

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.13-2018/T

ATTI PREORDINATI ALLA TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO DOPO LA LEGGE DI BILANCIO N.205/2017: TRATTAMENTO TRIBUTARIO.

di Adriano Pischetola

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 22/02/2018)

Abstract

La novella recata dalla legge n.205/2017 in ambito di trattamento tributario degli atti preordinati alla trasformazione del territorio e ai relativi atti esecutivi, attraverso l'inserimento di due nuovi commi all'art. 20 della Legge n.10/77 (cd. Legge Bucalossi), finisce con l'afferire ad un ambito applicativo piú ampio rispetto al raggio di azione della medesima legge (che, come è noto, è Legge sulla edificabilità dei suoli).

Lo studio si propone di verificare quale incidenza, ai fini del conseguente trattamento fiscale di favore (imposta di registro ed esenzione da imposte ipotecaria e catastale) abbia comportato, nello spirito della novella, l'aver dato maggior evidenza alla 'funzione' degli atti così posti in essere che non alla procedura in cui i medesimi risultano perfezionati, soprattutto per quanto concerne la legittima qualificazione anche degli atti traslativi immobiliari nonché di quelli recanti eventuale assunzione di obbligazioni, quali atti 'attuativi', posti in essere in esecuzione di accordi e convenzioni tra privati ed enti pubblici.

Seguono poi riflessioni sulla deducibilità (o meno) nell'alveo applicativo della norma fiscale di favore anche delle eventuali dichiarazioni unilaterali d'obbligo, di atti non collegati necessariamente all'esistenza di piani di lottizzazione, così come di atti connessi con moderni strumenti di pianificazione del territorio; nonché un'elencazione solo esemplificativa di possibili accordi e convenzioni soggetti alla tassazione di favore.

Infine lo studio si intrattiene sull'applicabilità della novella alle convenzioni ed atti di cui alla Legge Provinciale di Bolzano n.13/1997 e sulla connessa tematica della sua efficacia temporale. Al riguardo lo studio conclude ritenendosi che la ulteriore 'chance' applicativa del regime fiscale premiale offerta dal nuovo terzo comma del cit. art. 20 agli atti e convenzioni adottati sulla base della detta Legge provinciale (cioè anche agli atti per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato) pare ritenersi legittimamente applicabile anche ad atti e convenzioni adottati e posti in essere in forza di differenti legislazioni urbanistiche, esaltandosi così piuttosto la 'ratio' chiarificatrice della novella e privilegiandosi, ai sensi dell'art. 10 Legge 212/2000, una effettiva e piú ampia tutela della buona fede nei rapporti tra contribuente e P.A.

Sommario: 1. Premessa. 2.Gli atti preordinati alla trasformazione del territorio. 3.Accordi e convenzioni tra privati ed enti pubblici. 3.1. Elencazione indicativa di accordi e convenzioni. 4.Applicabilità della novella alle convenzioni ed atti di cui alla Legge Provinciale di Bolzano n.13/1997 e la tematica dell'efficacia temporale.

L'art.1, comma 88 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205¹ ha recato importanti modifiche integrative all'art. 20 della Legge n.10/77 (cd. Legge Bucalossi) prevedendo che il trattamento tributario agevolato (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali), di cui al primo comma del citato articolo per rinvio all'art.32 del DPR n.601/1973, si applichi anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi.²

La stessa disciplina precisa che la previsione si applica a tutte le convenzioni e atti di cui all'art.40 *bis* della legge provinciale di Bolzano n.13/1997, per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato.

La novella (che pare raccogliere intuizioni e argomentazioni già elaborate dal Notariato³ in ordine alla legittima applicazione non solo 'ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo' previsti dalla Legge Bucalossi⁴, ma anche a tutti gli atti posti in essere in esecuzione degli stessi) afferisce ad un ambito applicativo più ampio rispetto al raggio di azione della medesima legge n.10/77 (che, come è noto, è Legge sulla edificabilità dei suoli); si ritengono infatti agevolati indistintamente tutti gli atti preordinati alla trasformazione del 'territorio' (sia pure recepiti in accordi o convenzioni con enti pubblici). D'altra parte il recepimento di tali atti in accordi o convenzioni sollecita l'interesse dell'interprete a verificare quali possano essere in concreto gli strumenti pattizi o convenzionali in cui i detti accordi trovino congeniale allocazione e, più in generale, se si possano individuare, con sufficiente tranquillità, i tratti identificativi di siffatti accordi/convenzioni, suscettibili di integrare la fattispecie tipica agevolata dalla norma fiscale.

¹ Pubblicata sulla GU n.302 del 29-12-2017

² Per un primo commento alla novella al vaglio cfr. Segnalazioni Novità Normative in CNN Notizie del 29 dicembre 2017 (*Legge di Bilancio 2018 e le modifiche all'art. 20 del Testo Unico dell'imposta di registro ed altre novità fiscali di interesse notarile* - Est. LOMONACO A. - MASTROIACOVO V.) e del 9 gennaio 2018 (*L'ampliamento dell'ambito oggettivo dell'art. 20 della legge Bucalossi* - Est. PISCHETOLA A.)

³ Cfr. Studio CNN n.46-2015/T *Trasferimenti di immobili pubblici e di edilizia economica e popolare, e trasferimenti effettuati da fondi immobiliari dopo il decreto n.133/2014 convertito in l. n.164/2014 (cd. decreto 'sblocca-Italia') - Profili fiscali*, (est. A. Pischetola); nonché. Studio n. 22/2001/T, est. Cantamessa e Cipollini, *Retrocessione di aree funzionali ad una lottizzazione già trasferite gratuitamente al Comune*, approvato dalla Commissione studi tributari il 20 settembre 2002, e Studio CNN N. 307 bis, est. Petrelli, *Regime fiscale degli atti di cessione gratuita di aree ai Comuni*

⁴ Così come letteralmente dispone il cit. art. 20

Inoltre, sintomo della rilevata ampiezza pare essere la circostanza per cui la novella non si è limitata a definire una categoria specifica di atti soggetti al regime agevolato (come pure da parte dell'Amministrazione Finanziaria era stato fatto in alcuni precedenti documenti di prassi⁵), né gli atti meritevoli del regime agevolato sono stati qualificati tali solo se espressamente posti in essere 'in presenza' di una pregressa e formale convenzione di lottizzazione⁶. L'adozione di una espressione così lata (come quella cui è ricorso il legislatore della novella) sembra aprire quindi ad orizzonti che rendono possibile accedere al regime 'de quo' piuttosto tenendo conto della 'funzione' dell'atto posto in essere (che deve essere finalizzato a prevedere e disciplinare un'attività destinata ad 'incidere' sul territorio, attraverso la sua trasformazione in altra entità urbanistica e/o edilizia) che non della mera 'procedura' formale in cui l'atto stesso si iscriva, sganciandolo così da eventuali requisiti (afferenti a particolari forme, tempi, modalità di adozione di eventuali provvedimenti della P.A., anteriori, coevi o postumi rispetto all'atto stipulando, natura particolare dell'intervento urbanistico di trasformazione, ecc...), non richiesti dalla norma fiscale⁷. In altre parole, gli atti (anche nell'ambito di procedure complesse e variamente articolate) finalizzati all'espletamento della descritta 'funzione' appaiono rientrare senza particolari affanni nell'alveo oggettivo della norma agevolativa, indipendentemente dal fatto che comportino (o meno) cessione della titolarità o costituzione di diritti reali immobiliari da privati a enti pubblici o all'inverso, dai secondi ai primi, o anche solo 'tra' privati in esecuzione di accordi stipulati con l'ente pubblico⁸. Del resto la valorizzazione in via primaria della 'funzione' perseguita dagli atti così perfezionati (rispetto a forme o tempi precodificati che possano apparire in prima battuta vincolanti e condizionanti) - ai fini della fruibilità del regime premiale - appare operazione concettuale legittima cui già l'Amministrazione Finanziaria stessa ha fatto ricorso in qualche documento di prassi⁹.

Infine, conseguenza diretta di ciò è l'applicabilità del descritto regime di favore ad un ambito che non attiene solo all'edilizia residenziale (potendo l'attività di trasformazione interessare

⁵ Ci si vuole qui riferire in particolare a quanto precisato dall'A.F. con riguardo ai cd. 'atti di redistribuzione immobiliare fra coltizzanti' (Risoluzione n. 220210 del 16 dicembre 1986 - Dir. TT.AA e la Risoluzione n. 250666 del 3 gennaio 1983, Dir. TT.AA), secondo cui "L'art. 20 [ndr. della legge n.10/77], per aver menzionato genericamente le 'convenzioni' tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti ...che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione"; nonché Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 4 gennaio 2012 ove si ritiene che i suddetti atti "sono effettuati senza intenti speculativi e sono inscindibilmente connessi con la convenzione di lottizzazione in relazione alla quale sono intesi a favorire la trasformazione urbanistica dei beni senza provocare squilibri patrimoniali").

⁶ Qui adoperando questa espressione in senso ampio, e quindi ricomprendendovi non solo quella rispondente alla tradizionale metodica urbanistico-edilizia tracciata nell'art. 28 della legge urbanistica (n.1150/42), ma qualsiasi fattispecie pattizia/contrattuale intercorsa tra privati enti/cittadini e l'Amministrazione pubblica territoriale finalizzata all'attività di pianificazione del territorio in vista di un 'utilizzo' lottizzatorio del medesimo.

⁷ Fatta eccezione per il recepimento dell'atto in un accordo o convenzione tra il privato e l'amministrazione pubblica

⁸ E fermo restando quanto si dirà in appresso circa la necessaria connessione funzionale che deve intercorrere tra previsioni trasformatrici contenute negli accordi/convenzioni stipulati tra privati ed enti pubblici, e gli atti esecutivi dei medesimi.

⁹ Cfr. **Risoluzione del 4 ottobre 2016 n.87/E** ove si è ritenuto di poter assoggettare a buon diritto al regime fiscale agevolato 'de quo' sia l'atto di cessione a favore del Comune in danno di un privato di un'area destinata alla sua utilizzazione nell'ambito dell'edilizia economica e popolare sia la successiva cessione della medesima area dal Comune al soggetto privato costruttore, che avrebbe poi eseguito l'intervento edilizio: e ciò in considerazione dell'unitarietà finalistica dei suddetti trasferimenti, entrambi destinati a rendere possibile e perfezionare l'attuazione di un piano per l'edilizia economica e popolare (PEEP).

anche aree vocate a destinazioni del tutto diverse: industriale, commerciale, artigianale, turistica, ecc...) né tanto meno solo a quello della edilizia pubblica.

2. Gli atti preordinati alla trasformazione del territorio

Nel definire l'ambito oggettivo della novella fiscale al vaglio, non ci si può esimere dal rilevare che il legislatore – come innanzi si sottolineava – non ne ha delimitato il perimetro con riferimento a singole fattispecie previste dalla normativa in materia urbanistica ed edilizia, e ciò a differenza dei particolari regimi fiscali 'speciali' (previgenti alla loro soppressione in forza del comma 4 art. 10 d.lgs n.23/2011¹⁰) afferenti a strumenti urbanistici di 'dettaglio' (quali i piani urbanistici particolareggiati di iniziativa pubblica ex art. 13 e ss., nonché quelli ad iniziativa privata ex art. 28 della legge n.1150/42, e i piani di recupero di cui agli articoli 27 e ss. della legge 5 agosto 1978, n. 457). Né peraltro il legislatore è intervenuto nell'articolare in modo diverso, da quanto già stabilito nel 2° comma dell'art. 32 DPR n.601/73, il particolare trattamento tributario previsto per atti dispositivi aventi ad oggetto aree (di cui al Titolo III della legge n.865/71) ricomprese in piani di insediamenti produttivi o in zone PEEP (trattamento che pertanto rimane immutato). La novella si è limitata a descrivere un ampio *genus* di atti (preordinati alla trasformazione del territorio), probabilmente, da un lato, in considerazione della difficoltà di addivenire ad una descrizione analitica dei vari strumenti 'attuativi' delle prescrizioni dettate da strumenti di Pianificazione del territorio di livello superiore (quali Piani di direttiva, Piani operativi-conformativi, come, di regola, il Piano regolatore generale¹¹, Piani di

¹⁰Comma che recita "4. In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 **sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali** ad eccezione delle esenzioni di cui agli articoli 19 e 20 dell'Accordo tra la Repubblica italiana e il BIE sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione universale di Milano 2015, ratificato con legge 14 gennaio 2013, n. 3, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, e delle disposizioni di cui all'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692, e all'articolo 40 della legge 16 giugno 1927, n. 1766. È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e delle disposizioni di cui all'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601".

¹¹ Al proposito, va detto qui con chiarezza che lo strumento classico del PRG (il piano regolatore generale, quello che secondo l'art. 7 della legge n.1150/42 dovrebbe indicare, tra le altre cose, la rete delle principali vie di comunicazione stradali, ferroviarie e navigabili e dei relativi impianti; la divisione in zone del territorio comunale con la precisazione delle zone destinate all'espansione dell'aggregato urbano e la determinazione dei vincoli e dei caratteri da osservare in ciascuna zona; le aree destinate a formare spazi di uso pubblico o sottoposte a speciali servitù, ecc..) vive una fase di avanzata crisi, almeno nel suo stereotipo. A questo stereotipo, come è noto, in molti comuni - e ben prima della spinta federalista - si è sostituito il modulo bifasico, quello che attua la distinzione tra pianificazione strutturale e pianificazione operativa, modulo che ha consentito e consente nella prima fase di raccogliere le indicazioni di massima circa la pianificazione territoriale, stabilendo principi-guida e individuando strategie, obiettivi, finalità, e nella seconda fase, quella della pianificazione operativa, che ha consentito e consente di valutare in concreto l'adattabilità delle opzioni di astratta pianificazione alle reali esigenze di sviluppo anche economico di determinate aree del territorio comunale piuttosto che di altre, sulla base dei concreti bisogni dei cittadini che occupano quel territorio, creando così un canale più diretto tra questi e l'apparato istituzionale. Non a caso la pianificazione operativa coincide con lo strumento di più snella attuazione dello stesso mandato elettorale affidato a chi è posto ai vertici delle istituzioni comunali, al punto che nella legge regionale della Toscana n.5 del 1995 viene definita "piano del sindaco". Sia qui consentito il richiamo a PISCHETOLA A., *I trasferimenti nell'urbanistica solidale*, Relazione tenuta nell'ambito del Convegno

governo del Territorio - cd. PGT - ¹², ecc...) – spesso diversamente qualificati ai vari livelli, regionale e provinciale – e, dall’altro, tenendo in debito conto il procedimento di graduale evoluzione in forza del quale le prassi indotte e le regole fissate da strumenti urbanistici locali e, in alcune aree del Paese, da leggi regionali si richiamano solo in via astratta ai principi della legge urbanistica n.1150/42 (normativa che resta ‘di cornice’ ed entro la quale tutte le altre poi succedutesi nel tempo hanno trovato allocazione).

Emergono infatti necessità di sviluppo del territorio e di adozione di moduli operativi più snelli e più conformi alle sopravvenute e novellate esigenze del corpo sociale, tali da sovvertire la struttura unilaterale e solo gerarchica dell’attività di governo e di controllo del territorio affidata all’autorità comunale dalla legge urbanistica del ’42 e da introdurre invece – proprio in relazione alle diverse vicende in cui la trasformazione urbanistica avviene e attraverso le quali si articola – gli elementi della ‘perequazione’ (intesa come criterio di giustizia ricostituiva degli equilibri tra proprietà e interessi pubblici) e della ‘consensualità’, della pattizietà¹³, anche in considerazione della costante scarsità di risorse nel pubblico per l’attuazione di misure e programmi di interventi sul territorio. In quest’ottica diventa essenziale la potenzialità dialettica affidata allo stesso procedimento amministrativo dall’art. 11 della legge n.241/90, (recante nome in materia di procedimento amministrativo), a tenore del quale appunto “l’amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo...”.

E’ evidente pertanto che di fronte a questo scenario, così articolato e differenziato rispetto a quello scaturito in tempi successivi all’entrata in vigore della legge urbanistica del ’42 e delle leggi (n. 765/67, n.865/71, n.10/77, n.457/78, ecc...) ad essa conseguenti emanate in materia urbanistico-edilizia, non avrebbe avuto senso limitare l’applicazione della novella della legge n.205/2017 solo a specifiche categorie di atti, privilegiandosi, al contrario, - come si notava – solo il riferimento alla finalità dell’atto posto in essere e supponendo di dare in tal modo più ampio spazio a disparate e non necessariamente precodificate forme di attività di ‘pianificazione urbanistica’¹⁴.

della Fondazione del Notariato a Torino 7 febbraio 2014, intitolato “*Il mutato regime fiscale dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso e le altre novità in materia tributaria*”, a quanto consta inedita; nonché URBANI P., *Urbanistica solidale*, Torino 2011

¹² A loro volta di regola articolati in documento di piano, piano dei servizi e piano delle regole (come accade ad esempio nella Legge regionale della Lombardia 11 marzo 2005 n. 12 - Legge per il governo del territorio -pubblicata nel B.U. Lombardia 16 marzo 2005, l S.O. al B.U. 14 marzo 2005, n. 11)

¹³ Sul punto PANATO MARCO, *La programmazione urbanistica cd. ‘contrattata’ negli enti locali oggi*, in *Azienditalia*, 2017, 12, 965 ss

¹⁴ Ove per ‘pianificazione urbanistica’ s’intende quanto già riportato in una classica ma ancora attuale definizione del Benvenuti: “L’evoluzione del concetto di pianificazione urbanistica [...] ha dunque portato a ciò che **oggetto della pianificazione non viene più considerato soltanto l’assetto edilizio del territorio**, né essa persegue più soltanto uno scopo di abbellimento architettonico o di sicurezza igienica, ma, [...] scopo ultimo del piano regionale è il raggiungimento dell’equilibrio fra popolazione, economia e territorio. Esso si conclude in una distribuzione organizzata di popolazione e di lavoro e incide perciò sulla struttura dei centri e dei territori che ne formano parte integrante. Ciò significa che la pianificazione territoriale tende ad essere ormai, in realtà, una pianificazione dell’attività economica, la quale, seppure non vincola secondo un programma la quantità e la qualità delle imprese, ne vincola però il momento locale creando così un limite rispetto ad una libertà

Di guisa che, per quanto sopra, pare ora legittimo ritenere possibile l'applicazione del regime fiscale agevolato ex art. 20 legge n.10/77 anche a fattispecie (come appunto gli atti posti in essere per dare esecuzione a piani attuativi 'di dettaglio') per i quali il previgente regime speciale, sinora, risultava non più applicabile in forza della norma soppressiva sopra ricordata, contenuta nel d.lgs. n.23/2011: ciò dicasi espressamente per gli atti attuativi di piani particolareggiati esecutivi¹⁵ e di piani di recupero¹⁶. Né pare confutabile che gli atti traslativi stessi posti in essere in esecuzione dei menzionati strumenti di 'terzo' livello (come vengono talora definiti¹⁷) siano assoggettabili al trattamento premiale al vaglio: il trasferimento delle aree interessate dai detti strumenti è, spesso, proprio l'evento negoziale strumentale all'articolazione del procedimento di 'trasformazione', in quanto in sua mancanza non è possibile realizzare lo scopo dell'intervento urbanistico oggetto della pianificazione di dettaglio. Pare peraltro evidente e necessario che gli atti 'esecutivi' (quand'anche, si ripete, con efficacia traslativa) debbano esprimere la capacità di realizzare direttamente e immediatamente la funzione di trasformazione del territorio, così come disciplinata e prevista dall'accordo o dalla convenzione intercorsa tra il privato e l'ente pubblico, e che tale connessione funzionale debba trovare fondamento e causa (e se possibile, acconcia descrizione e previsione) proprio nell'accordo e nella convenzione stessa. Per meglio dire, l'atto esecutivo deve potersi configurare come l'anello di congiunzione tra la previsione trasformativa di cui alla convenzione e la realizzazione, in concreto, della finalità trasformativa medesima. Probabilmente, si dovrebbe ritenere applicabile – ai fini della identificazione degli atti 'esecutivi' al vaglio, meritevoli del trattamento premiale – lo stesso percorso argomentativo che, *mutatis mutandis*, si suole di regola svolgere in relazione agli atti di assegnazione di immobili realizzati nell'ambito di 'programmi pubblici di edilizia residenziale', da ritenersi agevolati ex art. 32 2° comma DPR

dell'imprenditore che è quella della scelta della sede della propria attività gestoriale." (BENVENUTI, *Scritti giuridici*, Vol. II, Vita e Pensiero, Milano, 2006, 1459 - 1460).

¹⁵ In relazione ai detti piani – come si ricorderà – per effetto del comma 25 art. 1 legge n.244/2007 e del comma 23 art. 2, primo periodo, del d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, all'articolo 1 della Tariffa, parte I, era stato aggiunto, in fine, il seguente periodo: «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 undici anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento»; nonché per effetto del comma 26 citato art. 1 legge n.244/2007, all'articolo 1-bis della Tariffa annessa al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, erano state aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, ovvero 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».

Sul tema 'de quo' cfr. studio CNN n. 18-2008/T "Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati" approvato dalla Commissione studi tributari il 18 gennaio 2008 (estensori, GIUNCHI-MASTROIACOVO-PODETTI) consultabile sul sito www.notariato.it.

¹⁶ Si ricorderà come in relazione ai trasferimenti immobiliari attuati nell'ambito di piani di recupero ad iniziativa pubblica o privata l'art. 5 della legge 22 aprile 1982 n. 168 prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Sulla tematica cfr. Studio C.N.N. (estensore MONTELEONE) - *Imposte di registro, ipotecarie e catastali: agevolazioni concernenti il recupero del patrimonio edilizio esistente*, in CNN Strumenti, voce 1910, p. 13.1 nonché in Banca Dati Notarile Angelo Gallizia

¹⁷ RIZZI, *Le convenzioni urbanistiche dell'edilizia convenzionata agli strumenti di pianificazione urbanistica*, in Strumenti negoziali di edilizia privata: l'esperienza del Notariato tra tradizione e nuove soluzioni, Atti del Convegno di Messina 18 ottobre 2008, Milano, 2009, 130,

n.601/73. Tali atti, come è noto, non figurano indicati espressamente nell'elencazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al Titolo IV della L. n. 865/1971, ma non v'è dubbio sull'applicabilità anche ad essi del trattamento tributario in parola: ciò in quanto il trasferimento dell'alloggio al soggetto destinatario individuato dalla legge costituisce, appunto, un atto attuativo del piano di edilizia residenziale pubblica; di più: ne costituisce l'atto principe, realizzando lo scopo della norma che tende proprio a far acquisire l'abitazione a determinati soggetti.¹⁸

Anche la prassi amministrativa condivide questa lettura della norma fiscale di favore, ritenendosi che i detti atti di assegnazione non sono estranei all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, bensì si configurano come la concretizzazione stessa del programma e il momento in cui l'agevolazione tributaria opera in concreto¹⁹.

Il che lascia supporre, analogamente, la legittima applicazione del trattamento fiscale di favore a tutti quegli atti esecutivi che comportano, parimenti, la concretizzazione e la realizzazione della finalità trasformativa.

Nel contempo l'elemento innovativo²⁰ conseguente all'intervento edilizio-urbanistico deve risultare immediato ed evidente, anche se poi se ne potrà apprezzare la consistenza ed entità, definitivamente, solo ad ultimazione del medesimo, e il riferimento al 'territorio' – su cui l'intervento va ad incidere – deve essere altrettanto percepibile e netto.

Solo va qui rilevato che il concetto lato di 'territorio' consente di ritenere rientranti nell'alveo applicativo della norma recata dalla novella non solo atti preordinati a comportare una trasformazione urbanistica di aree inedificate, ma anche atti che comunque vadano a determinare una modificazione di un 'ambito' territoriale, ove possano – per ipotesi – figurare (e siano soggetti all'intervento programmato) "singoli immobili, complessi edilizi, isolati ed aree..."²¹. Non pare infatti che emergano – sotto il profilo della '*ratio legis*' – ragioni determinanti per ammettere l'operatività del regime fiscale agevolato solo in relazione ad aree originariamente nude e mai utilizzate a scopo edificatorio ed escluderlo in relazione ad immobili facenti parte del patrimonio immobiliare 'già esistente' (edificati e poi demoliti, magari per ragioni di degrado, o di sicurezza statica, o ancora coinvolti in calamità naturali, per ricavarne altrettante aree utilizzabili a scopo edificatorio). Il 'territorio', inteso in senso lato, come ambito o *habitat* territoriale, può contenere le une e gli altri, senza distinzioni particolari, che, se operate, esporrebbero a facili critiche di anticostituzionalità.

¹⁸ Sul punto la dottrina (Studio CNN n. 575 bis del 12 marzo 1997 (estensori GIUNCHI, BELLINI) in BDN della RUN - nonché Studio CNN n. 308 bis del 12 luglio 1995 (estensori GIUNCHI, DE ROSA), *Tassazione di atti di alienazione di cui alla L. 24/12/1993, N. 560* nella medesima BDN, ove si ricorda - a proposito dell'applicazione della norma agevolativa ex art. 32, d.P.R. n. 601/1973 - come essa "è stata ... estesa dalla giurisprudenza civile e fiscale anche ai trasferimenti degli alloggi, in quanto considerati attuativi del piano di edilizia residenziale pubblica".

¹⁹ Cfr. Risoluzione n. 3/T del 17 luglio 2003 n. 3; Risoluzione n. 251258 del 3 gennaio 1987; Risoluzione n. 127/E del 24 aprile 2002: in dette risoluzioni si argomenta, in buona sostanza, per l'ammissibilità degli atti di assegnazione nell'ambito del regime fiscale agevolato.

²⁰ Recante la 'trasformazione' del territorio

²¹ Secondo la dicitura utilizzata dal legislatore, ad es., per i piani di recupero, ex art. 27 primo comma legge n.457/78

3. Accordi e convenzioni tra privati ed enti pubblici

La norma agevolativa richiede poi che gli atti preordinati alla trasformazione del territorio siano posti in essere ‘mediante’ accordi e/o convenzioni intercorse tra privati ed enti pubblici.

Non pare peraltro, in base ad una interpretazione costituzionalmente orientata, che possano essere ritenersi esclusi gli accordi intercorsi ‘tra’ soggetti pubblici: probabilmente la novella ha voluto solo disciplinare le fattispecie che si perfezionano secondo *l’id quod plerumque accidit*, senza dover legittimarne una lettura ingiustificatamente selettiva.

Piuttosto va qui rilevato che essa norma non contempla, *stricto iure*, la eventualità che i medesimi vincoli, patti, condizioni e clausole, per ipotesi prefigurate come possibile oggetto di un accordo o convenzione bi o plurilaterale tra privati ed ente pubblico, siano formulati – con impegno assunto solo dai privati lottizzanti – attraverso **una dichiarazione unilaterale d’obbligo**²², dichiarazione che peraltro già la medesima Legge Bucalossi²³ annovera tra gli atti soggetti al particolare regime speciale da essa previsto. Parrebbe strano che ciò che è ‘agevolato’ ai sensi della legge Bucalossi (se formulato sotto la specie della dichiarazione unilaterale d’obbligo) ai sensi del primo comma art.20, non lo sia più ai sensi del secondo comma se riferito ad un atto ‘preordinato alla trasformazione del territorio’, formulato alla stessa maniera: risulterebbe oltretutto violato lo spirito della novella ‘de qua’ che (ormai appare chiaro da quanto finora esposto) si atteggia ad essere estensiva ed onnicomprensiva, anche rispetto al dato normativo agevolativo già preesistente.

Peraltro argomento in tal senso si ricava anche dalla lettura dell’art. n.18 del T.U. n.380/2001 che al primo comma recita “Ai fini del rilascio del permesso di costruire relativo agli interventi di edilizia abitativa di cui all’articolo 17, comma 1, la regione approva una convenzione-tipo, con la quale sono stabiliti i criteri nonché i parametri, definiti con meccanismi tabellari per classi di comuni, ai quali debbono uniformarsi le convenzioni comunali nonché **gli atti di obbligo**” anche con riferimento, come è noto, alla determinazione dei prezzi di cessione degli alloggi e dei canoni locativi. Il che lascia intuire che sia la funzione sostanziale assolta dagli atti unilaterali d’obbligo sia la loro disciplina sul piano fiscale sono da intendersi di regola sovrapponibili rispetto a quelle afferenti alle convenzioni bilaterali. Di tanto si trova sicura conferma anche in giurisprudenza²⁴.

²² A titolo solo esemplificativo, si pensi all’atto d’obbligo (unilaterale) che ai sensi dell’art. 91 comma 13 della L.R. dell’Umbria 21 gennaio 2015 n. 1 (pubblicata nel B.U. Umbria 28 gennaio 2015, n. 6, S.O. n. 1) è richiesto ai fini dell’ottenimento del titolo abilitativo edilizio, a fronte di interventi di ristrutturazione urbanistica (anche con eventuale ricostruzione in sito diverso) e/o di cambiamento della destinazione d’uso per edifici in aree rurali, “ per regolare i rapporti connessi all’intervento che può comportare modifica delle previsioni dell’eventuale piano attuativo approvato.”

²³ Il quarto comma dell’art. 7 (poi abrogato dall’art. 136, comma 2, lett. c), D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380), stabiliva: “Può tener luogo della convenzione **un atto unilaterale d’obbligo** con il quale il concessionario si impegna ad osservare le condizioni stabilite nella convenzione-tipo ed a corrispondere nel termine stabilito la quota relativa alle opere di urbanizzazione ovvero ad eseguire direttamente le opere stesse. E il primo comma dell’art. 20 recita “Ai provvedimenti, alle convenzioni e **agli atti d’obbligo** previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all’art. 32, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.”

²⁴ cfr. Cass.civ., sez. I, 15 giugno 1988, n. 4080 in Giust. civ. Mass. 1988, fasc.6; nonché Cass.civ., sez. II, 02 ottobre 2000, n. 13006 in Dir. e giur. 2000, 317 “In assenza di espressa disposizione legislativa, gli obblighi contenuti nell’accordo (o atto d’obbligo equivalente), stipulato tra concessionario costruttore, comune e regione, ai sensi degli art. 7 e 8 l. 28 gennaio 1977 n. 10, tra cui l’impegno di alienare o locare a prezzi limitati gli alloggi costruiti con concessione rilasciata a contributo ridotto, non si estendono a terzi e, in particolare, all’acquirente dell’alloggio dal concessionario costruttore”

Ma in ogni caso resta fermo che siffatti atti, configurandosi come una specie di ‘contratti per adesione’²⁵, potranno essere utilizzati allo scopo del ‘convenzionamento’ in parola e potranno beneficiare del regime fiscale agevolato qualora esistano una convenzione-tipo regionale e/o comunale o una pregressa deliberazione di approvazione dell’organo competente sufficientemente dettagliate, di cui gli atti in questione rappresentino una integrale, fedele riproduzione e, in qualche modo, esecuzione.

Va inoltre evidenziato che la formula generica utilizzata dal legislatore della novella consente di dedurre ad oggetto dei siffatti accordi e/o convenzioni regolamentazioni, discipline e pattuizioni **non collegati necessariamente ad un ‘piano’ di lottizzazione**²⁶.

Spesso l’ente pubblico territoriale nell’esercizio della sua attività di ‘pianificazione urbanistica’ non si limita solo a regolamentare e contenere l’uso del suolo a scopi edificatori. Basta qui ricordare quanto leggesi in un arresto del supremo organo della giustizia amministrativa²⁷, per il quale il potere di pianificazione urbanistica del territorio attribuito al Comune *"non è limitato alla individuazione delle destinazioni delle zone del territorio comunale, ed in particolare alla possibilità e limiti edificatori delle stesse. Al contrario, tale potere di pianificazione deve essere rettammente inteso in relazione ad un concetto di urbanistica che non è limitato solo alla disciplina coordinata della edificazione dei suoli (e, al massimo, ai tipi di edilizia, distinti per finalità, in tal modo definiti), ma che, per mezzo della disciplina dell'utilizzo delle aree, realizzi anche finalità economico-sociali della comunità locale (non in contrasto ma anzi in armonico rapporto con analoghi interessi di altre comunità territoriali, regionali e dello Stato), nel quadro di rispetto e positiva attuazione di valori costituzionalmente tutelati"*.

Ed è soprattutto con i più moderni strumenti della ‘perequazione’²⁸, e in parte della *compensazione*²⁹ (oggetto di elaborazione in particolare di singole leggi regionali³⁰) che si

²⁵ cfr. FIALE, *Diritto urbanistico*, Napoli 2003, 669

²⁶ Nel concetto ‘classico’ delineato dall’art. 28 della legge urbanistica

²⁷ Cons. Stato Sez. IV, 10 maggio 2012, n. 2710

²⁸ Il funzionamento della procedura ‘perequativa’ (che può attuarsi per così dire sia in via generalizzata o ‘estesa’, ‘a priori’, quanto in via successiva, parziale e postuma, e quindi ‘a posteriori’ rispetto alla formazione delle opzioni di pianificazione territoriale) non è assolutamente cosa semplice e stereotipata: possono conoscersi modalità e sfumature le più articolate e differenziate tra loro.

Si può dire, con buon margine di approssimazione e mutuando un esempio che è stato proposto da autorevole dottrina (BOSCOLO E. *Le perequazioni e le compensazioni*, in *Rivista giuridica di urbanistica*, 2010/1, 104 e ss.), che mentre nei piani tradizionali, un solo fondo è beneficiato della capacità volumetrica derivante dalla sua utilizzazione edificatoria in misura 1mc/1mq e contestualmente altri 4 fondi sono assoggettati a vincoli per la realizzazione delle opere infrastrutturali o quale verde privato, nei piani ispirati ai modelli perequativi, invece, lo sviluppo volumetrico è ripartito equamente tra i cinque lotti a ciascuno dei quali verrà assegnato un indice perequativo 0,2mc/1mq, con contestuale identificazione di un solo fondo sul quale avverrà la concentrazione edificatoria e delle aree da destinare a verde o ad infrastrutture. (L’esempio è ripreso anche da TRAPANI G., Studio CNN n. 671-2009/C, *Dalla cessione di cubatura alle operazioni sui crediti di cubatura: evoluzione o mutazione del diritto*, in *Studi e Materiali* n.2/2011, 401)

²⁹ E’ possibile che a particolare aree destinate alla realizzazione di interventi di interesse pubblico o generale possano essere attribuiti, a **compensazione** della loro cessione gratuita al comune, aree in permuta o diritti edificatori trasferibili su aree edificabili previste dagli strumenti urbanistici; o in alternativa è possibile che, sulla base di uno specifico ‘piano dei servizi’ (che svolge un’attività ricognitiva sui territori interessati agli interventi di trasformazione urbanistica) il proprietario possa realizzare direttamente gli interventi di interesse pubblico o generale, mediante accreditamento o stipulazione di convenzione con il comune per la gestione del servizio.

ipotizzano procedimenti finalizzati a rendere più equi tra tutti i proprietari di un determinato ambito territoriale tanto l'utilizzo del suolo edificabile quanto il gravame, il carico dei pesi urbanistici e degli oneri di urbanizzazione, in ogni caso facendo salvo il profilo della 'facoltatività' e quindi della consensualità da parte dei proprietari dei lotti .

Orbene, nell'adozione e applicazione di tali strumenti, può mancare una fase convenzionale iniziale, in quanto l'*input* del procedimento di pianificazione spesso può essere attivato dall'ente pubblico stesso. Ciò non ostante non pare che gli atti attraverso i quali poi tali strumenti trovano concreta applicazione non possano dirsi meritevoli del trattamento tributario di favore di cui all'art. 20 Legge Bucalossi.

Ciò che rileva – a ben vedere nel rispetto della '*ratio legis*' sottesa al trattamento fiscale peculiare al vaglio – è che l'atto oggetto di tassazione sia preordinato allo sfruttamento razionale e sostenibile del suolo (non a caso la legge Bucalossi è essa stessa intitolata, come si ricordava innanzi, 'Norme per la edificabilità dei suoli'), nella prospettiva di una più agevole attuazione di quello che costituisce anche uno degli obiettivi fondamentali della Carta Costituzionale stessa (appunto il razionale sfruttamento del suolo ex art. 44) e, si potrebbe pensare, quali che siano le procedure e le metodiche, rese necessarie da esigenze di carattere finanziario e sociale sopravvenute, alle quali si faccia ricorso e anche se tali procedure possano comportare eventi traslativi, ancorché a titolo oneroso, di aree e/o di capacità edificatoria da e/o a favore dei soggetti (sia pubblici, come il Comune, sia privati) chiamati a meglio attuare (proprio attraverso quegli eventi) le esigenze poste a base degli strumenti di pianificazione di cui si diceva.

Del resto non è escluso – anzi di regola accade – che proprio siffatte nuove procedure di conformazione dei suoli siano articolate secondo istruzioni e modalità oggetto di apposita convenzione stipulata tra istituzioni e cittadini, interessati o coinvolti dalla loro concreta attuazione; e se tale convenzione è finalizzata ad un utilizzo più equo ed armonioso del territorio comunale, non si può negare che essa abbia un funzione anche latamente lottizzatoria, non diversamente da quella conosciuta dalle rituali metodiche dell'urbanistica tradizionale.

3.1. Elencazione indicativa di accordi e convenzioni

In una elencazione (che può essere necessariamente solo indicativa e non esaustiva) di taluni accordi/convenzioni intercorrenti tra i privati e gli enti pubblici (e, per quanto sopra detto, anche di dichiarazioni unilaterali d'obbligo) che regolamentano modalità e contenuti di attività e procedure finalizzate alla 'trasformazione' (nel senso lato sopra detto) del territorio e tenendo conto del fatto che la legge Bucalossi è stata in buona parte abrogata dal TU

³⁰ Si indicano di seguito le Regioni che, a quanto consta, hanno legiferato in materia e i rispettivi provvedimenti emanati: Toscana (Legge 3 gennaio 2005, n.1, che ha sostituito l'originaria legge 16 gennaio 1995, n.5); Emilia Romagna (24 marzo 2000 n.20); Basilicata (11 agosto 1999, n.23); Lazio (22 dicembre 1999, n.38); Puglia (27 luglio 2001, n.20); Calabria (16 aprile 2002, n.19); Campania (22 dicembre 2004 n.16); Veneto 23 aprile 2004, n.11); Lombardia (11 marzo 2005, n.12); Umbria (22 febbraio 2005, n.11); Provincia di Trento (11 novembre 2005, n.16 sostituita dalla legge 4 marzo 2008 n.1); Friuli Venezia Giulia (23 febbraio 2007, n.20); Provincia di Bolzano (2 luglio 2007 n.3 a modifica della Legge 11 agosto 1997, n.13 art.55bis).

sull'edilizia n. 380/2001, ove sono confluite molte delle sue disposizioni³¹, si può esemplificativamente indicare:

* **Atti (anche unilaterali) già previsti dall' art. 11 della legge n. 10/77 ed ora dall'art. 16 comma 2 del T.U** con i quali a scomputo in tutto o in parte della quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione dovuta all'atto del rilascio del permesso di costruire, il titolare del permesso stesso si obblighi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune e conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del Comune (peraltro già da ritenersi agevolati in forza del primo comma art. 20 Legge Bucalossi);

* **convenzioni già previste dall' art. 7 della legge n. 10/77 ed ora dall'art. 17 comma 1 del T.U.** e cioè le convenzioni nell'ambito dell'edilizia abitativa convenzionata (anche in relazione ad edifici già esistenti), con cui il richiedente del permesso di costruire si impegni, con il Comune, ad applicare prezzi di vendita e canoni di locazione determinati ai sensi della convenzione-tipo ai fini della riduzione del contributo di costruzione alla sola quota degli oneri di urbanizzazione (anch'esse già da ritenersi agevolate in forza del primo comma art. 20 Legge Bucalossi);

* **convenzioni comunali nonché atti di obbligo in generale stipulati in conformità della convenzione tipo approvata dalla Regione ai sensi dell'art. 18 del T.U**, ove vengono predeterminati le caratteristiche tipologiche e costruttive degli alloggi; i criteri di fissazione dei prezzi di cessione degli alloggi, sulla base del costo delle aree, e di determinazione della costruzione e delle opere di urbanizzazione; la determinazione dei canoni di locazione in percentuale del valore desunto dai prezzi fissati per la cessione degli alloggi; la durata di validità della convenzione non superiore a 30 e non inferiore a 20 anni; trattasi di convenzioni mediante le quali è possibile, nei casi di cui all'art. 31 comma 46 della legge n.448/1998, sostituire o modificare la convenzione stipulata ai sensi dell'art. 35 della legge n.865/71;

* **convenzioni stipulate ai sensi dell'art. 35 della legge 22 ottobre 1971 n.865** che si inseriscono nel più ampio 'procedimento di edilizia residenziale pubblica' delineato dalla legge 865/71 e in forza delle quali, (oltre che disciplinare termini, modalità, caratteristiche e garanzia dell'intervento urbanistico) si pongono in essere anche gli atti traslativi della proprietà o di concessione del diritto di superficie su aree comprese nei piani approvati a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167 - i cd. piani di zona – e nei piani per insediamenti produttivi (atti, questi ultimi, che fruiscono del medesimo regime agevolato di che trattasi già per espressa previsione contenuta nel 2° comma art. 32 DPR n.601/73 e non per effetto del richiamo di cui al cit. art. 20 legge Bucalossi);

* **le convenzioni 'attuative' cd. di dettaglio, di strumenti urbanistici di livello superiore** (recanti piani particolareggiati esecutivi, piani di lottizzazione, piani di recupero – posti in essere in sede di ristrutturazione edilizia, previa demolizione di edifici e/o infrastrutture in condizioni di degrado e loro ricostruzione – ecc...);

³¹ Come al riguardo già si è avuto modo di evidenziare in un precedente studio del CNN (Studio CNN n. 49-2006/T, *Trattamento fiscale dell'atto di cessione gratuita di area al Comune non compresa nei piani di edilizia economica e popolare* (estensore PISCHETOLA) in *Studi e Materiali* n.1/2006, 567 ss.); rilevandosi che, se anche il cit. art. 20 non sia stato formalmente soppresso, i riferimenti ad altre disposizioni contenute nella legge stessa devono intendersi effettuati alle corrispondenti previsioni del T.U.

* **le convenzioni** per la costituzione del diritto di superficie previste dai commi 4 e 5 dell'art. 9 legge 24 marzo 1989 n.122 (**cd. Legge Tognoli**);

* **gli accordi, convenzioni e dichiarazioni unilaterali** (già previste come modalità adesiva in pregressi provvedimenti dell'autorità di governo del territorio o da una norma di legge statale, regionale, provinciale) finalizzati alla '**perequazione**' tra proprietari diversi di una complessiva potenzialità edificatoria **o a titolo compensativo** per vincoli agli stessi imposti e in funzione rimediale e/o indennitaria;

* **tutti gli atti attuativi** posti in essere in esecuzione dei detti accordi/convenzioni/dichiarazioni unilaterali d'obbligo, ove, intuitivamente, per atto attuativo si intende qualsiasi atto teleologicamente e strumentalmente connesso e/o collegato con gli accordi/convenzioni/dichiarazioni unilaterali da attuare; in quest'ottica, come sopra già accennato, pare legittimo includere nel novero di tali atti, in presenza di una stringente connessione funzionale con la previsione trasformativa contenuta nell'accordo o nella convenzione, anche quelli portanti trasferimento e/o costituzione di diritti reali immobiliari, così come assunzione di obblighi alla esecuzione di qualsiasi prestazione patrimoniale o non (ivi compresa la prestazioni di **eventuali fidejussioni**), che si configurino necessari per dare completa e compiuta attuazione agli accordi stessi; ed essendo peraltro evidente che l'intera architettura del procedimento finalizzato alla trasformazione del territorio e delle singole articolate sezioni in cui esso si può scomporre (ivi compresa quella attuativa con eventuale rilevanza traslativa e/o obbligatoria) deve potersi desumere da atti/provvedimenti formati o emessi dall'autorità del governo territoriale e/o da atti normativi/regolamentari statali, regionali o provinciali, recepiti a loro volta negli accordi o convenzioni detti.

4. Applicabilità della novella alle convenzioni ed atti di cui alla Legge Provinciale di Bolzano n.13/1997 e la tematica dell'efficacia temporale.

La novella, come sopra si è accennato, trova applicazione anche per la tassazione di tutte le convenzioni e atti di cui all'art.40 bis della legge provinciale di Bolzano n.13/1997, per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato. Si tratta di convenzioni e atti che, in forza della citata legge, possono essere posti in essere con privati o enti pubblici al fine di facilitare, nel pubblico interesse, l'attuazione di interventi previsti nel piano urbanistico comunale oppure in un piano attuativo e allo scopo di coprire il fabbisogno abitativo della popolazione residente, mettendo a disposizione aree per insediamenti produttivi o di realizzare e gestire opere ed impianti pubblici. Le convenzioni urbanistiche possono prevedere l'acquisto di immobili e di diritti reali oppure l'assunzione dei costi di realizzazione, gestione o costi successivi nonché l'esecuzione di misure compensative di risanamento o di compensazione di danni all'ambiente o al paesaggio da parte dei contraenti in cambio di indennizzi in danaro, rinuncia agli oneri di concessione, permuta di immobili oppure cessione di diritti edificatori, eventualmente anche compensati da pagamenti in danaro, creazione di diritti edificatori tramite modifica del piano urbanistico comunale, del piano di attuazione oppure del piano di recupero.

Orbene, la novella si preoccupa di precisare - al nuovo terzo comma art. 20 Legge Bucalossi - che la medesima ha una parziale efficacia retroattiva potendo trovare applicazione anche a

convenzioni ed atti per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato.

Viene allora da chiedersi se siffatta previsione debba avere una (speciale) efficacia limitata ai soli atti e convenzioni stipulati e posti in essere con riferimento alla normativa della menzionata Legge provinciale di Bolzano o, al contrario, non debba intendersi che essa sia suscettibile di trovare applicazione a 'qualsiasi' atto o convenzione stipulati, anche a norma di tutte le altre legge statali, regionali e/o provinciali.

Certamente l'impedimento posto ad una efficacia temporale retroattiva di ogni disposizione tributaria dal primo comma dell'art. 3 Legge n.212/2000³² (Statuto del contribuente), nonché l'assenza di una espressa qualificazione della medesima quale norma di interpretazione³³, indurrebbero a ritenere, in prima battuta e sul piano meramente formale e letterale, plausibile una siffatta distinzione applicativa. Eppure, e per converso, non pare nemmeno sicuramente giustificato tale diverso trattamento con riferimento ad atti e convenzioni stipulati in forza della menzionata Legge provinciale di Bolzano piuttosto che in forza di una diversa legge. Non si capirebbe infatti, sul piano della piena parità fra tutti i cittadini, quale argomentazione possa sorreggere tale diversità, dal momento che la legge Provinciale n.13/1997 (intitolata 'Legge urbanistica provinciale') attiene al medesimo ambito tematico cui afferisce la legge Bucalossi e cui afferiscono gli atti e le convenzioni preordinati alla trasformazione del territorio previsti da altre leggi statali, regionali e provinciali. Né emergono dagli atti parlamentari di corredo alla novella specifiche indicazioni al riguardo, tanto meno in senso restrittivo.

Pertanto una siffatta interpretazione (ingiustificatamente limitativa e discriminante) non potrebbe sottrarsi ad una nemmeno tanto velata critica di anticostituzionalità.

Pare pertanto preferibile optare per un difetto di coordinamento normativo tra i nuovi secondo e terzo comma del cit. art.20, opinando per la natura più presuntivamente 'interpretativa' (che non innovativa e/o sostanziale) della novella recepita al secondo comma, nel rispetto del canone costituzionale della 'ragionevolezza'³⁴, e ciò pur in assenza di un'espressa qualifica

³² "Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo"

³³ Stante quanto disposto dall'art. 1 comma 2 dello Statuto del contribuente per il quale "L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica". Sul punto in dottrina per tutti MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano 2005,150 ss.

La fattispecie al vaglio è diversa dunque da quella oggetto della previsione normativa di cui al comma 58 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) la quale ha esteso il regime agevolato di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. n.601/73 ad una particolare fattispecie. Essa infatti ha stabilito con norma, appunto, espressamente 'di interpretazione autentica', che "Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 32, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, si interpreta nel senso che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge 22 ottobre 1971, n. 865, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali".

³⁴ La Corte Costituzionale (sent. 23-07-2002, n. 374) con riferimento alla efficacia retroattiva di talune norme ha ritenuto che "il legislatore ... può emanare norme con efficacia retroattiva - interpretative o innovative che siano - purché la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti. **E proprio sotto l'aspetto del controllo di ragionevolezza, può rilevare la c.d. funzione di interpretazione autentica che una norma sia chiamata a svolgere con efficacia retroattiva** (fra le altre, sentenza n. 229 del 1999)."

formale in tal senso;³⁵ e nel contempo sottolineando in questa sede quanto accennato in precedenza. Il legislatore della novella non ha delineato singole specifiche di categorie di atti suscettibili di essere assoggettati al regime fiscale di favore e, pur ampliando *expressis verbis* l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 20, ha voluto presumibilmente fornire una chiave di lettura più precisa e più esplicita di una norma che, sia nella prassi professionale e amministrativa quanto in dottrina, è stata ritenuta spesso suscettibile di un'interpretazione estensiva, fondata non tanto sulla lettera della stessa, quanto sulla sua 'ratio' e sulla sua collocazione all'interno di una legge-quadro in materia edilizia (prima dell'avvento del T.U. n.380/2001). Basta riflettere al riguardo sulla valenza di 'normativa di cornice' della legge n.10/77³⁶ rispetto ad altre normative portate dalla legislazione nazionale e/o regionale e sulla particolare funzione di disciplina generale delle procedure legali finalizzate alla utilizzazione edificatoria dei suoli. Non appare infatti senza significato che - così come recitava l'abrogato art. 1 della legge - essa si riferisca ad 'Ogni attività comportante trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio comunale' e sia diretta a regolamentare "qualsiasi azione che possa provocare l'evento (la trasformazione del territorio) che si intende disciplinare", e pertanto "qualsiasi azione che si ponga in rapporto di causa-effetto con l'evento della trasformazione".³⁷

Se così è o può intendersi, la ulteriore *chance* applicativa del regime fiscale premiale offerta dal terzo comma del cit. art. 20 agli atti e convenzioni adottati sulla base della Legge provinciale di Bolzano n.13/1997 pare ritenersi legittimamente applicabile anche ad atti e convenzioni adottati e posti in essere in forza di differenti legislazioni urbanistiche, esaltando così piuttosto la 'ratio' chiarificatrice della novella e privilegiando, ai sensi dell'art. 10 Legge 212/2000, una effettiva e più ampia tutela della buona fede nei rapporti tra contribuente e P.A.

Adriano Pischetola

³⁵ Secondo MASTROIACOLO V, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, op .cit. 161, l'efficacia di una norma interpretativa - vincolante - retroagisce anche sulle situazioni giuridiche anteriori senza che ciò sia direttamente previsto in via autoritativa, in quanto in realtà detta retroattività è assimilabile all'efficacia immediata delle norme procedurali; secondo l'A. inoltre - pag.166 - *'risulta eccessivamente formalista la necessità di un'esplicita qualifica, probabilmente, nella rubrica (nda. della norma), di 'interpretazione autentica'*

³⁶ Cfr. quanto già a suo tempo espresso sul punto nello Studio CNN n. 72/2005/T , *Vincoli in materia di edificazione nelle aree a destinazione agricola e relative agevolazioni tributari.*, approvato il 19 settembre 2005 (estensore PISCHETOLA in *Studi e Materiali* n.1/2006 pp.452 ss.).

³⁷ La valenza generale dell'art. 20 della legge n. 10/77 viene sostenuta pacificamente in dottrina: cfr. GIUFFRÈ, *Il regime delle trasformazioni urbanistiche* residuale (e quindi non solo quelli relativi all'attuazione dei programmi del titolo IV della l. n. 865/1971 ed edilizie, Jovene Editore, Napoli, 1979, p. 205, per il quale nel concetto di 'provvedimenti', 'convenzioni' ed 'atti d'obbligo' - di cui è menzione nell'art. 20 primo comma legge n. 10/77 - "rientra ogni possibile mero atto e negozio unilaterale o plurilaterale, pubblico o privato, che si connetta con la nuova normativa"; con contenuti analoghi si esprime SACCHETTO, *Commento all'art. 20 l. 28 gennaio 1977 n. 10*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1978, fasc. 1, pp. 145 - 146: l'A. ritiene al riguardo che "la formulazione elencativa del primo comma dell'art. 20 sembra autorizzare l'ipotesi interpretativa secondo la quale il legislatore abbia **formulato un principio di portata generale**, stante anche il richiamo degli atti di obbligo 'previsti dalla presente legge', a cui può attribuirsi carattere residuale (e quindi non solo quelli relativi all'attuazione dei programmi del titolo IV della l. n. 865/1971).