
Disciplina agevolativa per trasferimenti di immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati

di [Martino Verrengia](#)

Publicato il 6 Dicembre 2014

i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 % e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento

La normativa di riferimento

L'articolo 33 comma 3 della Legge n. 388 del 23.12.2000 (Finanziaria 2001) stabilisce: *“I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro 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”*.

L'articolo 76 della Legge n. 448 del 28.12.2001 (Finanziaria 2002) precisa: *“Il regime fiscale previsto dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si intende applicabile nei confronti dei trasferimenti di beni immobili, compresi in 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, anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico”*.

Occorre fin da subito osservare come la disposizione originaria di cui all'articolo 33 citato - poi abrogata dall'art. 36, comma 15, del D.L. n. 223/2006 - è stata in seguito riproposta, con alcune specificità, dall'art. 1, commi da 25 a 28, della L. n. 244 del 24 dicembre 2007 (Finanziaria 2008).

In particolare, con la Finanziaria per il 2008, è stata riscritta la tassazione dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, prevedendo per la prima volta l'introduzione della fattispecie all'interno dei testi normativi di riferimento per quanto riguarda l'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986) e le imposte ipotecaria e catastale (D.Lgs. n. 347/1990) .

Come acutamente osservato in dottrina, è rilevante notare che *“sulla base di tale inserimento, tecnicamente non si tratta più di una agevolazione, ma di una diversa imposizione indiretta nell'ambito della disciplina base ordinaria di un determinato tributo, per una specifica fattispecie traslativa,*

particolare rispetto a quella generale dei trasferimenti immobiliari” (1).

Ad ogni modo, l'interpretazione del regime agevolativo in esame si è rivelata foriera di interessanti percorsi argomentativi, talvolta battuti abbracciando una logica restrittiva, talaltra tenendo in considerazione aspetti peculiari che possono verificarsi nella realtà dei traffici giuridici.

L'interpretazione “restrittiva” o “soggettiva” delle disposizioni agevolative

La Corte di Cassazione, di recente, con l'ordinanza n.4670/2014, ha ribadito l'orientamento restrittivo tradizionalmente proposto in materia di interpretazione della disciplina delle agevolazioni fiscali, secondo cui la norma di favore si applica a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga, entro cinque anni dall'acquisto, **ad opera dello stesso soggetto acquirente**.

I giudici, per il caso specifico, hanno affermato che *“la disposizione agevolativa in esame, ispirata alla ratio di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, appare infatti di stretta interpretazione, ai sensi dell'art.14 delle Preleggi, e sarebbe sospetta di incostituzionalità se il predetto beneficio potesse essere ricollegato alla tempestività dell'attività edificatoria di un successivo acquirente”*.

In senso conforme, si veda anche Cass. 7438/2009 la quale testualmente afferma: *“va premesso che la norma è di stretta interpretazione a sensi [dell'art. 14 Preleggi](#). La tesi sostenuta dalla sentenza impugnata (ossia l'estensione dell'agevolazione anche in caso di rivendita nel quinquennio) trova un primo ostacolo nell'ultima parte del comma ove fa riferimento al trasferimento al singolare e senza alcuna specificazione. Ritenendo l'applicabilità, come nella sentenza impugnata, del beneficio al primo acquirente nell'ipotesi di uno o più trasferimenti nel quinquennio per fissare con sicurezza il termine il legislatore avrebbe dovuto far riferimento al primo trasferimento. Ma l'argomento principale per disattendere tale interpretazione è nella ratio della legge. Non si comprende, infatti, quali ragioni vi sarebbero nel favorire chi compri e rivenda un suolo in area soggetta a piani particolareggiati e nel collegare aleatoriamente tale beneficio alla tempestività dell'azione edificatoria di un successivo acquirente. Inoltre così interpretata la norma si discosterebbe dai principi di ragionevolezza e di eguaglianza e sarebbe sospetta di incostituzionalità.*

La ratio della norma, invece, è evidentemente quella di agevolare l'attività edilizia di attuazione dei piani particolareggiati, diminuendo per l'acquirente edificatore il primo costo dell'edificazione connesso all'acquisto dell'area. Nel caso in esame invece l'acquirente edificatore ha pagato l'imposta intera, mentre secondo la ratio della legge doveva fruire dell'agevolazione in luogo della controricorrente, che non ha concorso all'edificazione.

Sembra quindi che al quesito di diritto, “Dica la Corte se in relazione alla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, il beneficio previsto dalla norma sia soggetto alla condizione che l'edificazione avvenga ad opera del soggetto acquirente nel termine di cinque anni dall'acquisto”, debba darsi risposta positiva”.

In termini sostanzialmente analoghi l'ordinanza di Cassazione n. 5933/2013, laddove afferma: *“La censura è fondata alla luce dei principi affermati da questa Corte (Sez. 5, Ordinanza n. 7438 del 27/03/2009 (Rv. 607494) secondo cui il beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, per i trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, si applica a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga, ad opera dello stesso soggetto acquirente, entro cinque anni dall'acquisto; la disposizione agevolativa, ispirata alla <<ratio>> di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, appare infatti di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 Preleggi, e sarebbe sospetta di incostituzionalità se il predetto beneficio potesse essere ricollegato alla tempestività dell'attività edificatoria di un successivo acquirente”*.

In buona sostanza, secondo tale impostazione a rilevare è esclusivamente il dato soggettivo dell'acquisto da parte di un determinato soggetto dell'area sottoposta a vincolo urbanistico e, pertanto, **la ratio legis sarebbe quella di “ripagare” col beneficio esclusivamente colui che entro cinque anni dall'acquisto edifica su tale area e non altri soggetti, eventuali successivi acquirenti dell'area nel quinquennio.**

La prassi dell'Amministrazione finanziaria

La prassi dell'Agenzia delle Entrate si attesta su **posizioni rigorose**, che paiono ricalcare gli argomenti spesi dalla tesi giurisprudenziale di stampo restrittivo, sopra esposta.

In argomento, la Risoluzione 40/E del 31/03/2005, infatti, ha chiarito che *“l'agevolazione di cui all'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000 è riferita all'atto di trasferimento di beni immobili situati in aree soggette a*

piani

urbanistici

particolareggiati comunque

denominati. Beneficiario ne

è

l'acquirente

del

terreno,

a condizione che entro i termini fissati dalla legge - cinque anni

dall'atto di acquisto - lo utilizzi a scopo edificatorio. La mancata

utilizzazione

edificatoria

nel

quinquennio

comporta

la decadenza dall'agevolazione e il conseguente obbligo

di

corrispondere

le imposte in misura ordinaria.

Si ravvisa una particolare ipotesi di decadenza dal beneficio in caso di rivendita dell'area ineditata, anche se l'alienazione avvenga entro i cinque anni dall'acquisto".

L'indirizzo interpretativo espresso con la richiamata risoluzione ha, quindi, ritenuto non spettante il beneficio fiscale al primo acquirente nel caso in cui l'utilizzo edificatorio dell'area oggetto di cessione sia avvenuta, entro il quinquennio ad opera di un successivo compratore.

L'orientamento estensivo od "oggettivo"

E' d'uopo registrare, tuttavia, l'**emersione in giurisprudenza di una tesi c.d. oggettiva**, con finalità estensiva dell'agevolazione, la quale **vorrebbe far salva l'agevolazione qualora**

l'edificazione avvenga nel termine di legge ma ad opera di un successivo acquirente e non necessariamente dell'acquirente originario.

Un primo tentativo volto ad estendere la portata dell'agevolazione – seppur solo sotto il profilo dello strumento urbanistico utilizzato – si registra con l'ordinanza di Cassazione n. 26046 del 5 dicembre 2011, attraverso la quale, la Corte chiarisce che *“in tema di imposta di registro, la disposizione agevolativa di cui all'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000 deve ritenersi applicabile tutte le volte in cui l'immobile si trovi in un'area soggetta a uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, gli stessi risultati del piano particolareggiato, a nulla rilevando che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria (nella specie, atto unilaterale d'obbligo) e non di uno strumento attuativo”*.

Per quel che attiene più propriamente al **profilo soggettivo**, tale diverso orientamento, per la verità minoritario, considera “impersonale” il richiamo operato dal citato art. 33, comma 3, al soggetto cui spetta procedere all'intervento edificatorio.

Detta differente posizione fa leva sul significato da attribuire alla locuzione *“... a condizione che l'intervento avvenga”* dalla quale **potrebbe evincersi l'indifferenza, per il legislatore, del soggetto che effettua l'intervento edificatorio.**

Si ritiene, secondo certa dottrina, che la decadenza possa intervenire soltanto nell'ipotesi in cui, decorsi i cinque anni dal primo acquisto, l'edificazione non sia avvenuta, a nulla rilevando quale soggetto abbia concretamente edificato. Si tende ad escludere, cioè, ogni riferimento soggettivo all'agevolazione, dando rilievo in via esclusiva alla oggettiva esistenza, sul fondo, di un fabbricato entro i termini previsti.

La giurisprudenza di merito

La giurisprudenza di merito, in linea di massima, accoglie la tesi restrittiva.

Tra le tante, segnaliamo che, con la sentenza n. 96 del 2 ottobre 2007, la

Sez. III della Commissione provinciale di **Verona**

ha

avvalorato

la

tesi

“soggettiva” dell'agevolazione in esame. Testualmente, nella motivazione, i giudici affermano: *“quanto*

al

dalla parte

acquirente,

unico

soggetto

responsabile tenuto alla edificazione dei terreni acquistati entro il termine

di

cinque anni dalla data dell'acquisto. Non

troverebbe

alcuna

giustificazione

sul piano logico giuridico la concessione di un trattamento fiscale agevolato ad un nuovo soggetto che non risulta avere assunto alcun impegno

coerente

con le finalità

che

la

norma

di

favore

intende

perseguire

”.

Con la sent. n. 155/04/11 del 17 ottobre 2011, la Commissione tributaria provinciale di **Ravenna** ha affermato il principio di diritto secondo il quale il beneficio fiscale in esame si applica a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga, entro cinque anni dall'acquisto, ad opera dello stesso soggetto acquirente. Il Collegio di merito ha ritenuto, inoltre, che nella ipotesi in cui la parte privata originariamente fruitrice della agevolazione fiscale prevista dalla disposizione normativa in precedenza citata, alieni l'area non edificando nel termine di legge e in mancanza della denuncia di tale evento alla Amministrazione finanziaria, lo stesso soggetto soggiace, per effetto del combinato disposto degli artt. 19 e 69 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, alla sanzione amministrativa dal 120% al 240% dell'imposta dovuta.

Si possono citare, nello stesso senso, le seguenti decisioni di merito: sent. n. 24/2011 della CTR dell'**Emilia Romagna**; pronunce n. 61/2011, n. 75/2011 e n. 66/2008 della Comm. trib. prov. di **Ravenna**; sent. n. 8/2009 della Comm. trib. prov. di **Firenze**; sent. n. 74/2007 della Comm. trib. prov. di **Verona**.

Coerentemente a tale impostazione rigorosa, la giurisprudenza di merito è talvolta andata oltre, cercando di specificare al meglio anche il **concetto di "utilizzazione edificatoria dell'area"** contenuto nella normativa di favore.

La sentenza n. 59/04/13 della CTR dell'**Emilia Romagna**, depositata l'8 ottobre 2013, ha ricalcato il contenuto della Circolare n. 11/E del 31 gennaio 2002, fornendo utili chiarimenti in ordine al concetto suddetto, tener conto sia della lettera che della finalità della norma agevolativa.

Il Collegio giudicante ha, infatti, affermato in primo luogo che *"... già la lettera e la <<ratio>> della legge 388/2000 consentono agevolmente di ritenere che il beneficio postuli l'edificazione completa delle aree acquistate con le agevolazioni fiscali, risolvendosi altrimenti in una manovra puramente speculativa a favore di chi si limiti, come nel caso di specie, ad attivare le pratiche burocratiche e a realizzare i soli interventi di urbanizzazione primaria"*.

I Giudici emiliani, sviluppando ulteriormente tale percorso logico-giuridico del loro ragionamento, hanno sottolineato, inoltre, che *"... la disposizione agevolativa è ispirata alla <<ratio>> di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area (Cass. Sez. VI-V, ordinanza 13173 del 25.7.2012), e sarebbe del tutto illogico garantire un esborso tributario ridotto a chi si limiti a marginali interventi di supporto, tanto più che il notevole lasso di tempo a disposizione per eseguire le opere (ben 5 anni) – il cui mancato rispetto è condizione risolutiva e non meramente sospensiva: cfr. Cass. Sez. V, sentenza 29612 del 29.12.2011) – costituisce un ulteriore riscontro della necessità di realizzare compiutamente l'edificazione"*.

Si nota, in definitiva, una certa alternanza di giudizio, nelle pronunce della giurisprudenza di merito.

Spunti di riflessione in ordine a peculiari casistiche e tutela del contribuente

La dottrina (2) ha da tempo evidenziato i limiti di una ricostruzione in chiave eminentemente soggettiva del regime agevolativo, proponendo **esempi in cui l'applicazione della diversa tesi oggettiva risponda in maniera più efficace ad esigenze di tutela del contribuente.**

Del resto, si registrano pronunce di merito, non recentissime, possibiliste sul punto.

Ad esempio, in caso di acquisto di un terreno, lo stesso deve essere necessariamente suscettibile di utilizzo edificatorio. Di conseguenza, l'agevolazione non potrà essere concessa, oltre che nell'ipotesi di area totalmente inedificabile, anche nel caso in cui il terreno sia inedificabile perché concretamente di superficie inferiore a quella minima ammessa dal piano particolareggiato.

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 edificatori.

Si pone la questione 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. In tal caso si dovrà ritenere decaduto dall'agevolazione l'acquisto in misura proporzionale alla quota teorica dell'immobile rimasta inutilizzata.

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 già nell'atto di acquisto.

La norma agevolativa a regime, in esame, prevede, infatti, la concessione dell'agevolazione con la condizione che il completamento dell'intervento cui è finalizzato il trasferimento avvenga entro il quinquennio.

L'espressione, atecnica, di condizione – a parere di tali studiosi – 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 mancato completamento dell'intervento o di mancata totale edificazione.

Nel caso in cui il completamento sia, invece, solo parziale, la decadenza avrà luogo, come si è detto poc'anzi, solo per la parte non edificata, in proporzione al relativo valore.

In caso di mancata edificazione per causa di forza maggiore (espropriazione per pubblica utilità dell'area edificabile, espropriazione giudiziale, fallimento, sopravvenuta modifica degli strumenti urbanistici, eccetera), in assenza di un'espressa previsione normativa la forza maggiore è da ritenersi irrilevante, e quindi opera la decadenza dall'agevolazione.

Altra fattispecie in cui si potrebbe ravvisare la decadenza dalle agevolazioni, per mancata costruzione entro il termine, è quella della rivendita dell'area ineditata, totalmente o parzialmente.

La norma agevolativa deve essere tuttavia interpretata, per tale dottrina, nel senso dell'indifferenza del soggetto che effettua l'edificazione (sia esso l'acquirente o un successivo sub-acquirente).

In tal modo, peraltro, si consentirebbe a più acquirenti di usufruire della medesima agevolazione per un'unica attività edificatoria. L'agevolazione ha infatti caratteristiche oggettive e non soggettive e quindi essa è evidentemente collegata in via esclusiva ad un duplice ordine di presupposti:

- a) è necessario che lo strumento urbanistico particolareggiato o attuativo sia adottato dall'ente preposto anche se non ancora regolarmente approvato;
- b) il completamento dell'intervento edilizio deve avvenire entro il termine di cinque anni dal trasferimento dell'immobile.

Ossia se il soggetto A, ricorrendo al primo presupposto, richiede e gode delle agevolazioni e quindi sconta l'imposta di registro nella misura dell'1%, nulla vieta che ceda al soggetto B l'immobile in corso di costruzione con l'ultimazione dello stesso da parte di quest'ultimo entro il limite temporale del quinquennio. Ovviamente se entro i cinque anni dal primo acquisto non si verificherà, anche a causa del terzo acquirente, il completamento dell'intervento, il soggetto A sarà costretto a subire il recupero fiscale.

Di conseguenza non è causa di decadenza la rivendita dell'immobile prima dell'ultimazione dell'intervento edificatorio.

Risulterebbe invece rispettato il principio di favorire lo sviluppo edilizio stabilendo una tassazione agevolata nel trasferimento di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati al fine di un'utilizzazione edificatoria e non per mero investimento.

Infine, a differenza di quanto prescritto, in passato, dall'art. 6, comma 1, del D.L. 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito con modificazioni, dalla L. 7 febbraio 1968, n. 26, non esiste una norma specifica che prescrive all'acquirente di denunciare all'ufficio il fatto dell'avvenuto completamento dell'intervento edilizio. Si pone, invece, il problema se debba costituire oggetto di denuncia – ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986 – il fatto negativo della mancata o completa edificazione nei termini, quale “evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta”.

Tale obbligo sussiste indubbiamente 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.

Occorre osservare in merito (3), come l'art. 76 della L. n. 448/2001, interpretativo dell'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000 recita: *“Il regime fiscale previsto dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si intende applicabile nei confronti dei trasferimenti di beni immobili, compresi in 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, anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico”*.

Nella norma non esiste alcun riferimento soggettivo né tantomeno è indicato che l'obbligo dell'edificazione entro il quinquennio sia a carico del primo acquirente.

Sarebbe, quindi, condivisibile la tesi che la norma agevolativa debba essere interpretata nel senso dell'indifferenza del soggetto che effettua l'edificazione (sia esso l'acquirente iniziale o uno successivo). L'agevolazione ha dunque – secondo questi giudici - caratteristiche oggettive e non anche soggettive, come sostiene l'Ufficio, prevedendo esclusivamente un duplice ordine di presupposti: lo strumento urbanistico particolareggiato, regolarmente approvato e l'utilizzazione edificatoria entro i cinque anni dal trasferimento” (4).

In definitiva, l'argomento oggetto della nostra trattazione si atteggia come particolarmente complesso oltre che foriero di contrapposte tesi ermeneutiche, tali da potenzialmente “confondere” anche i più avveduti operatori del settore.

Note

1- Fisco, 2013, 45, 7068, Maurizio Dalla Vecchia, Claudia Esposto, Agevolazioni fiscali per le cessioni di aree soggette a piani particolareggiati;

2- Fisco, 2008, 5, 777, Luca Del Federico, Finanziaria 2008: l'acquisto di immobili a fini edificatori compresi in piani particolareggiati; Fisco, 2008, 14, 2502, Filippo Testa, Cessioni di aree soggette a piani particolareggiati: ipotesi di decadenza dalle agevolazioni fiscali; Fisco, 2008, 16, 2877, Giuseppe Rebecca, Piani particolareggiati, aree lottizzate e aree già urbanizzate: agevolazione dell'imposta di registro;

3 - Comm. trib. prov. di Treviso, Sez. I, n. 99 del 12 settembre 2007;

4 - Così, Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Sez. XXI, n. 156 del 25 ottobre 2006.

6 dicembre 2014

Martino Verrengia