



Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Roma, 23 aprile 2015

OGGETTO: Piani urbanistici particolareggiati - Art. 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 – Applicabilità regime fiscale agevolato in assenza di convenzione di lottizzazione alla data di stipula dell'atto.

Nei diversi gradi di giudizio pendono numerose controversie concernenti l'ambito applicativo del regime fiscale agevolato previsto per gli immobili ricompresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati di cui all'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e successive modificazioni.¹

¹Ai sensi dell'articolo 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 "i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecaria e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro 5 anni dal trasferimento". L'articolo 36, comma 15, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha limitato l'applicazione dell'articolo 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 ai "trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione". Successivamente, l'articolo 1, comma 306, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), ha eliminato dalla formulazione della norma il termine "pubblica", estendendo, quindi, l'ambito applicativo dell'anzidetta previsione agevolativa anche ai trasferimenti di immobili diretti alla realizzazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata privata. L'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), commi da 25 a 28, nel riordinare la disciplina applicabile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali ai trasferimenti di immobili siti in aree individuate dai piani urbanistici particolareggiati, ha abrogato l'articolo 36, comma 15, del DL n. 223 del 2006 ed ha trasfuso la norma agevolativa nell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131, che prevedeva che "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: 1 per cento". Quest'ultima disposizione agevolativa non risulta più vigente, a decorrere dal 1° gennaio 2014, per effetto dell'art. 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

Il contenzioso riguarda gli avvisi di liquidazione con cui è stato revocato il beneficio fiscale per gli atti di cessione di immobili siti in aree soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, in considerazione della mancata adozione della convenzione di lottizzazione alla data di stipula dell'atto di trasferimento.

Il disconoscimento dell'agevolazione è in linea con l'indirizzo espresso nella circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, paragrafo 5.1, confermato con circolare n. 11/E del 31 gennaio 2002, nelle quali - ai fini dell'applicabilità del citato art. 33, comma 3 - è stato precisato che sotto l'accezione di *“piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati”* rientrano *“... i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio, i piani di lottizzazione previsti dall'articolo 28 della legge 1150) purché la relativa convenzione, deliberata dal comune, sia firmata da quest'ultimo e dall'attuatore”*.

Con i citati documenti di prassi è stato, altresì, specificato che per fruire del regime di favore *“è necessario che la convenzione venga stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo sia stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale (...)”*.

Successivamente alle predette circolari n. 9/E e n. 11/E del 2002, la norma di interpretazione autentica recata dall'art. 2, comma 30, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, ha confermato che *“nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore”*.

In alcune pronunce emesse tra il 2009 ed il 2011², la Corte di Cassazione - in adesione al dato testuale della norma di carattere interpretativo recata dal citato art. 2, comma 30 - ha disconosciuto l'applicazione della norma agevolativa nel caso di trasferimenti di immobili siti in piani di lottizzazione ad iniziativa privata, in assenza della stipula della convenzione di lottizzazione alla data dell'atto di cessione.

In altre pronunce³, tuttavia, la Suprema Corte, alla luce di una interpretazione meno letterale e più sostanzialistica del citato art. 33, comma 3, ha espresso un diverso orientamento.

In via generale, in merito all'ambito applicativo della suddetta norma agevolativa, la Corte di Cassazione ha infatti statuito che *“l'ampiezza e la vaghezza dell'espressione «comunque denominati»,”* riferita alla locuzione *“piani urbanistici particolareggiati”* usata dall'articolo 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000, *“nonché il riferimento all'utilizzazione edificatoria entro un breve termine, fanno ritenere che la disposizione sia intesa a dare rilievo ai fini del riconoscimento della prevista agevolazione non al riscontro formale dell'insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, quanto piuttosto al fatto che esso si trovi in un'area in cui, come in quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare”* (cfr. Cassazione, sentenza 20 giugno 2008, n. 16835)⁴.

²Cassazione sentenza 8 luglio 2009, n. 16003; ordinanza 25 gennaio 2010, n. 1350; ordinanza 26 ottobre 2011, 22230.

³Cassazione sentenza 20 giugno 2008, n. 16835; sentenza 18 dicembre 2008, n. 29648; sentenza 30 dicembre 2009, n. 28010.

⁴Nella citata sentenza, la Suprema Corte ha inoltre affermato che, ai fini dell'applicabilità del regime di favore di cui trattasi, incide la circostanza che *“l'immobile si trovi in un'area soggetta ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini della edificabilità, gli stessi risultati del piano particolareggiato, non rilevando che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria e non uno strumento attuativo, essendo infatti possibile, ad esempio, che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni e non vi sia necessità di un piano particolareggiato, con la conseguenza che, in tal caso, il piano regolatore generale funge, ai fini in esame, anche da piano particolareggiato”*. Secondo la Corte di Cassazione, tale orientamento è coerente con la ratio della disposizione di favore che, come affermato dagli stessi giudici di legittimità con ordinanze n. 7438 del 27 marzo 2009 e n. 18679 del 13 agosto 2010, è quella di *“diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo dell'edificazione connesso all'acquisto dell'area”*.

Ai fini dell'applicabilità del beneficio in esame è dunque sufficiente che l'immobile sia situato in un'area soggetta ad uno strumento urbanistico generale qualora, quest'ultimo, per contenuto e prescrizioni, assolve, ai fini dell'edificabilità, alle stesse funzioni di uno strumento urbanistico secondario, pur in assenza di un piano urbanistico particolareggiato.

Sulla base di tale principio, la successiva giurisprudenza di legittimità ha esteso l'applicabilità dell'agevolazione agli atti di trasferimento di immobili siti in aree soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, regolarmente approvati e deliberati dall'autorità competente, anche in assenza - al momento della cessione dell'area - dell'atto di stipula della convenzione di lottizzazione.

Tale ultimo orientamento si è andato consolidando nel tempo, trovando conferma in numerose pronunce.⁵ In particolare, la Corte di Cassazione, con la pronuncia 2 marzo 2012, n. 3289, ha affermato che il piano di lottizzazione “*va inteso come strumento urbanistico di attuazione, ossia di pianificazione di dettaglio equiparabile al piano particolareggiato, avente la finalità di riservare essenzialmente le aree e i tracciati per la viabilità e per le opere d'interesse pubblico del nuovo insediamento non individuate già nello strumento generale.*”

Secondo i giudici di legittimità “***il beneficio si applica persino nel caso in cui al momento della registrazione dell'atto di trasferimento, pur sussistendo l'inserimento dell'immobile in un piano particolareggiato, [nel caso di specie piano di lottizzazione] non sia stata ancora stipulata la convenzione attuativa con il Comune, sempreché sia rispettato il termine quinquennale per l'utilizzazione edificatoria (sent. 20864/2010)***”.

⁵Cfr. sentenza 8 ottobre 2010, n. 20864; sentenza 2 marzo 2012, n. 3289; sentenza 18 maggio 2012, n. 7898; ordinanza 25 giugno 2012, n. 10569; sentenza 9 novembre 2012, n. 19541; ordinanza 31 maggio 2013, n. 13875; sentenza 27 giugno 2014, n. 14732; sentenza 11 luglio 2014, n. 15947; sentenza 12 novembre 2014, n. 24085.

Con la sentenza 8 ottobre 2010, n. 20864 da ultimo richiamata, la Suprema Corte ha quindi statuito che *“deve attribuirsi alla disposizione della L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 30 - ...- una valenza, per così dire, di interpretazione autentica (in senso atecnico) non già del comma 3, [dell’art. 33 della legge n. 388 del 2000] ... ma della sua vera ratio nel senso, appunto, delineato dai richiamati principi affermati da questa Corte, di dare rilievo non già al riscontro formale dell’insistenza dell’immobile in area soggetta a piano particolareggiato quanto piuttosto al fatto che esso si trovi in area in cui, come quelle soggette a piano particolareggiato sia possibile edificare”*.

Nella sentenza 27 giugno 2014, n. 14732, i giudici di legittimità hanno infine specificato che *“la norma [recata dall’art. 2, comma 30, della legge 24 dicembre 2003, n. 350] non stabilisce che la sottoscrizione della convenzione deve precedere l’atto di disposizione, ma sancisce che comunque la sottoscrizione della convenzione dà diritto all’agevolazione”*.⁶

In conclusione, si ritiene che, alla luce dei principi affermati dalla giurisprudenza, l’agevolazione di cui all’art. 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 e successive modificazioni è applicabile agli atti di acquisto di immobili siti in zone soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, essendo questi ultimi qualificabili come strumenti urbanistici di pianificazione di dettaglio equiparabili, ai fini dell’edificabilità, ai piani particolareggiati, indipendentemente dalla circostanza che non sia stata ancora stipulata la convenzione di lottizzazione al momento del trasferimento.

Alla luce di quanto esposto, in adesione all’orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, devono considerarsi superate pertanto le indicazioni contenute nella circolare n. 9/E del 2002 (confermate con circolare n. 11/E del 2002).

⁶Cfr. sentenza 12 novembre 2014, n. 24085.

Si invitano, quindi, le strutture territoriali a riesaminare la controversie pendenti concernenti la materia in esame e, ove l'attività accertativa dell'Ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi a quelli espressi dai giudici di legittimità, ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio – la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE