

AGEVOLAZIONE PIANI PARTICOLAREGGIATI – RIVENDITA DI LOTTI INEDIFICATI – DECADENZA PARZIALE

Si prospetta la seguente fattispecie, ad una certa data una società ha acquistato alcuni terreni edificabili convenzionati con l'applicazione dell'imposta di registro all'1% per le aree comprese in piani particolareggiati.

Successivamente, la stessa società ha rivenduto due lotti frazionati inedificati e, ancora dopo, un'abitazione costruita su altro lotto frazionato.

Ora la società vuole rivendere un ulteriore lotto frazionato inedificato, in cui l'intervento agevolato è stato eseguito solo in parte.

Si precisa che la società possiede lotti edificati e inedificati e mancano ancora diversi anni per il completamento dell'intervento.

Ciò posto, si chiede se possa prospettarsi una decadenza parziale, e se la stessa possa operare autonomamente rispetto a ciascuna rivendita di lotti inedificati oppure una volta per tutte.

Si chiede inoltre se il pagamento dell'imposta per il singolo lotto rivenduto libererebbe questo dal privilegio, e se la rivendita di lotti inedificati obbliga alla denuncia ex art. 19 del TUR.

Ai sensi dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986 si applica l'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 termine di cinque anni, di cui alla norma appena riportata è stato prorogato di tre anni dall'art. 2, comma 23, D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10, in vigore dal 27 febbraio 2011.

Circa il regime cui sono soggetti i trasferimenti di immobili compresi nei piani urbanistici particolareggiati, si è in altra sede posto in luce l'elemento di novità dell'attuale disciplina rispetto a quella previgente in tema, ovvero sia la circostanza che il "piano particolareggiato" deve essere diretto *"all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale"*. In ragione della formulazione testuale della disposizione di cui all'art. 1 della tariffa allegata al TUR, restano quindi esclusi dal nuovo regime i piani destinati alla realizzazione di insediamenti produttivi, industriali, commerciali, artigianali

Si è inoltre evidenziato che il legislatore pone come condizione per la fruizione del beneficio *"che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto"* (Studio n. 18-2008/T, *Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati*, est. Giunchi - Mastroiacovo - Podetti).

La novella di cui all'art. 1 della tariffa allegata al TUR impone poi espressamente l'obbligo del completamento dell'intervento a carico del soggetto che ha goduto del trattamento di favore, per

cui la alienazione dell'immobile prima di tale completamento è causa di decadenza dall'agevolazione (cfr. Studio n. 18-2008/T, *Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati*, est. Giunchi - Mastroiacovo - Podetti).

In particolare, il legislatore pone come *“condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto”*, lasciando con ciò intendere che l'obbligo sia stabilito nei confronti del soggetto che attua il trasferimento. Dal raffronto delle diverse espressioni utilizzate dal legislatore si ricava del resto l'attuale natura soggettiva del regime cd. agevolativo, dunque sostanzialmente differente dalla natura oggettiva che caratterizzava la disciplina previgente (art. 33, comma 3 citato).

In tal senso non trovano applicazione alla nuova disposizione le elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali prodotte sulla precedente normativa, che – seppur non uniformemente – avevano concluso per il reiterarsi del beneficio in capo ai vari acquirenti dell'immobile nel quinquennio, a prescindere dallo *status* dell'intervento. In merito si ricorda peraltro il parere difforme dell'Agenzia delle entrate espresso nella ris. n. 40/E/2005.

È però possibile usufruire del beneficio in ogni fase di realizzazione dell'intervento antecedente il suo *“completamento”*, per l'acquirente che entro cinque anni dalla data dell'atto di acquisto proceda al completamento.

Appurato che la rivendita dell'immobile prima del completamento dell'intervento genera decadenza, il problema che si pone nel caso di specie, tuttavia, è se tale decadenza possa considerarsi solo parziale laddove l'intervento cui era finalizzato il trasferimento sia stato, almeno in parte, realizzato dall'acquirente.

In costanza del previgente regime di cui all'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000 n. 388, il trattamento fiscale di favore era concesso *“a condizione”* dell'utilizzazione edificatoria entro il quinquennio. L'espressione, atecnica, di *“condizione”*, stava a significare, in realtà, secondo la commissione studi tributari, la *decadenza dall'agevolazione* nel caso in cui l'attività richiesta non venisse compiuta entro il termine prescritto.

Si era affermato che la decadenza avesse luogo, quindi, nell'ipotesi di mancata totale edificazione nel termine previsto e che nel caso in cui l'utilizzo edificatorio fosse stato solo parziale, la decadenza avrebbe avuto effetto solo per la parte non edificata, in proporzione al relativo valore (cfr. sin qui Studio 2/2001/T, *Agevolazioni per l'acquisto di immobili a fini di utilizzo edificatorio*, est. Petrelli).

L'Agenzia aveva individuato inoltre «una particolare ipotesi di decadenza dal beneficio in caso di *“rivendita”* dell'area inedificata, anche se l'alienazione fosse avvenuta entro i cinque anni dall'acquisto». Si è al riguardo ritenuto che in tale ipotesi la decadenza si verificasse a prescindere dal fatto che il nuovo acquirente avesse proceduto nel quinquennio – dal primo acquisto – all'edificazione, essendo possibile desumere che l'Agenzia avesse disconosciuto un'autonoma rilevanza dell'elemento oggettivo dell'edificazione nel quinquennio a prescindere dal soggetto che l'avesse posta in essere: al contrario il beneficio risultava strettamente connesso al comportamento del soggetto acquirente (in tal senso – benché non sia stato espressamente affermato dall'amministrazione - cfr. Lomonaco – Mastroiacovo, *La rivendita nel quinquennio dell'area inedificata è causa di decadenza dal regime dell'art. 33, comma 3 della legge n. 388/2000*, segnalazione novità in Studi e materiali, 2005, 1711 s. In argomento cfr. anche Quesito

n. 66-2007/T, (est. Lomonaco), *Art. 33 comma 3 legge n. 388/2000. Rivendita nel quinquennio prima dell'edificazione. Decadenza dalle agevolazioni e privilegio dello stato*; Petrelli, *Agevolazioni per piani particolareggiati, decadenza in caso di rivendita dell'area ineditata e sanzioni applicabili*, Studio n. 59/2002/T, in *Studi e materiali*, 2003, 168).

Occorre sottolineare che l'operatività della decadenza in via soltanto parziale è stata più volte ammessa nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, non solo con riferimento all'agevolazione "prima casa" ⁽¹⁾, ma anche rispetto all'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter del TUS ⁽²⁾.

Recentemente anche la giurisprudenza di merito si è espressa in tema affermando la decadenza solo parziale dall'agevolazione ai fini dell'imposta di registro nella diversa ipotesi di trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricati esenti da IVA, effettuati nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili (cfr. Commissione tributaria regionale del Piemonte, sentenza 22 marzo 2012).

Alla luce dell'orientamento dell'amministrazione e della giurisprudenza si potrebbe ritenere che la rivendita parziale generi, anche nel caso in esame, la decadenza parziale dal beneficio fruito.

L'operatività della decadenza solo in via parziale andrebbe qui valutata con riferimento alle condizioni che la norma pone e che si sostanziano nel completamento dell'intervento cui è finalizzato il trasferimento, da individuarsi caso per caso.

Laddove tale intervento sia stato completato, almeno in parte, si potrebbe ritenere che la rivendita generi solo in parte decadenza, limitatamente al valore della porzione di area ineditata ceduta.

Tuttavia, benché manchino, in proposito, specifici riferimenti nella prassi e in giurisprudenza, in dottrina è stato già rilevato come il mantenimento dell'agevolazione qui in esame sia subordinato al completamento entro cinque anni dall'intervento cui è finalizzato il trasferimento. *"in questo caso, infatti, il legislatore ha voluto limitare il beneficio al soggetto che finalizzi la sua azione (mediante l'attuazione del programma di edilizia) avuto riguardo al bene oggetto dell'acquisto nella sua interezza"* (cfr. MASTROIACOVO, *Il coordinamento tra le modifiche alla cessioni di immobili abitativi esenti IVA e l'agevolazione dell'imposta di registro*, nota a comm. trib. reg. Piemonte, 22 marzo 2012 n. 18., in *GT*, 2012, 624).

In proposito si è osservato che il carattere agevolativo della novella può cogliersi solo in una considerazione complessiva della manovra. La misura dell'imposta ipotecaria (3%) di per sé più gravosa rispetto all'aliquota ordinariamente prevista per la trascrizione del trasferimento dei medesimi beni non inseriti in piani urbanistici particolareggiati, se combinata con l'aliquota ridotta prevista per l'imposta di registro conduce ad un regime fiscale più attenuato (3 più 1) rispetto alla tassazione richiesta in caso di decadenza (3 più 8 o 7) che è a sua volta superiore rispetto al regime fiscale ordinariamente previsto per i medesimi beni trasferiti al di fuori dei predetti piani (2 più 8 o 7) (cfr. MASTROIACOVO, *La nuova disciplina tributaria dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati*, in *Quaderni della rivista di diritto tributario, Finanziaria 2008, Saggi e commenti*, Milano, 2008, 240).

L'innalzamento a regime della misura dell'imposta ipotecaria renderebbe, dunque, secondo alcuni, ancora più evidente la volontà di perseguire attraverso lo strumento fiscale finalità

extrafiscali, in ragione delle quali il completamento dell'intervento diventa l'obiettivo predominante da perseguire (cfr. Mastroiacovo, *op. loc. ult. cit.*).

Quanto, invece, al problema se il trasferimento debba costituire oggetto di denuncia – ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 131/1986 – è stato precisato in precedenza che detto obbligo sorge unicamente in relazione a quegli eventi che non constano, all'ufficio, da dati in suo possesso (CNN (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; CNN (estensore PETRELLI), *Decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e denuncia di eventi successivi alla registrazione* (7.12.2000), Studio n. 99/2000/T, in *CNN Strumenti*, voce 0010, in *Riv. not.*, 2001, p. 961, ed in *Studi e materiali*, 2002, 1, p. 226). Pertanto, nella misura in cui dall'atto di rivendita si desuma chiaramente che l'alienazione ha ad oggetto l'area inedificata e quindi il mancato completamento dell'intervento nessun obbligo di denuncia incomberà sul contribuente. Solo laddove tali elementi non risultino dall'atto sottoposto a registrazione, vi sarà obbligo di denuncia ex art. 19 t.u., la cui omissione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta (art. 69 del D.P.R. 131/1986, come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 473) (cfr. in tema Studio n. 59/2002/T - *Agevolazioni per piani particolareggiati, decadenza in caso di rivendita dell'area inedificata e sanzioni applicabili*, est. Petrelli).

Circa il privilegio, si è affermato in costanza del regime agevolato di cui all'art. 33, comma 3, legge n. 388/2000, che la rivendita dell'area inedificata entro i cinque anni dall'acquisto, determinando decadenza dalle agevolazioni implichi il pagamento di maggiori imposte assistite da privilegio speciale immobiliare, ex artt. 2772 c.c. e 56 comma 4 D.P.R. n. 131/1986, opponibile al terzo acquirente dell'area (art. 2772 comma 4 c.c.), il quale è esposto al rischio di un'espropriazione forzata da parte dell'Amministrazione finanziaria per cinque anni dalla registrazione del primo atto (che ha dato origine al privilegio speciale immobiliare), termine sul quale non influiscono le vicende relative al credito di imposta, non essendo soggetto a interruzioni o sospensioni, ed entro il quale l'Amministrazione procedente deve almeno iniziare la procedura esecutiva, assoggettando a pignoramento l'immobile (In questo senso si veda A. Lomonaco, risposta a quesito n. 66/2007/T, cui si rinvia per approfondimenti sul punto).

Le considerazioni appena riportate sembrano valere anche nel caso di specie, ma rimane comunque fermo che, in base alle regole generali (art. 1200 c.c.), l'estinzione del credito, con il pagamento del debito, comporta l'estinzione anche del privilegio.

Susanna Cannizzaro

*) Nella risposta a quesito si fa ovviamente riferimento alle norme vigenti *ratione temporis*.

1) Cfr. ris. 16.2.2006 n. 31/E nella quale si è affermato che la cessione, effettuata prima del compimento di cinque anni dall'acquisto, di una porzione dell'abitazione acquistata usufruendo dell'agevolazione "prima casa", determina la decadenza dall'agevolazione, limitatamente alla quota parte riferita alla porzione ceduta. In tal senso si veda anche C.T. Prov. Torino 16.10.2009 n. 124. Anche per l'alienazione della nuda proprietà (ris. Agenzia delle Entrate 8.8.2007 n. 213) o di una pertinenza (ris. Agenzia delle Entrate 1.2.2008 n. 30) dell'immobile acquistato con l'agevolazione prima casa si è ritenuto che la decadenza dall'agevolazione si determini, limitatamente al valore di essa (ris. 8.8.2007 n. 213)

- 2)** Circ. n. 18/E del 29 maggio 2013 Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa secondo la decadenza dal beneficio può verificarsi anche in modo parziale, come, ad esempio, nell'ipotesi in cui il beneficiario, nel quinquennio, ceda un ramo dell'azienda. In tal caso, la decadenza dal beneficio si verifica limitatamente al ramo di azienda trasferito, purché, per la parte d'azienda non trasferita, il cedente prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa