

## AGEVOLAZIONI FISCALI PER I PIANI DI RECUPERO - REVOCA PER MANCATO RECUPERO DELL'IMMOBILE - FORZA MAGGIORE

Si espone la seguente fattispecie. La società unipersonale Alfa ha acquistato, mediante conferimento dell'unico socio, alcuni beni immobili, ricadenti in zona di recupero di iniziativa pubblica, chiedendo le agevolazioni previste dall'art. 5 della Legge 22 aprile 1982 n. 168. Il recupero non è stato ancora effettuato ed è ancora pendente il termine per l'esecuzione dello stesso.

Ora il Comune avrebbe manifestato la volontà di revocare il piano di recupero, in quanto inattuabile, ed avrebbe altresì deciso di porre in liquidazione la predetta Società, in esecuzione della disposizione prevista dal comma 568-*bis* dell'art. 1 della Legge n. 147 del 2013, impedendo pertanto alla stessa di poter effettuare il recupero.

Si chiede pertanto se i presupposti appena descritti possano costituire valido motivo di forza maggiore, e di conseguenza causa esimente della decadenza dalle agevolazioni.

**L'articolo 5, comma 1, della legge 22 aprile 1982, n. 168** <sup>(1)</sup>, stabilisce che ai trasferimenti aventi ad oggetto beni immobili ricadenti in piani di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionata, di cui agli articoli 27 e ss. della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa <sup>(2)</sup>.

Come, più volte precisato, dalla Corte di Cassazione <sup>(3)</sup>, la concessione dell'agevolazione in parola risulta subordinata all'esistenza di un duplice requisito:

- uno di carattere **oggettivo**, costituito dall'inserimento dell'immobile in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata, purché, in quest'ultimo caso, convenzionato con il Comune;
- l'altro, di carattere **sogettivo**, rappresentato dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che pongono in essere il recupero.

La circostanza che l'immobile, oggetto del trasferimento, sia ricompreso nell'ambito di un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata è condizione necessaria ma non sufficiente perché spetti l'agevolazione: la norma infatti richiede, sotto il profilo soggettivo, che l'acquirente "attu il recupero". In altri termini, solo l'esecuzione delle opere edilizie previste nel piano di recupero realizza quell'interesse pubblico al risanamento urbanistico che è poi la *ratio* della norma <sup>(4)</sup> <sup>(5)</sup>.

A ben vedere, la norma **non assegna alcun termine per effettuare il recupero** dell'immobile acquistato <sup>(6)</sup>. Tuttavia la Cassazione <sup>(7)</sup> ha sostenuto un'interpretazione restrittiva della norma agevolativa, alla luce delle finalità della stessa, ritenendo, con riferimento al requisito soggettivo - rappresentato dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che attua il recupero - che il soggetto

debba anche **realizzare concretamente il recupero**, benché l'art. 5 ult. cit. non ponga alcun termine di decadenza, cosicché sarebbe giustificata la revoca dei benefici in caso di mancato recupero, essendo in tal caso insussistente il suddetto requisito soggettivo.

A parere della giurisprudenza, la mancata attuazione del recupero da parte del soggetto acquirente, ponendosi come requisito soggettivo dell'agevolazione in esame, dovrebbe costituire, non già causa di decadenza dal beneficio ma **motivo di revoca** dello stesso per insussistenza dei presupposti e, renderebbe, dunque, legittima l'eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria della differenza dell'imposta di registro, scontata, al momento dell'acquisto, solo in misura fissa <sup>(8)</sup>.

**Circa l'effettiva attuazione del recupero** da parte del soggetto che si impegna in tal senso, la Cassazione ha chiarito che questo **costituisce un evento futuro rispetto alla registrazione**: "pur essendo consolidato il principio secondo il quale l'applicazione dell'imposta di registro e di quelle ipotecarie e catastali in misura fissa, prevista dall'art. 5 della l. 22 aprile 1932 n. 168 postula soltanto che, al momento della registrazione, sia dichiarata l'esistenza dei due requisiti suddetti - oggettivo (costituito dall'inserimento degli immobili nei piani di recupero) e soggettivo (costituito dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che attuano il recupero) - è parimenti pacifico che, da questo punto di vista, la loro effettiva sussistenza deve essere accertata dall'ufficio successivamente alla registrazione, configurandosi la differenza d'imposta eventualmente dovuta come una specie di imposta complementare ex art. 42 del d.p.r. n. 131 del 1986; mentre l'attuazione effettiva del recupero da parte del soggetto che si impegna in tal senso costituisce un evento futuro rispetto alla registrazione". <sup>(9)</sup>

Con siffatte argomentazioni si vuole subordinare il godimento del beneficio fiscale alla realizzazione effettiva delle condizioni e degli scopi ai quali il medesimo è correlato. Ovvero l'agevolazione fiscale è concessa sulla base della sussistenza di determinati requisiti, ma se ad essi non segue l'attività a cui l'agevolazione stessa è finalizzata, prevale il dato sostanziale su quello meramente formale, ed i benefici fiscali fruiti dal contribuente dovranno essere restituiti. <sup>(10)</sup>

Il regime agevolato delle imposte di registro, catastali ed ipotecarie in esame è, dunque, una specie **d'imposta indiretta agevolata a presupposti differiti** e, quindi, ad accertamento vincolato nell'*an*, nel senso e nei limiti in cui opera il dovere d'ufficio dell'autorità amministrativa tributaria. <sup>(11)</sup>

Quanto all'indagine sulla possibile incidenza di una **causa di forza maggiore** ai fini della conservazione del beneficio in questione, va ricordato che la rilevanza della forza maggiore <sup>(12)</sup> è espressamente riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate <sup>(13)</sup>, quale causa esimente della decadenza, a condizione che l'evento impeditivo **sia oggettivo, non prevedibile e tale da non poter essere evitato; inoltre esso deve essersi verificato successivamente all'acquisto** (ossia pendente ancora il termine per poter dimostrare all'Amministrazione finanziaria il possesso dei requisiti richiesti dalla legge). <sup>(14)</sup>

Ciò premesso, con riferimento alla fattispecie oggetto del quesito, le circostanze, qui indicate, della revoca del piano di recupero da parte del Comune e del conseguente scioglimento della società, in esecuzione della disposizione prevista dal comma 568-*bis* <sup>(15)</sup>, dell'art. 1 della Legge n.147 del 2013, potrebbero astrattamente integrare la forza maggiore, in ragione delle indicazioni interpretative fornite da prassi e giurisprudenza, ove si tratti di eventi di carattere

oggettivo, non prevedibili e non imputabili alla volontà del contribuente e sopravvenuti in un momento successivo rispetto all'acquisto.

Ed in tale ottica, potrebbe ritenersi irragionevole che la società acquirente debba sopportare le conseguenze di un recupero di imposta, per effetto di una successiva deliberazione di revoca del piano da parte del Comune, (se evento non prevedibile e non imputabile alla sua volontà), anche in ragione della tutela del legittimo affidamento della contribuente, la quale avrebbe acquistato, in buona fede, gli immobili, fruendo del regime agevolato, risultando, gli stessi, inseriti in un piano di recupero debitamente approvato, e confidando quindi nella sua validità ed efficacia.

Invero, la giurisprudenza non ha mancato di riconoscere l'efficacia ostativa, alla perdita del beneficio, dell'impedimento integrante la forza maggiore, seppur non con specifico riferimento alla agevolazione di cui si tratta <sup>(16)</sup>.

Pur tuttavia, è opportuno segnalare che, in talune ipotesi, nelle quali il presupposto medesimo, che ispira la *ratio* agevolativa sia venuto meno, **si è ritenuto che la forza maggiore non assuma rilievo**, non avendo alcun senso conservare il beneficio laddove la finalità perseguita dalla legge sia definitivamente risultata irrealizzabile <sup>(17)</sup>.

Si è, a riguardo, osservato, con riferimento all'ipotesi del venir meno della finalità abitativa che aveva giustificato il godimento delle agevolazioni "prima casa: "l'applicazione dell'ordinario regime tributario non ha natura sanzionatoria di una condotta dell'acquirente dell'immobile, solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la forza maggiore, ma consegue alla sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato all'atto dell'acquisto" <sup>(18)</sup>.

Si segnala altresì, a tal proposito, che la Corte di Cassazione <sup>(19)</sup> ha ritenuto legittima la revoca dell'agevolazione fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria in un caso in cui la mancata attuazione in concreto del piano di recupero previsto nell'atto di trasferimento del cespite **non era imputabile al comportamento omissivo del contribuente**.

In ragione delle peculiarità, prima evidenziate, del regime agevolativo in questione, e dell'interpretazione restrittiva fornita dalla Cassazione, occorrerebbe quindi prudentemente valutare le circostanze legate alla fattispecie concreta.

Essendo le agevolazioni in esame strettamente connesse all'attuazione del piano di recupero, in ragione di quanto prima evidenziato, il venir meno dello stesso e quindi degli obblighi posti a carico del proprietario dell'immobile, per effetto della revoca da parte del Comune, comporterebbe **la sopravvenuta insussistenza** dei requisiti previsti dall'art. 5 l. n. 168/1982, prima menzionati, e renderebbe di fatto irrealizzabile la finalità cui mira la disciplina agevolativa.

Pertanto, ove sia ancora pendente il termine per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, la stessa potrebbe revocare il beneficio, essendo venuto meno il presupposto per la sua applicazione, in considerazione del preminente e determinante interesse dello Stato, costituito dalla necessità che i benefici concessi siano effettivamente destinati alle attività che il pubblico potere ha inteso favorire, a fronte del quale potrebbe non assumere rilievo, a parere di parte della giurisprudenza <sup>(20)</sup>, la circostanza della sussistenza di una causa di forza maggiore.

- 1) Si ricorda che l'art. 10 d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2014, significative novità nel regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, prevedendo, al quarto comma, che, in relazione a tali atti: "sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali".  
Si rinvia, per maggiori approfondimenti, allo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 1011-2013/T, La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014, ed alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014.
- 2) Il secondo comma del citato articolo 5 prevede che tale agevolazione, nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge, trova applicazione anche nel caso in cui gli immobili siano trasferiti con operazioni di permuta.
- 3) Cfr. *ex multis* Cass. civ. Sez. V, 26-03-2014, n. 7046; Cass. civ. Sez. V, 29 settembre 2003, n. 14478; Cass. civ. 12 maggio 1999 n. 9520. Si veda altresì la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 29 maggio 2013, pag. 121 ss.
- 4) "È questo quindi uno dei casi in cui si riscontra «l'esistenza di una specifica inter-relazione fra attuazione della procedura amministrativa tendente alla trasformazione del territorio e presupposto per il godimento di una agevolazione tributaria, a tal punto che la seconda dipende dal corretto espletarsi del primo» cfr. M. Miscali, Il regime fiscale della casa nella legge 22 aprile 1982, n. 168, Giuffrè, Milano, 1983, p. 134, come richiamato nello Studio 282bis imposte di registro, ipotecarie e catastali: agevolazioni concernenti il recupero del patrimonio edilizio esistente, est. Monteleone.
- 5) La *ratio* della normativa fiscale di favore citata è quella di incentivare il recupero delle zone degradate, realizzato attraverso prescrizioni urbanistiche di dettaglio, caratterizzate, appunto, dalla peculiare finalità perseguita (l'eliminazione di particolari situazioni di degrado), che comporta la necessità di prevedere edifici da recuperare o risanare. cfr. Agenzia delle entrate, risoluzione 11 dicembre 2002 n. 383/E.
- 6) "L'art. 5 della Legge n. 168/1982 non subordina la concessione del beneficio ad adempimenti particolari: in altri termini, la norma non prevede un termine entro il quale realizzare concretamente il piano di recupero". AIUDI, Piani di recupero, condizioni e limiti delle agevolazioni fiscali, in Boll. Trib., 2004, 501 ss.
- 7) Cfr. Cass. civ. Sez. V, 22 maggio 2013, n. 12519; Cass. civ. Sez. V, 26-03-2014, n. 7046; E v. anche Sez. 5<sup>a</sup> n. 14478/03: «la norma applicata subordina, ..., l'agevolazione fiscale all'esistenza di un duplice requisito: uno, di carattere oggettivo, costituito dall'inserimento dell'immobile in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionati; l'altro, di carattere soggettivo, costituito dall'essere l'acquirente uno dei soggetti, "che - come dichiara l'art. 5 - attuano il recupero". ... Conseguente che l'agevolazione è correlata alla effettiva attuazione del recupero previsto all'atto del trasferimento dell'immobile, e che ne è giustificata, pertanto, la revoca, se si accerti la insussistenza dei prescritti requisiti». In tal senso anche Cass. 8 settembre 1999, n. 9520, in GT, 2000, p.109, con nota di Damonte; Cass. 1° ottobre 1999, n. 10860, in Guida Normativa del Sole-24 ore, 28 ottobre 1999, p. 21, con nota di Ianniello.
- 8) In realtà la norma non prevede alcuna causa di decadenza dal beneficio e non dispone alcuna sanzione per l'inerzia sopravvenuta del contribuente. La Corte di Cassazione avrebbe quindi trovato un "vero e proprio escamotage" individuando nell'effettiva realizzazione del piano uno dei requisiti essenziali per l'ottenimento dell'agevolazione. Critico su tale ricostruzione, BLEVE, Le agevolazioni fiscali per il recupero di immobili sono soggette a termine di decadenza?, in Dir. Prat. Trib., 2001, II, 681 ss., secondo cui la realizzazione dell'intervento di recupero opererebbe piuttosto quale "condizione" risolutiva dell'agevolazione in quanto "l'accezione di requisito prevede che questo sia già presente al momento della concessione del beneficio, mentre nel caso in esame la concessione del beneficio prescinde dalla prova della realizzazione del piano."  
Ad ogni modo, la revoca del beneficio non dovrebbe comportare di per sé l'applicazione di sanzioni, stante il regime di rigorosa tipicità delle stesse, desumibile dall'art. 3 d.lgs. 472/1997. Si veda sul punto lo Studio 2/2001/T, Agevolazioni per l'acquisto di immobili ai fini di utilizzo edificatorio, est. PETRELLI.
- 9) Cfr. CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 22 maggio 2013, n. 12519.  
In taluni casi la Suprema Corte (cfr. ord. n. 20259 del 24 settembre 2010), ha affermato che il contribuente, a pena di decadenza, deve realizzare l'intento dichiarato nell'atto di trasferimento **entro il termine triennale** previsto per l'esercizio del potere di accertamento dell'ufficio, ex art. 76 del citato D.P.R. n. 131/1986.  
In senso contrario Commis. Trib. I grado Trentino-Alto Adige Bolzano Sez. I, 07-06-2013, n. 81: "sarebbe contrario ai principi generali del nostro orientamento ritenere la sussistenza di un termine di decadenza in assenza di una specifica previsione normativa ed infine perché il potere-dovere di revocare un beneficio non può che decorrere dal momento in cui vengono meno i requisiti di legge per l'applicazione di detto beneficio".
- 10) DAMONTE R. Limiti ai benefici fiscali concessi sugli interventi rientranti nei piani di recupero del patrimonio edilizio esistente, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2 / 2000, p. 110

- 11)** Cfr. AMENDOLA D., Cass., ord. n. 20259 del 24 settembre 2010 - Agevolazioni fiscali ai fini delle imposte indirette per gli atti di trasferimento di immobili compresi in piani di recupero, in Il fisco 2/2011.
- 12)** E' utile qui ricordare, sebbene in parte ormai superata, la posizione espressa nello studio n. 2/2001/T, Agevolazioni per l'acquisto di immobili ai fini di utilizzo edificatorio, est. PETRELLI, cit. : "Si è posto, in passato, il problema della mancata edificazione per causa di forza maggiore (espropriazione per pubblica utilità dell'area edificabile, espropriazione giudiziale, fallimento, sopravvenuta modifica degli strumenti urbanistici, ecc.). Mentre l'art. 20 della legge Tupini contemplava espressamente la forza maggiore come esimente, e quindi preclusiva della decadenza, altre norme (art. 44 del D.L. 124/1965, art. 5 della legge 168/1982) non prevedevano invece alcunché in proposito. La giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria hanno concluso, in tale circostanza, che in assenza di un'espressa previsione normativa la forza maggiore sia irrilevante, e quindi operi in ogni caso di mancata edificazione la decadenza dall'agevolazione. Tale conclusione – trasponibile del resto anche rispetto ad altre fattispecie note (mancato trasferimento della residenza o mancato riacquisto dopo la vendita infraquinquennale della prima casa, mancata coltivazione del fondo acquistato con i benefici della piccola proprietà contadina ) – appare senz'altro preferibile anche riguardo all'ipotesi in esame".
- 13)** cfr. Ris. n. 140 del 10 aprile 2008, con riferimento al caso di mancato trasferimento nei diciotto mesi della residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile.
- 14)** Si vedano altresì le considerazioni conclusive dello Studio n. 30-2005/T ,Decadenza dalle c.d. agevolazioni "prima casa, est. Bellini.
- 15)** Ai sensi del quale: "Le pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, e le società da esse controllate direttamente o indirettamente possono procedere:
- a) allo scioglimento della società controllata direttamente o indirettamente. Se lo scioglimento è in corso ovvero è deliberato non oltre dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli atti e le operazioni posti in essere in favore di pubbliche amministrazioni in seguito allo scioglimento della società sono esenti da imposizione fiscale, incluse le imposte sui redditi e l'imposta regionale sulle attività produttive, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto. Le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa. In tal caso i dipendenti in forza alla data di entrata in vigore della presente disposizione sono ammessi di diritto alle procedure di cui ai commi da 563 a 568 del presente articolo. Ove lo scioglimento riguardi una società controllata indirettamente, le plusvalenze realizzate in capo alla società controllante non concorrono alla formazione del reddito e del valore della produzione netta e le minusvalenze sono deducibili nell'esercizio in cui sono realizzate e nei quattro successivi;
- b) all'alienazione, a condizione che questa avvenga con procedura a evidenza pubblica deliberata non oltre dodici mesi ovvero sia in corso alla data di entrata in vigore della presente disposizione, delle partecipazioni detenute alla data di entrata in vigore della presente disposizione e alla contestuale assegnazione del servizio per cinque anni a decorrere dal 1° gennaio 2014. In caso di società mista, al socio privato detentore di una quota di almeno il 30 per cento alla data di entrata in vigore della presente disposizione deve essere riconosciuto il diritto di prelazione. Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, le plusvalenze non concorrono alla formazione del reddito e del valore della produzione netta e le minusvalenze sono deducibili nell'esercizio in cui sono realizzate e nei quattro successivi.
- 16)** cfr. (PRIMA CASA) Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 11-04-2014, n. 8620; Cass. civ. Sez. V, 19-12-2013, n. 28401; Cass. civ. Sez. V, 17-07-2013, n. 17442; (PPC) Cass. civ. Sez. V, 24-02-2006, n. 4242; Cass. civ. Sez. V, 03-02-2003, n. 1546.
- 17)** Cfr. in tal senso Commiss. Trib. I grado Trentino Alto-Adige Bolzano sez. I, 7 giugno 2013, n. 81.
- 18)** Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2552 del 20/02/2003. G. Bruno nella nota di commento alla sentenza, ivi afferma: "Orbene, l'aspetto interessante della sentenza è stato proprio la definizione di tale "decadenza", non quale vera e propria sanzione, ma quale mera conseguenza della mancanza sopravvenuta di un elemento costitutivo di un particolare regime agevolativo. E in forza di tale sottile distinzione, non si è ritenuto di applicare l'esimente della causa di forza maggiore che è elemento naturalmente collegato ad una condotta regolarmente tenuta dal contribuente.
- 19)** Cfr. Sentenza 22 maggio 2013, n. 12519, ove si richiama la sentenza v. Sez. 5<sup>a</sup>, n. 11786/08.
- 20)** Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2552/2003, cit.; Commiss. Trib. I grado Trentino Alto-Adige Bolzano sez. I, , n. 81/2013, cit..