



APPROFONDIMENTO

Piani particolareggiati, aree lottizzate e aree già urbanizzate Agevolazione dell'imposta di registro

di Giuseppe Rebecca^(*)

La legge finanziaria 2008 ha variato nuovamente le agevolazioni applicabili agli acquisti di aree edificabili inserite in piani particolareggiati; ora le agevolazioni (ridotte rispetto a prima) si applicano per i piani di attuazione di programmi di edilizia residenziale. Sono stati espunti i termini "convenzionata" e "pubblica". L'agevolazione è ridotta, in quanto il carico tributario complessivo è del 5% (registro 1%, ipotecaria e catastale 4%), contro l'aliquota dell'1% precedente, con imposte ipotecaria e catastale fisse.

1. Premessa

In questo articolo ci riferiamo all'agevolazione che spetta per gli acquisti di immobili inseriti in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, agevolazione consistente, oggi, nell'applicazione dell'**imposta di registro** ridotta all'**1%** ed **imposte ipotecaria e catastale** nella misura complessiva del **4%**¹.

L'agevolazione riguarda gli acquisti da venditore

^(*) Dottore commercialista, Studio Rebecca & Associati di Vicenza.

¹ Sull'argomento si veda F. Testa, *Cessioni di aree soggette a piani particolareggiati: ipotesi di decadenza dalle agevolazioni fiscali*, in "il fisco" n. 14/2008, fascicolo n. 1, pag. 2502; E. Sollini, *Cessione di aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e decadenza delle agevolazioni fiscali*, in "il fisco" n. 6/2008, fascicolo n. 1, pag. 953; L. Del Federico, *Finanziaria 2008: l'acquisto di immobili a fini*

privato (altrimenti si sarebbe soggetti all'Iva) e riguarda tutti gli atti traslativi (cessione, permuta, conferimento, eccetera) di terreni (ed anche fabbricati, ove ne sia previsto l'abbattimento).

Analizziamo gli sviluppi di questa agevolazione, negli anni, tenuto anche conto delle diverse normative nel frattempo intervenute.

In particolare, ci si è chiesto se la stessa fosse applicabile anche nel caso di lottizzazione già approvata, oppure anche nel caso di acquisto di aree inserite in una urbanizzazione già effettuata dalla parte venditrice.

Si anticipa che si è dell'avviso che l'agevolazione spetti, in entrambi i casi, ancorché l'Amministrazione finanziaria sia decisamente di contrario avviso. Si esaminano, infine, problematiche relative alla coesistenza di più norme.

2. Le norme

La norma che ha inserito per la prima volta questa agevolazione è la L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3, ove così si prevedeva:

"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".

edificatori compresi in piani particolareggiati, in "il fisco" n. 5/2008, fascicolo n. 1, pag. 777.

L'Amministrazione finanziaria ha, fin da subito, dato una interpretazione assolutamente restrittiva alla norma, limitandone l'applicabilità ai soli casi di preventiva disponibilità, da parte dell'acquirente, di altri immobili siti nella stessa area.

In definitiva, l'interpretazione data era che l'agevolazione spettava per chi acquistasse lotti confinanti al fine di risolvere eventuali problematiche di parcheggio, di superficie minima, di rispetto degli *standards* o altro.

Una tale interpretazione non aveva senso alcuno; è comunque intervenuto il legislatore, con la L. 28 dicembre 2001, n. 448 ove, all'art. 76 così si è previsto:

“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 (perdite, conferimento, eccetera, *n.d.A.*) 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”.

Abbiamo, infine, l'art. 2, comma 30, della L. 24 dicembre 2003, n. 350 che così prevede: “Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore”.

L'agevolazione spettava, quindi, per aree inserite in piani urbanistici particolareggiati (o anche piani attuativi di iniziativa privata).

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, all'art. 36, comma 15, nella sua originaria versione, aveva soppresso l'intero art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000. In sede di conversione in legge (L. 4 agosto 2006, n. 248), la soppressione è, però, divenuta parziale, nel senso che l'agevolazione è stata “reintrodotta” limitatamente ai trasferimenti di immobili inseriti “in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione ...”.

In definitiva, dal 4 luglio 2006 l'imposta di registro agevolata dell'1% risultava applicabile a condizione che sussistessero i seguenti requisiti:

- a) trasferimenti di immobili inseriti in piani urbanistici particolareggiati;
- b) tali piani particolareggiati dovevano essere diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica;
- c) tali programmi dovevano essere realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

Questo regime agevolato è stato poi ulteriormente modificato dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296; l'art. 1, comma 306, ha sostituito, con decorrenza 1° gennaio 2007, le parole “edilizia residenziale convenzionata pubblica”, dell'art. 36, comma 15, del D.L. n. 223/2006, con le parole “edilizia residenziale convenzionata”.

In definitiva è stato soppresso l'aggettivo “pubblica” dai requisiti per accedere alla norma agevolativa.

Infine la L. 24 dicembre 2007, n. 244, legge **finanziaria 2008** (in banca dati “fiscoonline”), ha apportato rilevanti modifiche; più specificatamente:

- il comma 25 dell'art. 1 aggiunge un periodo all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevedendo l'applicazione dell'**imposta di registro** nella misura dell'**1%**: “Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto ...”;
- il successivo comma 26 integra l'art. 1-*bis* della Tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevedendo l'applicazione dell'**imposta ipotecaria del 3%** (in luogo della precedente imposta fissa) agli atti “che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati”;
- il comma 27 sopprime il comma 15 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, le cui previsioni risultano ricomprese nella disposizione di cui al punto primo del presente elenco;
- infine il comma 28 disciplina l'entrata in vigore di tali disposizioni, stabilendo che le stesse “si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture

private autenticate poste in essere a decorrere ...” dal 1° gennaio 2008, “nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data”.

È questa la prima disposizione agevolativa sulla lottizzazione che interviene direttamente sul D.P.R. n. 131/1986.

Di seguito analizzeremo il contratto di **lottizzazione**, che rientra nella fattispecie agevolata, l'utilizzo edificatorio, la questione dell'area già urbanizzata, l'approvazione, l'“incerta” abrogazione di norme precedenti, la disciplina di piani di recupero, l'avveramento della condizione, i programmi di edilizia residenziale convenzionata e, infine, qualche aspetto problematico.

In generale si osserva come nella locuzione “piani urbanistici particolareggiati” rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dalla L. 17 agosto 1942, n. 1150 (c.d. legge urbanistica, artt. 13 e seguenti), sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (e tra questi, ad esempio, i piani di lottizzazione previsti dall'art. 28 della L. n. 1150/1942) purché la relativa convenzione sia sottoscritta dal comune e dall'attuatore.

In questo senso vedasi anche la ris. dell'Agenzia delle Entrate n. 175/E del 22 dicembre 2005 (in “*il fisco*” n. 1/2006, fascicolo n. 2, pag. 144) che, rinviando alla circ. n. 9/E del 30 gennaio 2002 (in “*il fisco*” n. 6/2002, fascicolo n. 2, pag. 835), ha precisato che “... Il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico”.

L'espressione “piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati”, può ricomprendere i seguenti:

- PP, piani particolareggiati, previsti dagli artt. 13-17 della L. n. 1150 del 17 agosto 1942;
- PZ, piani di zona, previsti dalla L. n. 167 del 18 aprile 1962;
- PL, piani di lottizzazione, previsti dagli artt. 8 e 17 della L. n. 765 del 6 agosto 1967;
- PIP, piani per insediamenti produttivi, previsti dall'art. 27 della L. n. 865 del 22 ottobre 1971²;
- PR, piani di recupero, previsti dall'art. 28 della L. n. 457 del 5 agosto 1978;

² Il Notariato, Commissione di Studio tributario, *Studio 2/2001/T - 18/1/2001 - 8/2/2001*, specifica che nel caso si rende applicabile il più favorevole regime fiscale previsto dall'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

- PIN, programmi integrati di intervento, previsti dall'art. 16 della L. n. 179 del 17 febbraio 1992.

3. La lottizzazione

La lottizzazione rientra a pieno titolo nella previsione dei “piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, purché approvati” e pertanto anche in caso di lottizzazione **si rende applicabile l'agevolazione**.

Questo concetto è stato confermato, dalla stessa Amministrazione finanziaria, con la circ. n. 9/E del 30 gennaio 2002, paragrafo 5, che così recita, sul punto: “Sotto l'accezione ‘piani urbanistici particolareggiati, comunque, denominati, regolarmente approvati’ rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dagli artt. 13 e seguenti della L. n. 1150 del 17 agosto 1942 (cosiddetta legge urbanistica), sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio, i piani di lottizzazione previsti dall'art. 28 della legge 1150) purché la relativa convenzione, deliberata dal comune, sia firmata da quest'ultimo e dall'attuatore”.

Stesse identiche precisazioni si ritrovano nella circolare del giorno dopo, n. 11/E del 31 gennaio 2002 (in “*il fisco*” n. 7/2002, fascicolo n. 2, pag. 963).

In particolare, questo l'orientamento ministeriale: “Il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico. Questa interpretazione è tra l'altro avvalorata dal Consiglio di Stato, II Sez., che, in data 5 marzo 1997 con la sent. n. 1463, ha ritenuto il piano di lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato. Inoltre, è necessario che la convenzione venga stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo sia stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale, dato che l'art. 33 comma 3, della L. n. 388/2000, prevede espressamente che i piani urbanistici particolareggiati siano ‘regolarmente approvati’...”.

Ricordiamo che, per la normativa vigente, la **lottizzazione** si configura, dunque, sia come uno strumento di urbanizzazione organica di zone del territorio destinate dal PRG ad insediamenti

residenziali e produttivi, che come uno strumento di organizzazione degli insediamenti stessi.

Riportiamo due significativi interventi da parte della dottrina.

Nello stesso senso, l'agevolazione *de qua* applicabile anche alle lottizzazioni, si è espresso anche il Notariato, da ultimo intervenuto con lo Studio 98/2005/T del 3 marzo 2006.

In tale studio è dato per scontato che l'agevolazione spetti ai piani di lottizzazione; lo studio riguardava invero solo il fatto se fosse necessaria o meno anche la stipula della convenzione in data anteriore all'atto di acquisto.

Sempre il Consiglio nazionale del Notariato, in data 8 febbraio 2001 aveva peraltro approvato lo studio 2/2001/T ove un intero paragrafo era dedicato al tema "Presupposti dell'agevolazione: l'inserimento in un 'piano particolareggiato'".

Più specificamente, riportiamo qualche stralcio di tale studio.

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

- in una prima accezione, si parla di piano particolareggiato solo per quello ad iniziativa pubblica, disciplinato dagli artt. 13 e seguenti della L. 17 agosto 1942, n. 1150 (c.d. legge urbanistica);
- in una seconda accezione, si parla di piani particolareggiati, comprendendovi anche quelli ad iniziativa privata, avendo riguardo a tutti i piani urbanistici attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale (tale più ampia accezione è presente nella legislazione statale e regionale, e diffusa anche in dottrina e giurisprudenza). Vi sono compresi, quindi, il piano particolareggiato in senso stretto, ad iniziativa pubblica, il piano di lottizzazione, il piano per l'edilizia economica e popolare, il piano per gli insediamenti produttivi, il piano di recupero. Sono tutti strumenti la cui esistenza – almeno nel caso, configurato come normale dal legislatore del 1942, in cui il piano regolatore generale contenga soltanto previsioni di massima o direttive di carattere generale – appare indispensabile per il rilascio della concessione ad edificare.

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

alcuni di essi, di specifiche disposizioni agevolative ...

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

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

Gli effetti della lottizzazione si riassumono, essenzialmente, nella formazione dei comparti edificatori previsti nella convenzione, nell'obbligo di cessione gratuita di aree al Comune, nell'assunzione a carico del privato delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria o dei relativi oneri, nell'imposizione al privato che intende edificare di termini per l'esecuzione delle suddette opere".

Come si vede, quindi, la lottizzazione **rientra a pieno titolo** nei presupposti richiesti per l'applicazione dell'aliquota ridotta all'1% dell'imposta di registro. Così ha affermato, come si è visto, non solo la dottrina, peraltro autorevole, ma anche la stessa Amministrazione finanziaria. Inopinatamente fuori dal coro si è invece pronunciata la Commissione tributaria regionale di

Venezia (Comm. trib. reg. di Venezia, Sez. XXXIII, n. 17/33/05, sent. del 19 aprile 2005, depositata il 26 aprile 2005), sentenza che qui di seguito commentiamo.

4. Sent. n. 17/33/05 del 26 aprile 2005 della Comm. trib. reg. di Venezia

Tale sentenza si riferisce ad un ricorso contro il silenzio-rifiuto in merito ad un'istanza di rimborso dell'imposta di registro liquidata e pagata nella misura ordinaria, e non ridotta, in sede di registrazione dell'atto di acquisto di un'area edificabile.

La fattispecie era completamente diversa rispetto a quella di cui qui ci si occupa; nel caso specifico non si era infatti in presenza di alcuna lottizzazione, anche se poi, come si vedrà, la Commissione tributaria è andata oltre, precisando una tesi non sostenibile.

Dalla premessa di tale sentenza si legge infatti che "l'Ufficio in sede di costituzione evidenzia che il compendio ricade in parte in zona di esposizione ed in parte in zona di competenza (per la quale non era richiesto alcun piano di lottizzazione); che comunque non risultava approvato alcun piano attuativo e di lottizzazione. ... non esisteva sull'intera area alcun piano attuativo approvato" (il corsivo è nostro).

Le premesse sono assolutamente condivisibili: si è al di fuori delle previsioni normative, non c'è alcun piano di lottizzazione, e quindi il caso è completamente diverso da quello che ci interessa.

Nella decisione, che riteniamo corretta nella prima parte, la Commissione tributaria va però *ultra petita*. Infatti, nella parte conclusiva, così si legge: "Per quanto concerne il presupposto sub 1 a), appare del tutto evidente che esso non possa che riferirsi ai piani particolareggiati di iniziativa pubblica, nell'ottica del *favor legis* che questi piani incontrano.

È questo l'unico significato che con l'espressione 'piano particolareggiato' assume nella disciplina urbanistica, i cui elementi portanti devono intendersi recepiti nell'ordinamento tributario in virtù del principio dell'unicità dell'ordinamento; e del resto, nel campo fiscale, non può essere consentita una diversa interpretazione anche in virtù del principio di stretta interpretazione delle norme tributarie, che impedisce, pure ove fosse possibile, il ricorso all'analogia, tanto più ove si tratti, come nella fattispecie, di norma agevolatrice.

Ne discende che *devono ritenersi esclusi* dal beneficio i contratti concernenti aree ricadenti nei piani di intervento ad iniziativa privata (*i piani di lottizzazione*) o già direttamente edificabili (come avviene nelle zone di completamento) in quanto già dotate delle necessarie infrastrutture.

Quanto all'espressione 'comunque denominati' (riferita ai piani particolareggiati) essa fa riferimento alla pura e semplice denominazione, cioè alla terminologia usata dalle singole leggi regionali (che hanno competenza primaria in materia urbanistica), senza 'debordare' verso i piani di iniziativa privata (lottizzazioni)" (il corsivo è nostro).

Tutta la parte di questa sentenza relativa ai piani di lottizzazione appare ultronea al caso, che non riguarda infatti la lottizzazione. In ogni caso, le affermazioni, errate, non appaiono nemmeno adeguatamente motivate.

In definitiva, nessun dubbio circa l'interpretazione esposta nel paragrafo precedente e che la stessa Amministrazione finanziaria ha dato: la fattispecie "lottizzazione" **è ricompresa nella previsione dei piani urbanistici**, e quindi può godere dell'agevolazione.

5. L'utilizzo edificatorio

Ricordiamo come l'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000, richiedeva che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenisse entro cinque anni dal trasferimento.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 11/E del 2002, ha chiarito che la condizione poteva essere ritenuta sussistente allorché i lavori di costruzione fossero stati avviati entro il termine del quinquennio successivo al trasferimento dell'immobile ed esistesse, comunque, a tale data, un edificio significativo dal punto di vista urbanistico.

Il rustico doveva comunque essere dotato di mura perimetrali delle singole unità, con copertura completata.

Ora la L. n. 244/2007 prevede, diversamente, che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato **entro cinque anni dalla stipula dell'atto di trasferimento**.

C'è chi³ ha cercato di sostenere che sia sufficiente l'inizio dei lavori, non il completamento, per rispettare la nuova norma; noi non ne siamo così sicuri, essendo richiesto il completamento.

³ E. Sollini, *Cessione di aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e decadenza delle agevolazioni fiscali*, cit., pag. 953.

Ci si chiede, pertanto, se le nuove disposizioni siano riferite allo stesso concetto visto sopra, il che corrisponde al dispositivo dell'art. 2645-*bis*, comma 6, del codice civile, oppure se si tratti di un concetto diverso.

L'espressione utilizzata (completamento) fa però ritenere che la nuova agevolazione spetti solo nei casi in cui i lavori siano terminati. Ciò potrà essere comprovato dalla denuncia di fine lavori presentata presso l'ufficio tecnico comunale a norma del locale regolamento edilizio.

6. Area già urbanizzata

Esaminiamo ora un altro aspetto.

Provato che l'agevolazione (quella della L. n. 388/2000) spetta a pieno titolo alle aree inserite in piani di lottizzazione, con lottizzazioni già approvate, analizziamo se la stessa spetti anche per **aree già urbanizzate dalla parte venditrice** e, quindi, direttamente utilizzabili a scopo edificatorio mediante concessione diretta.

Un ufficio dell'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non spettante l'agevolazione in un caso in cui la lottizzazione, cui indiscutibilmente compete l'agevolazione, sia già completata, riconoscendo l'agevolazione solo in presenza di lottizzazione ancora da effettuare.

Ciò invero non è previsto da alcuna norma.

Anzi, proprio lo spirito stesso della norma, che richiedeva la costruzione entro cinque anni dall'acquisto, subordinava l'applicabilità dell'agevolazione alla costruzione in tempi abbastanza limitati. In caso di lottizzazione non ancora iniziata, il tempo concesso avrebbe anche potuto, in certi casi, risultare non del tutto sufficiente.

È ben vero che si può ritenere che l'agevolazione sia motivata dall'intento di incentivare le lottizzazioni ancora da effettuare, ma ove la lottizzazione già fosse stata attuata, nel silenzio della norma, non pare così automatico ritenere non applicabile l'agevolazione.

Si potrebbe dire che manca la motivazione, ma letteralmente la norma non richiede ciò.

Certo potrebbe esistere anche la problematica dell'eventuale assoggettamento della vendita all'Iva, in luogo dell'imposta di registro, ritenendo la intervenuta lottizzazione attività di impresa. Ma questo è aspetto che qui non trattiamo.

L'agevolazione, a nostro avviso, dovrebbe spettare, in quanto l'area è stata indiscutibilmente oggetto di lottizzazione, requisito richiesto dalla legge e letteralmente rispettato. È pacifico che,

come conseguenza, l'area potrà essere utilizzata con concessione diretta. Ma ciò solo in quanto già oggetto di lottizzazione. La limitazione che ha portato l'ufficio non la si ritrova né nella lettera della norma, né tantomeno nello spirito della stessa. Non c'è limitazione alcuna, e l'ufficio non può limitare l'applicabilità dell'agevolazione a suo piacimento. L'area è stata oggetto di lottizzazione, per cui, a nostro avviso, l'agevolazione spetta.

La Commissione tributaria di Vicenza non è dello stesso avviso, e ha confermato l'accertamento opposto (Comm. trib. prov. di Vicenza, Sez. V, del 29 giugno 2007 e Sez. II, del 24 maggio 2007).

La questione è decisamente interessante, e trascurata dalla dottrina. Noi, come detto, saremmo dell'avviso dell'**applicabilità della agevolazione**.

Non abbiamo peraltro trovato alcun conforto dalla dottrina, su questa tesi.

7. L'approvazione

Relativamente alle disposizioni originarie, l'Agenzia delle Entrate, con circ. n. 6/E del 26 gennaio 2001 (in *"il fisco"* n. 6/2001, pag. 1898), ha chiarito a quali condizioni i piani possano essere considerati **approvati**: "il piano particolareggiato acquista rilievo a decorrere dalla data in cui risulta approvato dal competente organo amministrativo; quando, invece, il piano particolareggiato costituisce oggetto di apposita convenzione tra il comune e il costruttore, è sufficiente la sottoscrizione della convenzione stessa ...".

Con successiva circ. n. 11/E del 2002, l'Agenzia ha specificato che, nel caso di piani di iniziativa privata, il regime agevolato trova applicazione a condizione che il trasferimento sia avvenuto **successivamente alla stipula della convenzione** stessa.

Per contro, non pare agevole attribuire rilievo ad un piano particolareggiato "non approvato", salvo non si ritenga di riferirsi ai casi in cui il trasferimento avvenga prima della stipula della convenzione attuativa del piano particolareggiato. Ma in questo caso, tuttavia, è necessario che il piano particolareggiato sia stato approvato dall'autorità competente, per poter fruire dell'agevolazione.

8. L'"incerta" abrogazione

La L. n. 244/2007, art. 1, comma 27, ha abrogato il comma 15 dell'art. 36 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, e non l'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000.

Ma questa era già norma di soppressione delle disposizioni precedenti, per cui averla abrogata significa, necessariamente, aver ripristinato la situazione precedente e quindi, in buona sostanza, la L. n. 388/2000 e la L. n. 350/2003.

Così come è stato strutturato l'intervento normativo, oggi coesisterebbero, quindi, **due regimi**,

quello attuale (L. n. 244/2007), relativamente all'edilizia residenziale, e quello originario (L. n. 388/2000), relativamente alle aree inserite in piani particolareggiati approvati, e quindi anche per l'edilizia non residenziale. Dai più tale situazione è intesa come svista del legislatore⁴.

Elenchiamo le differenze tra le due disposizioni:

		Imposte	
		Registro	Ipotecaria e catastale
L. n. 244/2007 art. 1, commi 25-28	edilizia residenziale dal 1° gennaio 2008	1%	3%+1%= 4%
L. n. 388/2000 art. 33, comma 3	aree inserite in piani particolareggiati (non solo edilizia residenziale) dal 1° gennaio 2001	1%	fisse

9. I piani di recupero

Si segnala come ai trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati e terreni inseriti in **piani di recupero di iniziativa pubblica o privata** (e, in quest'ultimo caso, solo se convenzionati) intervenuti ex artt. 27 e seguenti della L. 5 agosto 1978, n. 457, attuati nei confronti dei soggetti che realizzano l'intervento di recupero, si renda applicabile il più favorevole **regime agevolato** introdotto e disciplinato dall'art. 5 della L. 22 aprile 1982, n. 168, e quindi imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 168,00 ciascuna).

In questo senso vedasi anche la ris. n. 383/E dell'11 dicembre 2002 (in "il fisco" n. 47/2002, fascicolo n. 2, pag. 6774).

Sono stati, peraltro, esclusi dall'applicazione delle agevolazioni spettanti ai piani di recupero i programmi integrati di riqualificazione urbanistica e ambientale (ris. 181/E del 24 luglio 2007, in "il fisco" n. 32/2007, fascicolo n. 2, pag. 4572).

10. Avveramento della condizione

Gli atti che fruiscono dell'agevolazione (aliquota imposta di registro 1%) sono iscritti a campione per la verifica della condizione che, si ricorda, è la costruzione entro cinque anni.

La norma nulla di particolare richiede alle parti, come invece in altri casi ha fatto.

⁴ Si veda C. Corradin-A. Mauro, *Le novità in materia di immobili - Imposte indirette*, in "Quaderni di Schede di Aggiornamento" n. 83 gennaio 2008, cap. XVI, paragrafo 5, pag. 339; tesi confermata anche da A. Busani, in "Il Sole-24 Ore" del 2 gennaio 2008, pag. 22.

Nel caso di utilizzo edificatorio, *nulla quaestio*; certo gli uffici dovranno trovare il modo di verificare l'**avvenuta costruzione**.

Nel caso di **mancata costruzione**, si possono verificare due casi:

- l'acquirente ha presentato, entro 20 giorni dalla scadenza, la denuncia del mancato avveramento della condizione, ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986.

In questo caso l'ufficio chiederà la differenza di aliquota entro il termine di tre anni dalla presentazione della denuncia [art. 76, comma 2, lettera b), del D.P.R. n. 131/1986], senza sanzioni, con interessi moratori;

- l'acquirente non presenta denuncia alcuna. In questo caso l'ufficio avrà cinque anni per la liquidazione della maggiore imposta dovuta, con decorrenza dal giorno in cui doveva essere presentata la denuncia, con sanzioni (dal 120% al 240%) e interessi moratori.

Altra cosa si verifica in assenza dei presupposti oggettivi fin dal momento della stipula dell'atto, e quindi in assenza di piani particolareggiati. In questo caso è stato ritenuto⁵ che il termine per l'accertamento sia decennale.

11. I programmi residenziali di edilizia convenzionata

Dal 4 luglio 2006 l'agevolazione è applicata per trasferimenti "diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di **edilizia residen-**

⁵ D. Montemurno, *I trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati alla prima scadenza*, in "il fisco" n. 45/2005, fascicolo n. 1, pag. 7068.

ziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione” (art. 36, comma 15, del D.L. n. 223/2006).

Al di fuori di questa ipotesi, divenuta eccezionale, il regime precedente risulta ora definitivamente abrogato.

Le successive norme hanno poi espunto prima il termine **pubblica** (dal 1° gennaio 2007) e infine il termine **convenzionata** (dal 1° gennaio 2008).

Può risultare interessante riportare, in estrema sintesi, quanto elaborato dal Consiglio Nazionale del Notariato nello studio 64/2007/T del 20 aprile 2007 al quale si rimanda per un esame più approfondito.

Vengono dettagliati i seguenti aspetti: i programmi, il concetto di edilizia residenziale convenzionata e l'accordo per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

A) I programmi

“La novella richiede che i trasferimenti di che trattasi siano diretti all’attuazione di ‘programmi’. Ciò può lasciar pensare in prima battuta, che siano attratti nell’area residuale agevolata solo quei trasferimenti immobiliari afferenti piani attuativi delle statuizioni contenute in strumenti urbanistici generali, finalizzati ad interventi edilizio-urbanistici complessi, continuativi ed articolati, riconducibili appunto a previsioni programmatiche stabilite in quegli strumenti e da trasporre sul piano esecutivo.

Epperò una tale rigida interpretazione sembra non rispondere alla *ratio* della normativa agevolativa (sia pure parametrata all’area più ridotta di che trattasi), che resta sempre e comunque quella di assicurare a fronte dell’intervento edilizio una trasformazione organica e razionale del territorio, agevolando sul piano fiscale la tassazione degli atti traslativi di immobili interessati all’intervento stesso. Sicché anche laddove l’esecuzione dei piani attuativi comportasse esaunderone la funzione la realizzazione di interventi singoli e mirati, non pare che difettino i requisiti per l’applicazione del trattamento premiale. Del resto è congeniale alla natura stessa dei piani particolareggiati la loro funzione esecutiva delle indicazioni di assetto e di sviluppo urbanistico contenute negli strumenti di pianificazione generale con modalità funzionali e scansioni temporali anche distinti e diacroniche, e quindi è ben possibile che le indicazioni e le previsioni programmatiche (menzionate nella novella al vaglio) possano esse-

re contenute anche negli strumenti generali e siano attuabili attraverso una molteplicità, variamente articolata, di piani esecutivi”.

B) Edilizia residenziale convenzionata

Questa fattispecie viene analizzata in modo molto analitico.

“La soppressione dell’aggettivazione ‘pubblica’, di cui è dato riscontro nel testo in vigore dell’art. 36, comma 15, al vaglio come sopra detto, ha avuto allora il chiaro significato di far rientrare nell’ambito applicativo residuale della norma agevolativa anche quelle ipotesi traslative di immobili siti in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, attuativi di politiche di espansione dell’edilizia residenziale anche privata, ma sottoposta a convenzionamento con la pubblica amministrazione. Se da un lato pertanto ciò facendo il legislatore non ha voluto condizionare necessariamente il trattamento premiale all’adozione delle rigide procedure previste in materia di edilizia convenzionata per così dire ‘tradizionale’ ... nondimeno dall’altro lato ha stabilito che quel trattamento si rende applicabile solo laddove essa Pubblica amministrazione abbia stipulato una ‘convenzione’ e quindi solo se sia intercorsa specifica pattuizione con il soggetto interessato alla esecuzione dell’intervento edilizio”.

Nel perimetro della previsione si devono far rientrare:

- a) “gli ‘accordi di programma’ (promossi da e tra soggetti ed enti pubblici), aventi come contenuto varianti urbanistiche con funzione attuativa, laddove beninteso la procedura di adozione dell’accordo preveda la partecipazione dei privati ed abbia riferimento ovviamente ad interventi di edilizia residenziale;
- b) i cd. ‘programmi di riqualificazione urbana’ che come prevede l’art. 27 della L. 1° agosto 2002 n. 166 ‘possono riguardare interventi di demolizione e ricostruzione di edifici e delle relative attrezzature e spazi di servizio, finalizzati alla riqualificazione di porzioni urbane caratterizzate da degrado fisico, economico e sociale, nel rispetto della normativa in materia di tutela storica, paesaggistico-ambientale e dei beni culturali’; anzi per tali tipi di interventi è prevista espressamente la possibilità del cofinanziamento con risorse dei privati e la sottoscrizione di una convenzione per dare attuazione alle indicazioni del relativo piano attuativo;
- c) i programmi di ‘riqualificazione urbana’ per la realizzazione di interventi di edilizia residenziale con la partecipazione finanziaria dello

Stato; gli interventi (pubblici e privati) devono consistere in un insieme sistematico e coordinato di opere e di attività ed essere realizzati in regime di convenzione; tali interventi possono comportare, tra l'altro, l'acquisizione di immobili da destinare ad urbanizzazione primaria o secondaria e la realizzazione o l'ampliamento dei fabbricati anche residenziali o infine la ristrutturazione urbanistica;

- d) i cd. 'programmi integrati di intervento' relativi a zone in tutto o in parte edificate o da destinare anche a nuova edificazione al fine della loro riqualificazione urbana ed ambientale, e che possono essere presentati ai Comuni anche da privati, singolarmente o riuniti in consorzio o diversamente associati tra loro; e sempre che alla predisposizione degli stessi si accompagni una fase convenzionale aggiuntiva o specificativa;
- e) i cd. 'programmi di riqualificazione urbana e di sviluppo sostenibile del territorio' (in sigla PRUSST) che possono riguardare anche la realizzazione ed il recupero di edilizia residenziale al fine di innescare processi di riqualificazione fisica e sociale dell'ambito territoriale considerato ed in relazione ai quali è stabilita la formazione di un 'protocollo d'intesa', con il quale i soggetti sottoscrittori si impegnano a dare attuazione ai programmi sulla base della ricognizione programmatica delle risorse finanziarie e delle procedure amministrative occorrenti".

C) L'accordo per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione

"Ultimo requisito, che si è definito 'legale', per fruire del trattamento premiale è l'accordo che deve intervenire con l'amministrazione comunale in ordine alla definizione dei prezzi di cessione e dei canoni locativi degli immobili oggetto di intervento edilizio, prezzi e canoni di regola suscettibili di periodiche variazioni con frequenza non inferiore al biennio in relazione agli indici ISTAT dei costi di costruzione intervenuti dopo la stipula della convenzione".

12. Qualche aspetto problematico

Vediamo ora, molto sinteticamente, qualche aspetto problematico legato alle agevolazioni fin qui descritte.

1) Terreno non edificabile

Il terreno oggetto di compravendita deve essere **edificabile**. L'agevolazione, quindi, non spetta

né in presenza di terreni non edificabili, né in presenza di terreno con superficie inferiore alla minima richiesta dal piano particolareggiato. Al contrario, l'agevolazione spetta su un terreno divenuto edificabile in funzione di una proprietà limitrofa già di proprietà o di futura acquisizione. La Commissione tributaria centrale (dec. n. 2524 del 7 giugno 1993, depositata il 15 settembre 1993, in banca dati "fiscoonline") ha chiarito che "l'intera area di terreno inserita dagli strumenti urbanistici fra le aree con destinazione edificatoria debba considerarsi area edificabile anche se di essa potrà essere edificata soltanto una parte".

Sempre la Commissione tributaria centrale si è pronunciata (dec. n. 4830 dell'11 ottobre 1993, depositata il 2 ottobre 1996, in banca dati "fiscoonline") su un assunto assai restrittivo dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria era quello, e solo quello, sul quale avrebbe dovuto materialmente insistere la costruzione.

Così ha concluso la Commissione: "un'interpretazione tanto restrittiva della norma non è giustificata dalla *ratio legis*, la quale induce, piuttosto, a ritenere che in quella categoria rientrino anche tutti i terreni necessari, alla stregua del piano di lottizzazione privata, per realizzare la costruzione dell'edificio".

2) Edificazione parziale

Ove si sia in presenza di una edificazione parziale, si dovrebbe ritenere che l'agevolazione spetti solo **in misura proporzionale**, ed esattamente in base alla percentuale della superficie utilizzata. Ove ciò fosse definito fin dal momento dell'acquisto, ben si potrebbe scindere il prezzo per le due aree, ed applicare le corrispondenti imposte (parte agevolata, parte normale).

3) Mancata edificazione per forza maggiore

Quale sia la causa della mancata edificazione, l'agevolazione non spetta.

Taluni Autori⁶ ritengono che la causa di forza maggiore non escluda l'applicabilità dell'agevolazione. Non ne siamo del tutto convinti, e forse si potrebbe anche sostenere la tesi contraria. Qui comunque non approfondiamo tale aspetto.

4) Mancata costruzione per scelta

In questo caso l'acquirente dovrà denunciare tale fatto ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 aprile 1986,

⁶ L. Del Federico, *Finanziaria 2008: l'acquisto di immobili ai fini edificatori compresi in piani particolareggiati*, cit.

n. 131, si ritiene **entro 20 giorni** dalla scadenza del termine dei cinque anni.

Si renderanno così dovute solo le normali imposte, senza sanzioni, oltre gli interessi moratori (L. 26 gennaio 1961, n. 29). Le sanzioni saranno, invece, dovute nel caso di mancata dichiarazione di non avveramento della condizione. La sanzione va dal 120% al 240% dell'imposta dovuta (art. 69 del D.P.R. n. 131/1986).

Per contro sarà da restituire la maggiore imposta ipotecaria (3% in luogo del 2%).

5) Successivo trasferimento

L'agevolazione si dovrebbe ritenere applicabile anche a trasferimenti successivi, sempre nello stesso ambito temporale. Se il primo acquirente rivende a sua volta, l'atto sarà soggetto a imposizione agevolata, sempreché l'ultimo acquirente rispetti i requisiti fissati dalla norma⁷.

L'Amministrazione finanziaria si è però già pronunciata contro tale tesi, con ris. n. 40/E del 31 marzo 2005 (in *"il fisco"* n. 16/2005, fascicolo n. 2, pag. 2541); si tratta in ogni caso di una interpretazione che non convince, in quanto la norma non richiede quanto richiede invece l'Amministrazione

⁷ In questo senso, tra gli altri, L. Del Federico, *Agevolazioni per l'acquisto di immobili ai fini edificatori e rivendita degli stessi prima dell'edificazione entro il quinquennio successivo al trasferimento*, in *"il fisco"* n. 10/2005, fascicolo n. 1, pag. 1455.

finanziaria⁸. La norma non richiede requisiti soggettivi, e, nel silenzio, è da ritenere che sia indifferente il soggetto che realizza la costruzione. Così si era espresso anche il Notariato⁹.

Certo, è opportuno che le parti definiscano contrattualmente responsabilità e termini operativi. L'agevolazione ha natura oggettiva, non soggettiva, come oramai è stato da più parti acclarato. In questo senso, vedasi anche Commissione tributaria provinciale di Ravenna (n. 222 del 14 dicembre 2005, in banca dati *"fiscoonline"*).

13. Conclusione

Gli acquisti di aree inserite in piani particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale, non più necessariamente convenzionata, sono soggetti, dal 1° gennaio 2008, all'imposta di registro dell'1% e ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4%, e quindi complessivamente ad una imposizione del 5%.

Nelle tabelle riportate nelle pagine che seguono se ne illustra una sintesi.

⁸ Per una critica, vedasi Enzo Sollini, *Cessione di aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e decadenza delle agevolazioni fiscali*, cit..

⁹ Studio 2/2001/T del Consiglio Nazionale Notariato, in www.notariato.it.

Le varie disposizioni agevolative per l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota dell'1%

Disposizione	Decorrenza	Requisiti	Condizioni
L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3	1° gennaio 2001	Aree inserite in piani urbanistici particolareggiati regolarmente approvati	- utilizzo edificatorio entro cinque anni dal trasferimento (con completamento almeno al rustico); - disponibilità di altre aree ricomprese nello stesso ambito
L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 76	1° gennaio 2001	<i>idem</i>	Eliminata la necessità di disponibilità di altra area ricompresa nello stesso ambito
L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 30	1° gennaio 2004	Piano attuativo di iniziativa privata, comunque denominato	Sottoscrizione della convenzione
D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 15	4 luglio 2006	Soppressione disposizione	
L. 4 agosto 2006, n. 248	4 luglio 2006	Ripristino parziale dell'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000, agevolazione applicabile ai piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica	Accordo con le amministrazioni comunali per definire prezzi e canoni di locazione
L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 306	1° gennaio 2007	Eliminata la richiesta che si trattasse di edilizia residenziale convenzionata "pubblica". È stato appunto espunto il termine "pubblica" (l'agevolazione spetta nel caso di edilizia residenziale convenzionata)	
L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi 25, 26, 27 e 28	1° gennaio 2008	È richiesto che si tratti di edilizia residenziale (comunque denominata; è stato espunto il termine "convenzionata") (edilizia residenziale) (l'agevolazione spetta nel caso di edilizia residenziale convenzionata)	Intervento completato (così pare) entro cinque anni dalla stipula dell'atto. Imposta ipotecaria 3% (in luogo della imposta fissa che aveva caratterizzato il periodo precedente); imposta catastale dell'1% (sempre in luogo dell'imposta fissa). Totale imposizione: 5%

Le varie disposizioni agevolative per l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota dell'1%

Tabella in base alla decorrenza

1° gennaio 2001	1° gennaio 2004	4 luglio 2006	1° gennaio 2007	1° gennaio 2008
L. n. 388/2000, art. 33, comma 3 Aree inserite in piani urbanistici particolareggiati regolarmente approvati	L. n. 350/2003, art. 2, comma 30 Piano attuativo di iniziativa privata, comunque denominato	D.L. n. 223/2006, art. 36, comma 15 Soppressione disposizione	L. n. 296/2006, art. 1, comma 306 Eliminata la richiesta che si trattasse di edilizia residenziale convenzionata "pubblica". È stato appunto espunto il termine "pubblica" (l'agevolazione spetta nel caso di edilizia residenziale convenzionata)	L. n. 244/2007, art. 1, commi 25, 26, 27 e 28 È richiesto che si tratti di edilizia residenziale (comunque denominata; è stato espunto il termine "convenzionata") (l'agevolazione spetta quindi nel caso di edilizia residenziale)

<p>L. n. 448/2001, art. 76 Piano urbanistico particolareggiato ap- provato</p>		<p>L. n. 248/2006 Agevolazione appli- cabile ai piani urba- nistici particolareg- giati diretti all'attua- zione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pub- blica</p>		
<p>Utilizzo edificatorio entro cinque anni dal trasferimento (con completamento al- meno al rustico);</p>	<p>Sottoscrizione della convenzione</p>	<p>Accordo con l'am- ministrazione comu- nale per definire prezzi e canoni di lo- cazione</p>		<p>Intervento completa- to entro cinque anni dalla stipula dell'atto. Imposta complessi va 5% (1% registro, ipo- tecaria e catastale 4%).</p>