame, con locuzione non usuale nell'ordinamento tributario, dichiara assoggettabili a perizia, per lo scopo della determinazione del loro valore di acquisto, i terreni edificabili *tout court* e quelli con destinazione agricola (tale ultima categoria, non prevista nel disegno di legge governativo, è stata aggiunta in sede di esame nella Commissione Bilancio della Camera dei Deputati, e, anche dalla lettura del resoconto dei lavori parlamentari, non è dato conoscere per quale ragione essa sia stata introdotta). Deve pertanto preliminarmente rilevarsi che le categorie dei terreni plusvalenti (quali indicati dal t.u.i.r.) e dei terreni il cui valore di acquisto sia "rideterminabile" mediante la perizia giurata sopra menzionata ed il pagamento dell'imposta sostitutiva non coincidono tra di loro. In particolare, per ciò che attiene la categoria dei terreni edificabili, non vale, allo scopo dell'applicabilità della normativa in esame, la definizione, oramai consolidata da parte dell'amministrazione finanziaria, secondo cui per terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (art. 81, comma 1, lett. *b)*, t.u.i.r.) deve intendersi il terreno qualificato come edificabile dal piano regolatore generale o, in mancanza, dagli altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (cfr. le istruzioni ministeriali per la compilazione del Modello Unico, quadro RM). Sembrano perciò soccorrere, allo scopo della individuazione dei terreni per i quali la disciplina recata dall'art. 7 in rassegna si renda applicabile, le definizioni contenute nell'art. 2 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.

504, che, istituendo l'imposta comunale sugli immobili (ICI), il cui presupposto (art. 1) è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, stabilisce che: *a*) per area fabbricabile (il cui concetto appare perfettamente coincidente con quello di terreno edificabile) si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio sia in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi sia in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità; *b*) per terreno agricolo (il cui concetto pare comunque assimilabile a quello di terreno con destinazione agricola) si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile. Mediante l'utilizzo dei canoni interpretativi ora proposti può pertanto affermarsi che i terreni edificabili contemplati dall'art. 7 in rassegna debbano identificarsi con quelli la cui ubicazione, secondo il criterio della mera potenzialità adottato dalla costante giurisprudenza di legittimità allo scopo della individuazione della qualità di area fabbricabile agli effetti dell'indennità di espropriazione, sia qualificata da un complesso di elementi obiettivi quali l'accessibilità, lo sviluppo edilizio della zona, l'adiacenza con reti viarie e di collegamento con il centro urbano, ecc. (5) tali da renderli, al di là della formale destinazione risultante dallo strumento urbanistico, astrattamente e cioè potenzialmente edificabili. Se quanto fin qui esposto, come pare, debba essere condiviso, ne consegue che, agli effetti dell'assoggettabilità alla perizia giurata ed al pagamento dell'imposta sostitutiva contemplati dall'art. 7 in rassegna, la categoria dei terreni considerati dalla disposizione sia ben più ampia di quella comprendente i terreni la cui cessione a titolo oneroso dia luogo a plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 81 T.U.I.R..

Soggetti interessati dalla normativa

Trattandosi di imposta sostitutiva di quella sui "redditi diversi" di cui al Titolo I, Capo VII del t.u.i.r., ne consegue che i soggetti interessati dalla norma in commento siano soltanto le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali, come si desume dall'art. 81, comma 1 t.u.i.r.

La perizia giurata e riflessi sull'attività notarile

Nulla essendo disposto al riguardo deve ritenersi che la perizia possa avere ad oggetto anche solo parte dei terreni di proprietà del contribuente interessato alla "rideterminazione", e che essa possa essere redatta anche prima della redazione di eventuali frazionamenti catastali allo scopo della esatta rappresentazione negli atti e nelle planimetrie catastali dei terreni oggetto di "rideterminazione", essendo peraltro evidente che, in tale ipotesi, i terreni dovranno comunque essere adeguatamente e puntualmente individuati o individuabili, magari mediante semplici planimetrie.

Resta ferma la necessità di approfondire successivamente - anche alla luce di emanande istruzioni ministeriali - alcune questioni problematiche inerenti all'applicazione dell'art. 7 in esame, quale, principalmente, quella concernente lo stabilire in cosa consista la rideterminazione e se essa debba precedere o meno la stipula dell'atto di cessione del terreno, tenuto conto che il valore rideterminato costituisce, ai sensi del comma 6, "valore normale minimo" per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Sul punto sarà elaborato un successivo studio da parte della Commissione studi tributari.

Articolo 8

Soppressione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili

Tale imposta *non è dovuta* ove il presupposto di essa si verifichi a decorrere dal 1° gennaio 2002 (comma 1).

La norma prende in considerazione al comma 2 l'obbligo di presentazione della dichiarazione relativamente all'imposta straordinaria, per gli immobili posseduti alla data del 31 dicembre 2001 (termine scadente il 31 gennaio 2002), escludendo tale obbligo se il valore finale alla

data del 31 ottobre 1991 è stato dichiarato in misura non inferiore a quella c.d. catastale e se l'imposta non è dovuta.

Articolo 9 - comma 1 *Incentivi fiscali*

L'art. 9 proroga fino al 30 giugno 2002 la possibilità di fruire della detrazione prevista nella misura del 36 per cento, ed entro il limite massimo di 150 milioni annui (euro 77.468,53), per le spese sostenute in relazione agli interventi di recupero del patrimonio edilizio. In base alla disposizione introdotta nella Finanziaria devono distinguersi quegli interventi iniziati *ex novo*, rispetto a quelli che costituiscono mera prosecuzione degli interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998.

Nel primo caso potrà fruirsi della detrazione entro il limite massimo di 150 milioni (euro 77.468,53) in dieci quote annuali di pari importo. Nel secondo caso, invece, il contribuente dovrà prendere in considerazione, ai fini della determinazione della quota detraibile, l'ammontare delle spese già sostenute per l'intervento di recupero iniziato negli anni passati e che prosegue nel corso del 2002.

Da ultimo si ricorda che, a causa del provvedimento di graduale soppressione dei Centri di Servizio (G.U. n. 301 del 29 dicembre 2001) le comunicazioni di inizio lavori devono essere inviate presso il Centro di servizio di Pescara.

Articolo - 9 comma 11 *Nuove tariffe d'estimo*

Saranno inserite d'ufficio negli atti catastali le nuove rendite in dipendenza delle tariffe d'estimo, da stabilirsi con decreto Ministro dell'Economia e Finanze da pubblicarsi sulla "Gazzetta Ufficiale", per l'emanazione del quale non è posto un termine, conseguenti all'attuazione delle decisioni delle commissioni censuarie provinciali e della commissione censuaria centrale ed a variazioni tariffarie comunque determinatasi.

L'inserimento in catasto delle nuove rendite dovrà avvenire entro sessanta giorni dalla entrata in vigore delle tariffe.

Ai fini della c.d. valutazione automatica di cui all'articolo 52 del testo unico dell'imposta di registro, avrà rilievo la loro effettiva "iscrizione in catasto".

Articolo 9 - commi 12 e 13 *Studi di settore*

L'art. 9 prevede ai commi 12 e 13 la possibilità di adeguarsi per i periodi di imposta 2001 e 2002 alle risultanze degli studi di settore di cui all'art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427, senza l'applicazione né di sanzioni, né di interessi. La disposizione riguarda sia l'Iva, sia le imposte sui redditi.

Il contribuente potrà versare le somme così determinate entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi. I maggiori importi dovuti per effetto dell'adeguamento non possono essere rateizzati come le altre imposte risultanti dal modello Unico. E' possibile invece procedere alla compensazione con gli altri crediti spettanti eventualmente al contribuente.

Sulla base di quanto previsto dalla disposizione in commento non sarà più consentito l'adeguamento all'interno della dichiarazione Iva. I maggiori corrispettivi che scaturiscono dall'adeguamento non concorrono alla formazione del volume d'affari da indicare nella dichiarazione Iva annuale.

Prima dell'approvazione di questa disposizione, i contribuenti potevano adeguarsi alle risultanze degli studi di settore sia all'interno della dichiarazione Iva, sia al di fuori di essa. Nel primo caso, però, l'adeguamento determinava ulteriori conseguenze anche per il calcolo dell'acconto dovuto ed il contribuente doveva prendere in considerazione per il calcolo dello stesso anche la maggiore imposta pagata a titolo di adeguamento. Ora, invece, il problema è stato definitivamente risolto in quanto la maggiore imposta dovuta non influisce sul calcolo dell'acconto Iva proprio per effetto delle modalità indicate dal legislatore. L'unica possibilità prevista dalla legge finanziaria, è, infatti, l'adeguamento al di fuori della dichiarazione Iva annuale.

Articolo 9 - comma 22

Proroga dell'entrata in vigore del contributo unificato per gli atti giudiziari

Si tratta del contributo sostitutivo delle imposte di bollo e dei diritti di cancelleria, la cui applicazione slitta al 1° marzo 2002.

Articolo 12

Interventi per l'ulteriore potenziamento della giustizia tributaria

Un'ulteriore novità della recente legge finanziaria per il 2002 è l'ampliamento della giurisdizione delle commissioni tributarie che giunge a comprendere "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*" (art. 12, c. 2).

Come noto, la giurisdizione delle commissioni tributarie non riguardava la totalità delle imposte: erano, infatti, escluse le controversie relative ad imposte anche di un certo rilievo quali, ad esempio, quella doganale, l'imposta di bollo e la tassa sui contratti di borsa.

Ciò suscitava perplessità poiché il sistema appariva contraddittorio: non aveva senso mantenere in vita un giudice speciale quali sono le commissioni tributarie lasciando al giudice ordinario una parte delle controversie in materia di imposte. Si poteva, peraltro, ipotizzare anche una violazione del principio di uguaglianza per la disparità di trattamento derivante dall'applicazione ai vari tributi di differenti regole processuali e di tutele diverse.

La recente riforma sana tale contraddizione garantendo un sistema più razionale; essa, inoltre, sottrae una parte di lavoro ai sempre più oberati tribunali civili per attribuirli alle commissioni tributarie la cui situazione in termini di arretrato pendente è ad oggi estremamente positiva. Grazie al funzionamento di istituti deflattivi, quali l'accertamento con adesione e la conciliazione, il contenzioso pendente presso le Commissioni tributarie - soprattutto nel grado di appello - si è negli ultimi tempi notevolmente ridotto; ciò al punto di ipotizzare una riduzione dell'organico dei giudici (6).

La riforma, infine, garantisce ai contribuenti una maggiore facilità di accesso alla tutela giurisdizionale. Infatti nelle controversie fino a 2.582 euro (pari a Lit. 5 milioni) i contribuenti possono stare in giudizio senza l'assistenza di un difensore abilitato (art. 12, c. 5, d.lgs. n. 546/1992); inoltre, la minore complessità procedurale del contenzioso tributario rispetto a quello civile rende più agevole la difesa personale.

Tuttavia, proprio quest'ultima circostanza, unitamente all'ampliamento della giurisdizione delle commissioni, rischia di costituire un incentivo alla litigiosità dei contribuenti con un nuovo incremento dei tempi di durata dei processi (tempi comunque minori di quelli civili) e con un aumento dei costi per lo Stato.

Il problema maggiore comunque non sembra tanto essere quello descritto quanto soprattutto quello scaturito dalla necessità di delimitare correttamente la portata della recente riforma. Il legislatore, infatti, ha usato una locuzione dal significato amplissimo senza forse ponderare adeguatamente la scelta dei termini.

Infatti, il termine "tributo" non indica soltanto le imposte ma anche tutte le altre prestazioni patrimoniali coattive quali, ad esempio, le tasse, i contributi e i canoni. Ciò ha già suscitato alcuni dubbi di costituzionalità da parte di autorevole dottrina, secondo la quale la caratteristica di giudice speciale delle commissioni consente di attribuire ad esse solo controversie relative ad "imposte", cioè controversie per giudicare le quali esse originariamente erano nate. Ogni ulteriore sottrazione di materia al giudice ordinario comporterebbe una violazione dell'art. 102 Cost.: ciò a meno di non interpretare il termine tributo come sinonimo di imposta escludendo, quindi, tutte le altre prestazioni patrimoniali (7).

Per altra dottrina, tuttavia, tale problema sarebbe superato dall'ordinanza della Corte costituzionale n. 144 del 23 aprile 1998. Essa, riconoscendo il potere del legislatore di effettuare ulteriori interventi nell'organizzazione dei giudici tributari, avrebbe legittimato l'estensione della competenza delle commissioni a tutte le controversie tributarie (8).

L'ampliamento descritto pone, inoltre, un ulteriore problema. L'ampia riformulazione dell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, sembra volere includere quante più fattispecie possibili nell'ambito della giurisdizione delle commissioni. Si afferma espressamente che il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione con la sola eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio (art. 12, c. 3, L. finanziaria).

Si tratterebbe, quindi, di una giurisdizione allargata a ogni controversia legata al rapporto tributario in genere. Secondo alcuni commentatori ciò porterebbe a svalutare la elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 (9). Infatti, essendo la giurisdizione legata alla mera controversia, ne conseguirebbe che qualsiasi atto che indichi la volontà dell'ente impositore di richiedere maggiori tributi può essere impugnato. Conseguentemente l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 diverrebbe pleonastica. Tale interpretazione pare andare al di là della volontà del legislatore che non ha certo voluto snaturare l'impianto del contenzioso tributario ma semplicemente ampliarne l'ambito. Essa, tuttavia, deve far riflettere sulla portata potenzialmente dirompente della recente riforma e sulla confusione che essa potrebbe ingenerare.

Peraltro, la portata innovativa dell'art. 12, c. 3, non deve essere sopravvalutata, trattandosi più che altro di una specificazione di quanto già era desumibile dalle norme vigenti sul contenzioso tributario. Infatti, in base all'art. 39, d.lgs. n. 546/1992, il processo è sospeso solo quando è presentata la querela di falso o deve essere decisa una questione sullo stato o sulla capacità delle persone; si tratta delle medesime questioni che tuttora restano di competenza del giudice ordinario. Già prima della finanziaria, tuttavia, si riteneva che nel silenzio del legislatore il giudice tributario fosse legittimato a conoscere *incidenter tantum* ogni altra questione pregiudiziale (10). Il legislatore della finanziaria non avrebbe, quindi, apportato alcuna novità sotto questo profilo.

E' utile, infine, ricordare che in base al principio della *perpetuatio jurisdictionis* di cui all'art. 5, c.p.c., soltanto le controversie instaurate dal 2002 saranno giudicate dalle Commissioni tributarie mentre per quelle già pendenti resta la competenza del giudice ordinario.

Esprimendo alcune considerazioni finali si deve rilevare che, come emerge, anche da recenti dichiarazioni dei rappresentanti dell'organo di autogoverno dei giudici tributari, a causa della notevole varietà di questioni che saranno attribuite alle commissioni la riforma dovrebbe comportare uno sviluppo della politica di specializzazione delle singole sezioni per materia in modo analogo a quanto avviene nei tribunali civili (cfr. A. Criscione, *Contenzioso una riforma a rischio*, in *Il Sole-24 Ore* del 29 dicembre 2002, p. 17).

Tutto ciò implica ulteriori riflessioni. La giurisdizione tributaria acquista con la riforma un rilievo notevole. Essa, tuttavia, è ancora affidata esclusivamente a giudici non professionisti,

con un rigido regime di incompatibilità rispetto alle professioni svolte (cfr. art. 8, d.lgs. n. 546/1992).

Ciò significa che vi è la possibilità che questioni anche molto delicate per materia e per valore possono essere giudicate da giudici che, talora, potrebbero non avere una sufficientemente approfondita conoscenza della materia.

Se è nelle intenzioni del legislatore, come si dovrebbe dedurre dall'intitolazione dell'art. 12, della legge finanziaria, effettuare un "*potenziamento della giustizia tributaria*" ci si deve porre il problema di un eventuale utilizzo di giudici professionisti almeno per alcune tipologie di contestazioni. Attualmente solo i giudizi della Cassazione sono professionisti con la conseguenza, solo apparentemente paradossale, che, al contrario di quanto avviene nei gradi di merito, essi devono affrontare un arretrato preoccupante, destinato a crescere e forse alimentato da troppi errori in diritto effettuati nei gradi precedenti e da soluzioni di merito che spesso non risultano motivate in modo soddisfacente (11). Ed in questa prospettiva sarebbe opportuno cogliere l'occasione per eliminare un'ulteriore anomalia del giudizio tributario, quella in base alla quale le commissioni e la loro organizzazione dipendono direttamente da una delle parti in giudizio (l'Amministrazione finanziaria), attribuendo la competenza in materia al Ministero della Giustizia.

Articolo 28 - comma 7

*Trasformazione di enti pubblici, amministrazioni, agenzie
in società per azioni o fondazioni*

E' prevista l'irrelevanza ai fini fiscali di tutti gli atti connessi alle operazioni di trasformazione.

Articolo 29 - comma 3

*Trasferimenti di beni effettuati a soggetti di diritto privato, costituiti da pubbliche
amministrazioni (quali così definite dal comma 2 dell'articolo 1 del decreto legislativo 30
marzo 2001 n.165 (12)) per lo svolgimento di servizi svolti in precedenza*

Non sono soggetti ad alcuna imposta sui trasferimenti, non danno luogo a realizzo o distribuzione di plusvalenze, ricavi e minusvalenze, non costituiscono presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei confronti del cessionario e non comportano l'obbligo di affrancare riserve e fondi in sospensione d'imposta.

Articolo 50 - comma 2 lettera d)

Disposizioni in materia di rottamazione di veicoli

E' prevista l'esenzione dal pagamento di qualsiasi tributo o onere per gli adempimenti relativi alle formalità di radiazione degli autoveicoli sottoposti a sequestro.

Articolo 52 - comma 21

Disposizioni per favorire le aziende agricole montane

Si istituisce un regime agevolativo per i trasferimenti di terreni agricoli situati nei territori delle comunità montane (13), che si aggiunge a quello previsto dall'articolo 9 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 (14) e dal quale si differenzia per la *ratio*, per il suo contenuto, per i soggetti che ne sono destinatari e per le condizioni ed i vincoli che comporta.

Conviene esaminare nel dettaglio la struttura della norma agevolativa (15).

Trasferimenti

Il trattamento di favore si applica ai *trasferimenti a qualsiasi titolo* di terreni agricoli siti nei detti territori; tale espressione è più ampia di quella usata nell'art. 9 del d.p.r. n. 601/1973 (*trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo*) e comprende - letteralmente - anche il trasferimento di diritti di usufrutto (16), mentre sembra escludere la sua costituzione.

Peraltro non solo in ambito dottrinale (17), ma nella stessa legislazione fiscale si tende ad inserire la costituzione di diritti reali parziali nella più generale categoria della alienazione, come, in particolare, si riscontra nell'articolo 1 della Tariffa di cui al testo unico dell'imposta di registro che, dopo aver differenziato atti traslativi e costitutivi, accomuna entrambi sotto la generica categoria "trasferimenti" (18).

La norma di cui al citato art. 9, sebbene riguardi i "trasferimenti a qualsiasi titolo", non estende ai trasferimenti a titolo gratuito e *mortis causa* il trattamento di favore, poiché in essa si fa riferimento alle sole imposte di registro, ipotecaria e catastale.

La soppressione delle imposte di successione e di donazione consente una lettura dell'espressione *trasferimenti a qualsiasi titolo* lessicalmente corretta, che permette di comprendere nell'esenzione di cui alla novella e nel trattamento di favore dei cui al citato art. 9, oltre alle imposte ipotecaria e catastale derivanti da trasferimenti per successione e donazione, anche l'imposta dovuta per le donazioni di cui all'art. 13, c. 2 della l. 18 ottobre 2001 n. 383.

Imposte

La norma stabilisce la esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo *e di ogni altro genere*.

Quest'ultima espressione apre la strada ad ambiguità interpretative; essa infatti appare superflua se si ritenga che il legislatore abbia utilizzato il termine imposta in senso tecnico (19) non rinvenendosi altra imposta che gravi sui trasferimenti di terreni agricoli oltre a quelle elencate.

Se con la dizione *de qua* ha voluto attribuire al termine imposta il generico significato di imposizione tributaria, non sembra che ai trasferimenti siano applicabili tributi diversi dalle imposte indirette, poiché le tasse ipotecarie e catastali ed i tributi speciali (20) non colpiscono i trasferimenti ma, rispettivamente, le formalità di trascrizione, di voltura e di registrazione da essi derivanti.

Peraltro, non potendosi ritenere privo di significato l'utilizzo dell'espressione *imposta di ogni altro genere*, esso potrebbe essere giustificato in previsione dell'annunciata istituzione dell'imposta sui servizi in sostituzione delle imposte sui trasferimenti.

Appare superfluo rilevare che la esenzione comprende anche l'imposta di registro in misura fissa di cui all'art. 11 della tariffa Parte I allegata al relativo testo unico.

Per quanto attiene all'imposta di bollo, l'art. 21 del d.p.r. 26 ottobre 1973 n. 642 prevede l'esenzione per gli *atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole dirette coltivatrici* (comma 1) nonché per le *domande, certificazioni, attestazioni, documenti, note di trascrizione ipotecaria e relative copie* (comma 2).

Nella norma in esame l'esenzione è concessa, come si è visto, per i trasferimenti, senz'altra specificazione; il che potrebbe far ritenere che siano esclusi dall'esenzione prevista dalla novella le fattispecie di cui al citato comma 2 dell'art. 21 del d.p.r. n. 642/1973, fra cui le copie dei relativi atti.

Però, in realtà, proprio perché oggetto del trattamento di favore non è l'atto, il documento ma il *trasferimento*, l'esenzione dall'imposta dovrebbe considerarsi estesa a tutte le fattispecie imponibili che lo rendono possibile e lo attuano (quali quelle previste dal comma 2 del citato art. 21) ed, in particolare, alle copie.

Oggetto

Il trasferimento agevolato deve avere per oggetto terreni agricoli, posti nei territori di comunità montane e relative pertinenze, compresi i fabbricati.

In considerazione della *ratio* della norma, che tende a favorire la costituzione di compendi unici nell'ambito dell'istituzione e conservazione di aziende agricole montane (21), sembra che il trattamento di favore si applichi a prescindere dalla destinazione urbanistica del terreno ma con riguardo all'effettiva sua conduzione e coltivazione (22).

Soggetti

Mentre l'art. 9 del d.p.r. n. 601/1973, interessandosi della coltivazione diretta del fondo a prescindere dalla qualità specifica (coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale) del conduttore, presuppone l'arrotondamento o l'accorpamento di proprietà dirette coltivatrici, la norma in esame riserva il trattamento di favore a due precise categorie di rilievo fiscale: coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale.

Condizioni

Per poter fruire dell'agevolazione in esame, occorre che il beneficiario del trasferimento s'impegni:

- a costituire un compendio unico, quale che sia la sua estensione (23);
- a coltivare tale compendio per un periodo di almeno dieci anni dall'acquisto.

Non sembra che siano richieste altre condizioni per l'ottenimento del trattamento di favore se non l'assunzione di tali impegni; né che tale assunzione debba rivestire particolari forme, non essendo prevista la sua contestualità col trasferimento stesso né alcuna dichiarazione da rendere in atto.

Vincoli ed obblighi

I terreni e relative pertinenze, costituiti in compendio unico *ed entro i limiti* della superficie minima indivisibile (da determinarsi dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano) sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e non possono essere frazionati per trasferimenti a causa di morte o per atto fra vivi.

Stabilisce ancora la norma che in caso di successione a causa di morte, i compendi indivisibili devono essere compresi per intero nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne chiedano congiuntamente l'attribuzione.

Dell'obbligo del mantenimento dell'indivisibilità per quindici anni non è prevista la trascrizione nei Registri Immobiliari; la natura di tali obblighi si differenzia sostanzialmente dal vincolo di indivisibilità di cui all'art. 11 della l. 14 agosto 1971 n. 817.

Una lettura testuale della norma evidenzia rilevanti conseguenze ed alcuni interrogativi:

1. l'instaurarsi del vincolo (quale obbligo al fine della conservazione del trattamento di favore) si connette all'esistenza della superficie minima indivisibile ed è indipendente dall'effettivo accesso ai mutui agevolati;
2. quale che sia la superficie acquistata dei terreni (quindi anche inferiore alla superficie minima indivisibile), spetta l'esenzione tributaria e il diritto di accesso ai mutui agevolati di cui al comma 3;
3. ove la superficie del compendio unico, formato da terreni acquistati in forza di un unico titolo, sia superiore a quella minima indivisibile, appare testuale che il vincolo di indivisibilità operi solo entro i limiti di essa; se tale lettura è corretta, possono ipotizzarsi non solo un compendio unico che solo in parte costituisce "unità indivisibile", ma anche più "unità indivisibili" all'interno dello stesso compendio;

4. analogo problema si pone ove la superficie minima indivisibile sia raggiunta solo mediante più atti di acquisto agevolati (ciascuno dei quali avente ad oggetto terreni di superficie inferiore a quella minima): potrebbero ipotizzarsi o più compendi unici, ciascuno non costituente unità indivisibile, ovvero un unico compendio assoggettato al vincolo;
5. ove si aderisse alla tesi che prevede il raggiungimento della superficie minima indivisibile mediante più atti si porrebbe il problema di stabilire se il vincolo di indivisibilità operi con decorrenza dal primo acquisto ovvero da quello che ha comportato il raggiungimento della superficie minima;
6. la legge non prevede il termine entro il quale le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano devono identificare, con leggi proprie, la superficie minima indivisibile, nei limiti della quale il compendio unico acquistato con le agevolazioni in oggetto è considerato unità minima indivisibile. Poiché la norma è già in vigore, deve ritenersi che gli acquisti effettuati nel rispetto delle prescrizioni in essa contenute, accedano al trattamento di favore anche in assenza di tale determinazione da parte dei suddetti enti locali.
L'obbligo di indivisibilità diverrà operante all'atto in cui saranno emanati i relativi provvedimenti, ferma restando come decorrenza iniziale quella della data di acquisto agevolato;
7. sembra potersi dedurre che la qualità di unità indivisibile del compendio unico non importi il divieto del suo frazionamento catastale, ferma restando l'unitarietà della proprietà;
8. trascorso il termine di dieci anni dall'acquisto, durante il quale il beneficiario è tenuto alla coltivazione del compendio, quest'ultimo potrà alienare anche prima dei quindici anni, ma in unico corpo, l'unità indivisibile senza decadere dal trattamento di favore;
9. la mancanza di un'espressa previsione al riguardo induce a ritenere che né la violazione del vincolo di indivisibilità né quella dell'obbligo di coltivazione decennale comportino la invalidità del negozio (24);
10. il vincolo di indivisibilità e l'obbligo di coltivazione decennale non rilevano in ordine alla concedibilità di ipoteca a carico del compendio unico.

Decadenza e sanzioni

In caso di violazione dell'obbligo di costituzione del compendio e della sua coltivazione almeno decennale nonché dell'obbligo relativo al compendio avente la superficie minima indivisibile di cui al comma 6, per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atto fra vivi (25), sono dovute le imposte non pagate, gli interessi e maggiori imposte pari al cinquanta per cento delle imposte dovute (leggasi: per il trasferimento non agevolato).

L'obbligo di inserire il compendio unico nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne richiedano congiuntamente l'attribuzione e la mancata sovrapposizione dei termini relativi agli obblighi di coltivazione e al vincolo di indivisibilità, pongono problemi relativi al recupero delle imposte ed alle soprattasse nei confronti di soggetti diversi dai beneficiari del trattamento di favore (26).

La previsione normativa di un compendio unico induce a ritenere che operi decadenza totale dal beneficio anche in ipotesi di alienazione o cessazione parziale dalla coltivazione nel decennio di parte di esso, ancorché fosse fatta salva la superficie dell'unità minima indivisibile.

La legge non prevede la revoca del beneficio del tasso agevolato per i mutui di cui al comma 3 in ipotesi di violazione degli obblighi di cui al comma 1 e conseguente decadenza dal trattamento di favore.

Mutui agevolati

Il comma 3 della novella stabilisce che al soggetto che acquisti a qualsiasi titolo i terreni agricoli di cui al comma 1 possono essere concessi, nei limiti del Fondo istituito dalla legge medesima, mutui agevolati per l'ammortamento del capitale aziendale e l'indennizzo da corrispondere ad eventuali eredi.

Onorari notarili

E' prevista la riduzione ad un sesto che riguarda gli onorari dovuti per gli atti di trasferimento e per quelli di mutuo agevolato.

Tabella

Lo scarso vantaggio fiscale che la norma offre rispetto sia ai benefici per la proprietà coltivatrice che a quelli di cui all'art. 9 del d.p.r. n. 601/1973 (27), non sembra compensi la gravità degli oneri che essa comporta, se il beneficiario non intenda accedere alle provvidenze di cui al comma 3 (mutui agevolati) che paiono connesse all'acquisto agevolato e all'assunzione degli obblighi di costituzione del compendio, di sua coltivazione decennale e del vincolo di indivisibilità.

	Proprietà coltivatrice	Territori Montani	Compendi unici
	da ultimo l. n. 488/2001 art.52 c.22	d.p.r. n. 601/1973 art. 9	l. n. .488/2001 art. 52 c. 21
Registro	fissa	fissa	esente
Ipotecaria	fissa	fissa	esente
Catastale	normale	esente	esente
Bollo	esente	esente	esente
Vincoli, obblighi, cause di decadenza	Coltivazione quinquennale Decadenza se rivendita nel quinquennio		Costituzione di compendio unico Coltivazione decennale Decadenza se rivendita nel decennio Vincolo di indivisibilità

Articolo 52 - comma 22 (28)

Proprietà coltivatrice

Il termine per usufruire dei relativi benefici tributari è ulteriormente prorogato al 31 dicembre 2003.

Si ricorda che, con l'art. 18 del d. lgs 18 maggio 2001 n. 228, il periodo di decadenza dai benefici suddetti è stato ridotto da dieci a cinque anni (29) e che tale divieto è stato attenuato (30), escludendo la decadenza in ipotesi di alienazione o concessione in godimento del fondo a favore del coniuge o di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 del codice civile; ovvero nei casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie nazionali e regionali volte ad inserire i giovani in agricoltura (31) o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore (32).

Articolo 76

Regime fiscale dei trasferimenti di beni immobili

L'articolo 76 della l. 28 dicembre 2001 n. 448, sotto la generica rubrica "regime fiscale dei trasferimenti di beni immobili", detta una disposizione interpretativa dell'agevolazione, già prevista dall'art. 33, comma 3, della l. 23 dicembre 2000 n. 388 (legge finanziaria 2001), che ha introdotto un trattamento fiscale di favore (imposta di registro dell'1 per cento e imposte ipotecarie e catastali in misura fissa) per i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento. Ricorrendo tali presupposti, la norma chiarisce ora che l'agevolazione spetta *"anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico"*.

La natura interpretativa della norma – che, per tale motivo, ha efficacia retroattiva **(33)**, trovando quindi applicazione anche agli atti stipulati prima della sua entrata in vigore – emerge chiaramente, innanzitutto, dalla lettera della legge: l'articolo in questione esordisce statuendo che il regime fiscale di cui all'art. 33, comma 3, succitato, *"si intende applicabile"* ai suddetti trasferimenti. Ma depone in tal senso – ove ve ne fosse bisogno – anche la storia della disposizione in esame. Sin dal momento della sua entrata in vigore, l'Amministrazione finanziaria **(34)**, con un'interpretazione subito apparsa priva di fondamento sia letterale che teleologico **(35)**, ha affermato che "oggetto del trasferimento agevolato può essere sia un fabbricato che un terreno, purché il trasferimento stesso sia funzionale alla utilizzazione edificatoria dell'area già in possesso dell'acquirente, valga cioè a rimuovere un ostacolo alla edificabilità dell'area stessa", ritenendo quindi che, in caso contrario, "l'agevolazione non spetta in quanto manca una delle condizioni per fruire del beneficio, vale a dire la funzionalità dell'acquisto all'utilizzazione edificatoria di un'area già posseduta" **(36)**.

In senso nettamente contrario si è immediatamente espressa la Commissione Finanze della Camera dei deputati, che in data 7 marzo 2001 ha approvato un ordine del giorno con il quale impegnava il Governo *"a chiarire espressamente, onde evitare possibili equivoci, che la disposizione richiamata deve intendersi nel senso che la fruizione del regime agevolato non è subordinata alla condizione del previo possesso dell'area interessata, specificando conseguentemente che l'accesso al medesimo regime è consentito sia ai soggetti non proprietari che intendano subentrare nell'attuazione dei piani particolareggiati, sia ai proprietari di beni immobili compresi nel piano destinati alla edificazione o cessione e realizzazione delle aree a standard ai fini della complessiva attuazione del piano stesso"* **(37)**.

Nonostante quanto sopra, l'Amministrazione finanziaria ha continuato ad adottare l'interpretazione infondata di cui sopra, di cui ora la norma in commento – che costituisce il logico proseguimento del primo intervento parlamentare, sopra citato – fa definitivamente giustizia, con effetto anche per il passato.

Pertanto risulta definitivamente chiarito che – per usufruire dell'agevolazione in oggetto – l'acquirente non deve possedere altri immobili nell'ambito del piano particolareggiato, potendo ben essere, l'acquisto agevolato, il primo ed unico effettuato.

Per il resto, la norma in commento non dà luogo a particolari problemi interpretativi. La scelta del legislatore di ripetere, nel corpo della disposizione, i presupposti del trattamento agevolativo può ritenersi superflua, ma non dà luogo a problemi, ripetendo sostanzialmente parte del dettato dell'art. 33, comma 3, della legge 388/2000, salvo lievi differenze lessicali cui non è possibile attribuire alcun significato **(38)**.

L'evidente natura interpretativa della norma importa il diritto al rimborso - nel termine previsto dall'art. 77, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986 - delle imposte pagate in più in forza della diversa interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria, anche nel caso di assenza, nell'atto di acquisto, di richieste o dichiarazioni di parte relative all'agevolazione in esame, atteso che esse non sono previste dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388/2000 **(39)**.

Mancata proroga del termine per l'obbligo di dichiarazione dei fabbricati già rurali al catasto dei fabbricati

La mancata proroga del termine, originariamente stabilito per il 31 dicembre 1995 dalla l. 26 febbraio 1994 n. 133, comporta che i fabbricati che hanno perso la ruralità fiscale avrebbero dovuto essere dichiarati al Catasto dei fabbricati entro il 31 dicembre 2001.

I possessori che hanno adempiuto a tale obbligo rappresentano rare eccezioni sia perché ci si attendeva un'ulteriore proroga (inserita nella prima stesura del testo della finanziaria) sia perché già all'epoca della proroga portata dalla "finanziaria 2000" non furono rinnovate le agevolazioni fiscali e le sanatorie urbanistiche che erano contenute nella l. n. 133/1994.

Assume rilievo in tal senso anche la considerazione che la mancata dichiarazione al Catasto comporta la lieve ammenda di cui all'art. 31 del r.d.l. 13 aprile 1939 n. 652 e successive modifiche ed integrazioni, fra cui l'articolo 52 comma 3 della l. 28 febbraio 1985 n. 47 e successive modifiche (non abrogato dal d.p.r. 6 giugno 2001 n. 380), richiamato dall'art. 9 comma 8 della citata l. 26 febbraio 1994 n. 133, che fissa il suo ammontare a Lit. 250.000, pari a 129,00 euro (ai sensi dell'articolo 51 comma 3 del d.lgs. n. 213/1998).

Si ricorda che i fabbricati di cui si tratta sono esclusivamente quelli che hanno perso la ruralità e non quelli che rientrano nei parametri stabiliti dalla legge per il riconoscimento di tale qualifica.

I quali ultimi invece dovranno essere acquisiti al catasto dei fabbricati a cura del Ministero **(40)**.

La mancata dichiarazione al catasto dei fabbricati che hanno perso la ruralità non impedisce la stipulazione dell'atto notarile o la presentazione della dichiarazione di successione che abbiano ad oggetto tali fabbricati.

Sono tuttavia evidenti le conseguenze di natura fiscale derivanti dalla omessa dichiarazione in Catasto prima del loro trasferimento, in relazione alla c.d. valutazione automatica, alla dichiarazione relativa ai redditi fondiari di cui alla l. 26 giugno 1990 n. 165, all'imposta comunale sugli immobili, all'imposta sul valore aggiunto; ma anche di natura civilistica ed urbanistica **(41)**.

Si dovrà dunque agire con particolare cautela e rendere edotte le parti su tali conseguenze **(42)**.

NOTE

(1) CNN – Commissione studi tributari, *Rassegna delle disposizioni tributarie di interesse notarile contenute: 1) nella Legge 21 novembre 2000, n. 342, "Misure in materia fiscale" (in S.O. 194/L alla G.U. n. 276 del 25 novembre 2000; 2) nella Legge 24 novembre 2000, n. 340, "Disposizioni per la delegificazione di norme e per la semplificazione di procedimenti amministrativi" (in G.U. n. 275 del 24 novembre 2000)*, studio n. 112/2000/T, approvato il 15 dicembre 2000, est. BELLINI-COLUCCI.

(2) Cfr. CNN – Commissione studi tributari, *Legge collegata alla finanziaria 1998- Prime note*, studio n. 741bis, approvato il 16 gennaio 1998, est. BELLINI-COLUCCI-FORTE.

(3) CNN – Commissione studi tributari, studio n. 743bis, *Assegnazione agevolata dei beni ai soci e trasformazione in società semplice ai sensi dell'art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449*, approvato il 20 marzo 1998, est. COLUCCI; studio n. 799-805bis, *Ulteriori problematiche in tema di assegnazioni ai soci (ex art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449)*, approvato il 15 maggio 1998, est. COLUCCI; studio n. 20/1999/T, *Assegnazione e cessione onerosa agevolate di beni ai soci e trasformazione in società semplice (articolo 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, che modifica l'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449)*, approvato il 26 febbraio 1999, est. COLUCCI.

Si veda, altresì, la c.m. n. 112/E del 21 maggio 1999, particolarmente esaustiva al riguardo.

(4) CNN – Commissione studi tributari, studio n. 112/2000/T citato.

(5) Cfr. LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, 6° ed., Milano, 1999, p. 1261.

(6) Per un'analisi aggiornata dei procedimenti pendenti presso le varie commissioni cfr. la Tabella pubblicata su *Il Sole-24 Ore* del 7 gennaio 2002, p. 7.

(7) Cfr. E. DE MITA, *Un 'colpo di mano' ai limiti della Costituzione*, in *Il Sole-24 Ore* del 29 dicembre 2002, p. 17.

(8) C. GLENDI, *Sotto un unico tetto*, in *Il Sole-24 Ore* del 7 gennaio 2002, p. 7.

(9) Cfr. G. RIPA, *Supercommissioni tributarie*, in *Italia Oggi* del 29 dicembre 2001, p. 26.

(10) In tal senso cfr. G. GALLUZZI, in T. BAGLIONE, S. MENICHINI, M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario, commentario*, Milano, 1997, 333.

(11) Cfr. A. CRISCIONE, *La cassazione fiscale alle corde*, *Il Sole-24 Ore* del 4 gennaio 2002, p. 15.

(12) *Tutte le amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e le scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e le amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni le Comunità Montane e loro consorzi ed associazioni, le Istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale.*

(13) Aggiungendo l'articolo 5-bis alla legge 31 gennaio 1994, n. 97.

(Disposizioni per favorire le aziende agricole montane).

1. *Nei territori delle comunità montane, il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere. I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile di cui al comma 6, sono considerati unità indivisibili per 15 anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi. In caso di successione i compendi devono essere compresi per intero nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne richiedano congiuntamente l'attribuzione. Tale disciplina si estende anche ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi da regioni, province, comuni e comunità montane.*

2. *In caso di violazioni degli obblighi di cui al comma 1 sono dovute, oltre alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50 per cento delle imposte dovute.*

3. *Al coltivatore diretto e all'imprenditore agricolo a titolo principale che acquisti a qualsiasi titolo i terreni agricoli di cui al comma 1 possono essere concessi, nei limiti del Fondo di cui al comma 4, mutui decennali a tasso agevolato con copertura degli interessi pari al 50 per cento a carico dello Stato. Tale mutuo concerne l'ammortamento del capitale aziendale e l'indennizzo da corrispondere ad eventuali coeredi, nel rispetto della presente legge.*

4. *Per gli scopi di cui ai commi 1 e 3, è costituito presso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA) un Fondo dell'importo di 2.320.000 euro annui.*

5. *Gli onorari notarili per gli atti di cui ai commi 1 e 3 sono ridotti ad un sesto.*

6. *Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano regolano con proprie leggi l'istituzione e la conservazione delle aziende montane, determinando, in particolare, l'estensione della superficie minima indivisibile.*

(14) E' quindi opportuno che in atto siano richiesti in subordine i trattamenti fiscali compatibili con la fattispecie in oggetto, onde accedere ai relativi benefici in ipotesi di decadenza dall'agevolazione *de qua*.

(15) Sull'argomento cfr. G. PETTERUTI, *Primi commenti sulla legge finanziaria*, inedito.

(16) Nella prassi, raramente è stata negata l'applicazione del trattamento di favore di cui all'art.9 del citato d.p.r. anche al trasferimento dell'usufrutto.

(17) Cfr. PUGLIATTI, voce *Alienazione*, in Enc. Dir., 1958, II.

(18) Così anche G. PETTERUTI, cit.

(19) Per risolvere l'ambiguità di un'analogia espressione contenuta nell'art.19 della legge 6 marzo 1987 n. 74 sul divorzio, è stata necessaria una sentenza della Corte Costituzionale (n. 154 del 10 maggio 1999).

(20) Che l'amministrazione finanziaria si ostina a pretendere, ancorché non più dovuti; vedi Studio Commissione studi tributari CNN n. 405 *bis* del 20 marzo 1996.

(21) Non a caso la tecnica legislativa utilizzata dal legislatore è stata quella dell'inserimento di un art. 5 *bis* nel corpo della l. 31 gennaio 1994 n. 97, che ha per oggetto la tutela dell'agricoltura nelle zone montane.

(22) *Contra*: G. PETTERUTI, cit., per il quale sembra preferibile accedere al criterio della classificazione urbanistica, ritenendo non esenti i trasferimenti di terreni che abbiano destinazioni ad usi non agricoli. Con la precisazione che sono adibiti ad usi agricoli anche i terreni posti in zone di rispetto (rispetto viario, cimiteriale, fluviale, di centri abitati ecc.), quando non sia interdetta la normale coltivazione.

(23) Una tal lettura della norma è suggerita dalla struttura della stessa, la quale nel primo periodo stabilisce l'esenzione ed identifica oggetto, soggetti e condizioni per l'ottenimento della stessa mentre nel secondo periodo stabilisce il vincolo di indivisibilità non per l'intero compendio ma solo *entro i limiti della superficie minima indivisibile di cui al comma 6*.

Secondo tale interpretazione l'agevolazione spetta anche per la formazione di compendi che abbiano un'estensione inferiore a quella minima che verrà stabilita a norma del successivo comma 6 e quindi non soggetti al vincolo di indivisibilità.

(24) Così anche G. PETTERUTI, cit., il quale rileva che la norma qualifica *divieti e non obblighi* quelli di cui al comma 2.

(25) Non è prevista la sanzione della nullità.

(26) Si pensi ad una successione testamentaria che non rispetti l'unitarietà del compendio; ovvero alla violazione del vincolo di indivisibilità effettuata dal terzo acquirente, trascorso il decennio di inalienabilità, in considerazione dei diversi termini relativi agli obblighi ed al vincolo.

Per inciso si osserva che lo stesso problema si pone in ipotesi di cambio di destinazione d'uso prima del decennio dall'acquisto dei terreni agricoli acquistati dall'imprenditore agricolo a titolo principale, ai sensi della nota I all'articolo 1 della tariffa allegata al testo unico dell'imposta di registro .

(27) Il risparmio per l'acquisto effettuato con i benefici di cui alla novella rispetto a quello e che sia effettuato usufruendo del trattamento fiscale di cui all'art. 9 del d.p.r. n. 601 citato, si riduce ad euro 258, 23.

(28) *Il termine di cui al comma 3, dell'articolo 70, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, già prorogato al 31 dicembre 2001 dall'articolo 10, comma 3, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, è ulteriormente prorogato al 31 dicembre 2003. Alle relative minori entrate provvede l'ISMEA, mediante versamento, previo accertamento da parte della Amministrazione finanziaria, all'entrata del bilancio dello Stato.*

(29) Comma 1

Il periodo di decadenza dai benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione ed arrotondamento di proprietà coltivatrice è ridotto da dieci a cinque anni

Comma 2

La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non possono aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto

Comma 5.

Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore del presente decreto.

La correlazione dei due commi, mentre permette di affermare che gli acquisti stipulati prima del 1° luglio 1996 non sono più soggetti a decadenza, sembra importi che il periodo di decadenza decennale permanga per gli acquisti effettuati nel quinquennio precedente l'entrata in vigore della legge; come pure che la esclusione della decadenza per le alienazioni a favore dei soggetti ivi indicati operi soltanto per gli acquisti effettuati in data anteriore di almeno cinque anni la data di entrata in vigore della legge (1° luglio 2001) oltre, ovviamente, a quelli posti in essere dopo tale data.

(30) Cfr. CASU, *Proprietà coltivatrice. Divieti e limitazioni (A proposito del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228)*, studio n. 3520, approvato dalla Commissione studi in data 11 settembre 2001.

(31) Cfr. Legge 15 dicembre 1998 n. 441.

(32) Per inciso, in argomento di decadenza dai benefici in oggetto, si rileva la tendenza, sia nella più recente giurisprudenza che, in parte, nell'amministrazione finanziaria, di interpretazioni normative meno rigide di quelle sostenute in passato.

Al riguardo cfr. Commissione Regionale di Bologna Sez. XXII sent. 269 del 23.11.2000 che stabilisce la non decadenza dei benefici a seguito del decesso del beneficiario e la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 23 ottobre 2001 n. 165/E, che ritiene non si abbia causa di revoca dei benefici in ipotesi di divisione del fondo.

(33) L'efficacia retroattiva delle leggi di interpretazione autentica è pacifica in dottrina e giurisprudenza: cfr. per tutti GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano 1993, p. 286 ss. (ed ivi riferimenti); Corte Cost. 25 luglio 1995 n. 376, in *Cons. Stato*, 1995, II, p. 1271; Corte Cost. 2 maggio 1991 n. 193, in *Foro it.*, 1992, I, c. 328; Corte Cost. 3 ottobre 1990 n. 427, in *Foro it.*, 1991, I, c. 2005; Corte Cost. 4 aprile 1990 n. 155, in *Foro it.*, 1990, I, c. 3072; Corte Cost. 2 febbraio 1988 n. 123, in *Foro it.*, 1989, I, c. 652; Corte Cost. 30 giugno 1988 n. 754, in *Foro it.*, 1989, I, c. 1013; Corte Cost. 13 febbraio 1985 n. 36, in *Foro it.*, 1986, I, c. 638.

(34) Circ. Min. Fin. 3 gennaio 2001 n. 1/E, paragrafo 2.5.2; Circ. Min. Fin. 26 gennaio 2001 n. 6/E.

(35) C.N.N. (estensore PETRELLI), *Agevolazioni per l'acquisto di immobili a fini di utilizzo edificatorio*, studio 2/2001/T in data 8.2.2001, in *CNN Strumenti*, voce 0730, ed in *Riv. not.*, 2001, p. 969.

(36) Secondo l'Amministrazione finanziaria, quindi, l'agevolazione spettava unicamente nel caso in cui l'acquisto fosse stato effettuato al fine di "rendere edificabile" un'area già posseduta che, per motivi vari (es. superficie inferiore a quella minima prevista dal piano particolareggiato per l'edificabilità), non era suscettibile di edificazione.

(37) Su tale intervento del Parlamento, cfr. D'ORSOGNA, *La legge Finanziaria 2001 sulle aree edificabili e la legge sull'imposta di registro: interpretazioni contrastanti. Atto d'indirizzo del Parlamento*, in *Fisco*, 2001, p. 12526; CAPUTI, *Il regime fiscale dei trasferimenti immobiliari in aree soggette a piani particolareggiati*, in *Fisco*, 36/2001, p. 11751.

Nel citato ordine del giorno, la Commissione Finanze impegnava altresì il Governo a chiarire:

a) – "*che il termine "piani particolareggiati comunque denominati" comprende qualunque tipo di piano urbanistico attuativo, o ad esso assimilato, del piano regolatore generale*";

b) – "*che, affinché la condizione per cui l'utilizzazione edificatoria dell'area interessata deve realizzarsi entro cinque anni possa intendersi soddisfatta è sufficiente il rilascio della concessione edificatoria e l'inizio dei relativi lavori*".

Nessuno dei due punti ha formato oggetto della novella in commento. Peraltro, se il primo appare di palmare evidenza, sì da non necessitare un intervento del legislatore (essendo stato condiviso, sin dall'inizio, anche dall'Amministrazione finanziaria), non altrettanto può dirsi

per il secondo punto, sul quale emergono rilevanti problemi interpretativi (già analizzati nello studio citato alla nota 35).

(38) La nuova norma, esprimendosi in termini più corretti, fa riferimento ai "trasferimenti di *beni immobili, compresi* in piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale"; l'art. 33, al comma 3, si riferisce ai "trasferimenti di *beni immobili in aree soggette* a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale". Nessuna diversa efficacia precettiva può essere peraltro attribuita – *in parte qua* – alle suddette disposizioni.

(39) In merito alle formalità necessarie per usufruire del beneficio cfr. CNN (estensore PETRELLI), studio n. 2/2001/T citato.

Sul punto si veda anche MOSCHETTI-ZENNARO, voce *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV ed., Torino 1988, I, p. 69 s.

(40) L'immane opera di censire d'ufficio i fabbricati rurali ha indotto il Ministero ad emanare una serie di disposizioni, tendenti a scaricare in capo ai possessori di tali fabbricati l'onere del loro accatastamento, riservando per sé il solo compito di "integrare" il Catasto dei fabbricati con le informazioni contenute al Catasto terreni, giungendo addirittura –salvo poi correggere il tiro- a pretendere la presentazione della dichiarazione al catasto "in caso d'uso" e prima del "trasferimento di diritti".

Sull'argomento v. P. Giunchi, *Sulla "necessità" di accatastamento dei fabbricati rurali*, Studio n. 69/99/T, Commissione studi tributari CNN del 23 luglio 1999.

(41) Cfr. G. PETRELLI, *Fabbricati rurali e catasto dei fabbricati*, Studio n. 817bis, Commissione studi tributari CNN del 18 luglio 1998; P. GIUNCHI, *Fabbricati rurali – Imposta comunale sugli immobili ed imposta di registro* in "il Fisco" n. 44/1999; P. GIUNCHI, *Fabbricati rurali e catasto dei fabbricati*, Studio n. 70/99/T del 17 dicembre 1999 e l'ulteriore bibliografia ivi citata.

(42) In particolare, oltre agli aspetti fiscali, si rileva che ove il trasferimento avvenga in assenza dell'inserimento nel catasto dei fabbricati, ove necessaria, della regolarizzazione urbanistica dell'immobile e le parti nulla abbiano convenuto al riguardo, i relativi oneri e spese faranno carico all'acquirente.