

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

LINEAMENTI DELL'IMPOSTA
SUL PLUSVALORE DEGLI IMMOBILI

SOMMARIO: 1. Generalità: Precedenti legislativi. La legge 5 marzo 1963, n. 246, istitutiva dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili. Le direttive della legge 9 ottobre 1971, n. 825, relative all'istituzione dell'Invim. Il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643. Problemi costituzionali relativi alla finanza delle regioni a statuto speciale. Il successivo d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 588. La legge 22 dicembre 1975, n. 694 e il problema della sua decorrenza. — 2. Cenni di diritto comparato. — 3. La tassazione dei plusvalori: riferimenti di teoria generale. Autonomia categoriale del plusvalore e sua disinzione dal concetto di plusvalenza. Esclusione del suo carattere di tributo sul reddito o sul patrimonio. Giustificazione dell'imposta in base alla teoria del beneficio. — 3. Struttura e funzione dell'Invim: oggetto e presupposto. Identificazione della fattispecie imponibile nella formazione dell'incremento. Conseguenze in ordine al problema della retroattività dell'imposta. Classificazione del tributo. — 5. Il carattere immobiliare dell'imposizione: sua *ratio*. Determinazione dell'area di imponibilità: esclusione dei beni « equiparati » agli immobili, e delle pertinenze. I diritti reali immobiliari. I principi di continuità e non duplicazione. Il principio di territorialità e la sua applicazione. Natura locale del tributo. Suo carattere di realtà. — 6. Le condizioni di imponibilità. Le alienazioni e i trasferimenti a titolo gratuito e *mortis causa*. Gli atti considerati alienazioni. Regime della vendita con riserva di proprietà e delle locazioni con patto di riscatto bilateralmente obbligatorio. Regime degli atti nulli e annullabili. Problemi particolari: regime delle fusioni anteriori al decreto correttivo. I cosiddetti trasferimenti presunti e le divisioni. Le presunzioni di gratuità del trasferimento d'azienda. L'imposizione decennale e le sue implicazioni costituzionali. — 7. La determinazione del plusvalore imponibile: il valore iniziale e il valore attuale. Esame delle diverse ipotesi. La prima applicazione dell'imposta e le applicazioni successive. Il collegamento dell'imposizione in esame con i tributi di registro, di successione e donazione, e con l'Iva. L'ancoramento dell'Invim all'abrogata imposta sul plusvalore delle aree. Gli elementi correttivi del calcolo del plusvalore. I fattori incrementativi: spese d'acquisto e di costruzione, frutti naturali. Le detrazioni dall'incremento. In particolare: funzione della deduzione percentuale annua. Il problema della svalutazione monetaria. Lo speciale regime dell'utilizzazione edificatoria. — 8. I soggetti passivi: l'alienante a titolo oneroso, l'acquirente a titolo gratuito o *mortis causa*. Le società e le persone giuridiche. Il problema della solidarietà tributaria. Il divieto di traslazione. — 9. I soggetti attivi: la fissazione delle aliquote. La devoluzione del gettito ai Comuni. L'accertamento dell'imposta: competenza degli uffici statali. L'obbligo della dichiarazione. La partecipazione del Comune all'accertamento. Il contenzioso. — 10. Le agevolazioni: esenzioni, sospensioni, differimenti d'imposta.

1. I precedenti storici, assai risalenti, cui si ricollega l'attuale imposta sugli incrementi di valore degli immobili, costituiscono una chiara testimonianza di come la necessità di avocare alla collettività, sotto specie contributiva, almeno una quota delle variazioni positive del valore dei cespiti immobiliari, sia stata costantemente avvertita, sin dagli albori della legislazione nazionale unitaria ⁽¹⁾.

Una prima forma, ancorché assai limitata, di tale imposizione, può infatti ravvisarsi già nell'art. 101 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. *F* sui valori pubblici, che faceva carico ai proprietari di immobili avvantaggiati dalla esecuzione di determinati lavori fluviali, di concorrere alle relative spese, in ragione dell'utile conseguito. Analoga obbligazione venne successivamente prevista con l'art. 12 del t.u. delle leggi sulle opere idrauliche, 25 luglio 1904, n. 523; mentre, con l'art. 22 della legge 13 luglio 1911, n. 774, si pervenne ad un'accentuazione del carattere tributario di tale istituto, disponendosi che il concorso dei privati alla realizzazione delle opere inerenti alla difesa dell'abitato contro le corrosioni dei corsi d'acqua e delle frane avvenisse secondo uno speciale ruolo di riparto, da porsi in riscossione « con i privilegi fiscali ».

Analoghi principi furono accolti nella legge 25 giugno, n. 2359, sulle espropriazioni per pubblica utilità: infatti, agli artt. da 77 a 81, che disponevano poter essere istituito, in sede di dichiarazione di pubblica utilità, uno speciale contributo pari alla metà dell'aumento di valore conseguito dagli immobili confinanti o contigui, faceva riscontro l'art. 41, il quale ammetteva in detra-

(1) Si cfr. in argomento: MARSILI LIBELLI, *Le imposte sugli aumenti di valore dei fondi rustici ed urbani*, in *Atti dell'Accademia dei Georgofili*, Firenze 1908, p. 4 ss.; GIAQUINTO, *Contributo di miglioria*, in *Nuovo Digesto italiano*, vol. IV, Torino 1938, p. 152 ss.; FORTE, *Teoria dei tributi speciali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* 1953, 330 ss.; GUIDI, *L'inquadramento dei tributi speciali nel sistema tributario, retro*, 1963, I, 3 ss.; TENTOLINI, *Contributi di miglioria*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. X, Milano 1962, p. 235 ss.; ZINGALI, *Contributi*, in *Novissimo Digesto italiano*, vol. IV, Torino 1968, p. 716 ss.

zione, dall'indennità dovuta al proprietario parzialmente espropriato, il « vantaggio immediato e speciale », recato dall'opera alla residua proprietà; onde, a sensi dell'art. 79, il maggior valore, che fosse già stato ammesso in compensazione con l'indennità espropriativa, veniva detratto dall'incremento soggetto al contributo. Secondo principi pressoché identici a quelli esposti vennero inoltre istituiti, con le leggi approvative di alcuni piani regolatori di principali città (ad es. Roma, Genova, Napoli, Torino, Milano, ecc.), speciali contributi di miglioria.

Ben presto, tuttavia, si avvertì l'esigenza di affrancare l'istituzione dei contributi dalla necessità di un'apposita legge, richiesta, di regola, anche per la dichiarazione di pubblica utilità ⁽²⁾. Pertanto, con il r.d. 6 febbraio 1919, n. 107 (poi riprodotto nell'art. 37 del t.u. 8 febbraio 1923, n. 422, sull'esecuzione delle opere pubbliche) la dichiarazione di pubblica utilità venne commessa al potere amministrativo, prevedendosi inoltre, in via generale, alcune categorie di opere, considerate *ope legis* di pubblica utilità ⁽³⁾, relativamente alle quali il contributo poteva essere istituito con un semplice decreto del ministro ⁽⁴⁾. Pertanto, pur dopo le cennate semplificazioni, il regime dei contributi permaneva quanto mai inappagante, soprattutto per l'essere sottratti alla loro applicazione gli incrementi prodotti dal complesso delle opere pubbliche e dalla generica espansione dell'abitato, e per l'esserne il gettito predeterminato entro i limiti del costo complessivo dell'opera, con conseguente attenuazione del carattere tributario del prelievo ⁽⁵⁾.

(2) Cfr. ROSSANO, *L'espropriazione per pubblica utilità*, Torino 1964, p. 84 ss.

(3) CARUGNO, *L'espropriazione per pubblica utilità*, Milano 1967, 6ª ed., p. 89 ss.; ROSSANO, *L'espropriazione*, cit., loc. cit.; Id., *Espropriazione per pubblica utilità*, in *Novissimo digesto*, cit., vol. VI, Torino 1968, p. 937 ss., e spec. 942 ss.; ARDIZZONE, *Dichiarazione di pubblica utilità*, in *Enciclopedia*, cit., vol. XII, Milano 1964, p. 391 ss.; LANDI, *Espropriazione per p. u.*, ivi, vol. XV, Milano 1966, p. 806 ss., e spec. 812 ss.

(4) MANZONI, *Profili generali dei contributi di miglioria*, Torino s.d., p. 46.

(5) MANZONI, *Profili generali*, cit., p. 47 ss.

Un primo tentativo di colmare le predette lacune, eliminando la cennata sperequazione, venne attuato, inizialmente, con la legge 8 luglio 1904, n. 304, per i soli comuni di Roma, Milano, e Torino, e successivamente, con legge 11 luglio 1907, n. 501, in via generale, mediante l'istituzione dell'imposta sulle aree fabbricabili. È da ricordare, tuttavia, che tale imposta colpiva solo indirettamente le variazioni di valore, essendo strutturata come un tributo periodico a carattere patrimoniale, gravante sulla differenza tra il valore venale dell'area e quello agricolo, emergente dalla rendita fondiaria ⁽⁶⁾.

I risultati assai deludenti di tale imposta ne suggerirono tuttavia, ben presto, l'abolizione. Essa venne, infatti, abrogata con il r.d. 18 novembre 1923, n. 2358, recante provvedimenti in materia di finanza locale, in virtù del quale i comuni e le province vennero autorizzati ad applicare, in dipendenza della esecuzione di opere pubbliche di ogni genere, uno speciale contributo, ovvero, alternativamente, a richiedere, dai proprietari di immobili dislocati entro la zona interessata dall'opera, un concorso nella spesa. È da notare, a questo riguardo, come tale provvedimento, che pur segnava, ripristinando l'ancoraggio del contributo all'esecuzione di singole opere, un notevole arretramento rispetto al sistema delineato attraverso l'imposta sulle aree fabbricabili, recasse, tuttavia, alcune interessanti innovazioni: esso, infatti, mentre dall'un lato conservava, in termini opzionali, la soluzione del concorso nella spesa, consentiva, dall'altro, l'applicazione del contributo con l'aliquota massima del 20 % del valore, senza alcun limite di gettito, così denotando una chiara evoluzione dell'istituto verso principi di fiscalità. E va ancora sottolineato, quale elemento di estremo interesse, il criterio, ivi espres-

(6) Cfr.: GOBBI, *L'imposta sulle aree fabbricabili*, in *Giorn. econ.* 1907, 462 ss.; GEISSER, *Prime applicazioni dell'imposta sulle aree fabbricabili in Italia*, in *Dir. soc.* 1908, 179 ss.; A.D. GIANNINI, *Aree fabbricabili*, in *Enciclopedia*, cit., vol. II, Milano 1958, p. 1041.

samente recepito, della depurazione dell'incentivo dalla svalutazione monetaria.

Per le opere eseguite dallo Stato, organiche disposizioni vennero emanate con la legge 16 dicembre 1926, n. 2551, e con il successivo regolamento 16 febbraio 1928, n. 470: provvedimenti, questi, che non si discostavano tuttavia dall'ormai inadeguato schema del concorso nella spesa, dappoiché circoscrivevano il gettito complessivo dei contributi entro il limite del costo preventivato per la singola opera ⁽⁷⁾.

Ulteriori, rilevanti innovazioni sopravvennero, in materia di contributi di miglioria degli enti locali, con l'entrata in vigore del t.u. f.l., 14 settembre 1931, n. 1175, che introdusse due diverse figure di contributi: quello di miglioria specifica, applicabile, per tutti i beni immobili, escluse le aree fabbricabili, in dipendenza dell'esecuzione di singole opere pubbliche: e quello di miglioria generica, diretto a colpire, limitatamente alle aree edificabili, l'incremento dovuto all'espansione dell'abitato ed *al complesso* delle opere pubbliche comunali. Ora, è da sottolineare che, mentre il contributo di miglioria specifica restava ancorato al vecchio canone della limitazione di gettito, non potendo il suo complessivo ammontare eccedere il 30 % del costo dell'opera, il contributo di miglioria generica si presentava, invece, ormai compiutamente, come un prelievo di carattere tributario, gravante, senza limiti di gettito, sugli incrementi di valore acquisiti dalle aree suscettibili di utilizzazione edilizia ⁽⁸⁾.

Al fine di armonizzarne la disciplina con quella introdotta relativamente ai contributi degli enti locali, innovazioni vennero poi apportate, in materia di contributi per le opere eseguite dallo Stato o con il suo concorso, con la legge 6 aprile 1933, n. 427, e, successivamente, con il r.d. legge 28 novembre 1938, n. 2000, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739. L'entrata in vigore

(7) MANZONI, *Profili generali*, cit., p. 53 ss.

(8) CALORUSSO, *I tributi locali in Italia*, Padova 1937, 2^a ed., p. 228 ss.; GUST. INGROSSO, *La finanza locale*, Napoli 1962, p. 102 ss.

della Costituzione repubblicana, e la conseguente istituzione delle regioni a statuto ordinario, introdussero nuovi sviluppi nel sistema delle fonti legislative, essendo a talune regioni riconosciuta, in concorrenza con lo Stato, la funzione legislativa in materia di contributi di miglioria per opere pubbliche locali (cfr.: art. 4 dello Statuto speciale per la Sardegna, appr. con legge cost. 26 febbraio 1948, n. 3; art. 8 dello Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige, appr. con legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 5).

Seguì la legge 5 marzo 1963, n. 246, con la quale, mentre fu disposta, dall'un lato, l'abrogazione del contributo di miglioria generica, e la sua sostituzione, con l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili ⁽⁹⁾, vennero, dall'altro, introdotte rilevanti modificazioni al regime applicativo dei contributi di miglioria specifica: svincolamento del contributo dal costo dell'opera pubblica, estensione di esso a tutti gli immobili comprese le aree edificabili, istituibilità in dipendenza, oltreché della esecuzione di opere pubbliche, anche di altre opzioni degli enti locali, suscettibili di produrre aumenti di valore (introduzione di pubblici servizi, modificazione di piani regolatori particolareggiati, scadenza dei vincoli relativi all'edilizia economica e popolare) ¹⁰.

⁽⁹⁾ Cfr.: A. ROMANO, *Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e modifiche alle norme relative al contributo di miglioria*, Morciano di Romagna s.d., p. 9 ss.; SERA, *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Napoli s.d., p. 23 ss.; ANDREA FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli s.d., p. 5 ss.; ID., *Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano*, in *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano 1970, p. 121 ss.; DE MITA, *Contributi di miglioria e imposta sulle aree fabbricabili*, in *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Milano 1962, p. 61 ss.; GIBIINO e MONTALDO, *L'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili*, Roma 1963, p. 5 ss.; MASUCCI e DI TORREPADULA, *Aree fabbricabili*, p. 3 ss.; FERRITO, *L'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili*, Palermo 1964, p. 7 ss.; ALIBRANDI e DI GENNARO, *Aree fabbricabili*, Roma 1964, p. 7 ss.; S. DUS, *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Torino 1968, p. 16 ss.

⁽¹⁰⁾ A. ROMANO, *L'imposta*, cit., p. 15; DE MITA, *Contributi*, cit., loc. cit.; MANZONI, *Profili generali*, cit., p. 71 ss.; GIOV. INCROSSO, *I contributi nel sistema tributario italiano*, Napoli 1964, p. 37 ss.; GUIDI, *Il contributo di miglioria*, Padova 1970, p. 49 ss.

L'assetto normativo, scaturente dalla legge del 1963, veniva quindi prefigurando e rendeva, in un certo senso, necessitata l'ulteriore evoluzione del sistema secondo due fondamentali direttrici: dall'un lato, quella tendente ad enucleare il concetto del plusvalore quale autonoma categoria giuridica, distinta vuoi dalla nozione del capitale, vuoi da quella del reddito; dall'altro, l'unificazione e generalizzazione, in un solo istituto tributario, del prelievo sugli incrementi di valore immobiliare ⁽¹¹⁾.

Tali sono, per l'appunto, i criteri fondamentali rinvenibili alla base della legge di delegazione per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, che dispose (artt. 1, 3 e 6), l'abrogazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e del contributo di miglioria specifica, e l'istituzione di un'unica imposta sugli incrementi di valore degli immobili ⁽¹²⁾.

All'istituzione della nuova imposta il legislatore delegato ha quindi provveduto in virtù del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 643, in vigore dal 1° gennaio 1973, disponendo, con pari decorrenza, la soppressione dei contributi di miglioria « previsti dalle norme vigenti », nonché, dell'imposta sul plusvalore delle aree (art. 32). Ecco, dunque, insorgere un primo, delicato ordine di problemi, relativi all'incidenza della legge di riforma sull'assetto della finanza delle regioni a statuto speciale, cui fosse riconosciuta la potestà legislativa nella soggetta materia. Sotto un primo profilo, devesi verificare se l'efficacia abrogante dell'art. 32 operi anche riguardo alle leggi regionali, istitutive di contributi di miglioria; in caso affermativo, se ciò possa costituire violazione dei relativi statuti, approvati con legge costituzionale. Il problema, per la verità, si era già posto, riguardo alla legge n. 246 del 1963, in riferimento alla legislazione del Trentino-Alto Adige: ma, in quella occasione, erasi escluso il contrasto fra la legge nazionale e quella

⁽¹¹⁾ Cfr. FILIPPI, *L'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*, Milano 1975, 2ª ed., p. 14.

⁽¹²⁾ *Amplius*, sulle direttive in materia della legge-delega: GRANELLI, *La tassazione dei plusvalori nella riforma tributaria*, in *Boll. trib. inf.*, 1972, 637 ss.

regionale, assumendosi perdurante la potestà tributaria di quest'ultima entro il proprio ambito territoriale, e quindi inefficace, in esso, la legge dello Stato ⁽¹³⁾. Non riteniamo, tuttavia, che analoga soluzione possa riprodursi riguardo alla recente riforma: l'istituzione dell'Invim si inserisce, infatti, in un più ampio contesto di revisione organica dell'intero sistema tributario, dal quale escono modificati proprio quei principi generali dell'ordinamento dello Stato, che delimitano, per esplicita prescrizione degli Statuti, il potere legislativo concorrente della regione ⁽¹⁴⁾. Sotto altro, e più generale profilo, quest'ultima considerazione porta, quindi, a ritenere che l'entrata in vigore della riforma tributaria abbia fatto venir meno in radice, senza con ciò incorrere in alcuna violazione di principi costituzionali, la potestà legislativa riconosciuta in materia alle predette regioni: infatti, essendosi affermata, quale direttiva della riforma, l'unicità dell'imposizione degli incrementi di valore immobiliari, l'applicazione di contributi di miglioria risulta incompatibile con i principi generali dell'ordinamento statale ⁽¹⁵⁾.

Con il d.p.r. 23 dicembre 1974, n. 668, emanato ai sensi dell'art. 17 della legge di delegazione, vennero poi introdotte norme integrative e correttive dell'originario decreto. Ulteriori disposizioni in materia, alcune delle quali recanti modificazioni di grande portata, sono state, da ultimo, introdotte con la l. 22 dicembre 1975, n. 694 ⁽¹⁶⁾. Sorge, al riguardo, il problema della decorrenza di tali disposizioni allorquando esse vengano ad incidere

⁽¹³⁾ Corte cost., 6 febbraio 1969, n. 7, in *Giur. cost.* 1969, 48.

⁽¹⁴⁾ Si cfr. infatti, nel senso che « sulle materie di competenza regionale, ove questa sia bipartita o concorrente, permane una competenza statale, limitatamente alla posizione e successiva modificazione dei principi »: Corte cost., 29 maggio 1974, n. 151, in *Giur. cost.*, 1974, 932.

Amplius, in argomento: MORETTI, *La potestà finanziaria delle regioni*, Milano 1972, p. 139 ss.

⁽¹⁵⁾ GRANELLI, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib. inf.*, 1974, 2006 ss., e spec. 2013.

⁽¹⁶⁾ In argomento: GRANELLI, *L'INVIM dopo la « Legge Visentin »*, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, I.

su situazioni già prodottesi in base alle norme previgenti. A nostro parere, occorre di volta in volta distinguere, secondo i normali criteri ermeneutici, se si tratti di norme recanti interpretazione autentica, intese a correggere ed integrare la formulazione, e non il contenuto della disposizione precedente, nel qual caso la loro decorrenza dovrà farsi risalire all'entrata in vigore di quest'ultima; ovvero se esse mirino a modificare il contenuto stesso della legge anteriore, imponendosene, in tale ipotesi, come necessaria conseguenza in mancanza di diversa espressa statuizione, la decorrenza *ex nunc*.

2. Istituti affini a quelli sin qui passati in rapido esame non mancano nelle legislazioni dei principali paesi europei ⁽¹⁷⁾.

Limitando all'essenziale i cenni comparatistici, ricorderemo, innanzitutto, la travagliata esperienza legislativa che caratterizza, nel Regno Unito, la tassazione del plusvalore immobiliare. Una prima applicazione di tale tipo di imposizione si ebbe con l'*Increment Value Duty*, istituita in virtù del *Finance Act* del 1910. L'imposta non riguardava gli immobili in generale, ma soltanto i terreni edificabili, ed aveva ad oggetto esclusivamente il plusvalore formatosi dopo la sua entrata in vigore, escludendosene, per tal modo, qualsivoglia anche parziale effetto retroattivo. Il meccanismo applicativo presentava, invece, connotati assai affini a quelli della nostra *Invim*: essa, infatti, veniva accertata in occasione di trasferimenti per atto tra vivi o per causa di morte nei confronti della generalità dei soggetti, e periodicamente, ogni quindici anni, per i terreni appartenenti a persone giuridiche. Nel 1919, peraltro, il tributo venne abrogato, ed il suo oggetto restò, per così dire, assorbito nella più ampia tassazione, tuttora vigente, dei *capital gains*, destinata a colpire tutti i guadagni di capitale, vuoi mobiliari vuoi immobiliari, « non guadagnati »

(17) Un'ampia indagine comparativistica sull'argomento può leggersi in CRISTOFARO, *Recenti tendenze dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, in *L'imposizione dei plusvalori*, cit., p. 69 ss.

(*unearded*). Peraltro, con il *Finance Act* del 1967, è stata nuovamente introdotta, a fianco della generica *Capital Gains Tax*, una particolare imposta sulla miglioria dei terreni (*Betterment Levy*) che colpisce, con un meccanismo affine a quello dell'antica imposta italiana sulle aree fabbricabili, la differenza fra il valore di scambio e il valore d'uso delle aree, e che viene applicata, oltre che in occasione del trasferimento ed in altre particolari fattispecie, quando venga modificata la destinazione del terreno. Particolari accorgimenti sono, infine, previsti per attenuare gli effetti duplicativi derivanti dalla congiunta applicazione della *Capital Gains Tax* e del tributo in esame ⁽¹⁸⁾.

Riguardo alla Francia, va premesso che, analogamente a quanto ebbe a verificarsi in Italia, una prima forma di imposizione degli incrementi immobiliari venne introdotta, limitatamente alle migliorie recate da singole opere pubbliche, in connessione con le espropriazioni per pubblica utilità: tale istituto già previsto nella legge espropriativa 16 settembre 1807, fu confermato nei successivi provvedimenti in materia, sino alla legge 6 settembre 1918, ed a quella, tuttora vigente, 8 agosto 1935. Nel 1920, fu poi istituita una prima organica imposta sul plusvalore immobiliare, tuttavia ben presto abolita. Né miglior sorte ebbe un analogo tributo, istituito alla fine della seconda guerra mondiale con prevalenti finalità di finanza straordinaria. Solo recentemente, con le leggi 15 marzo 1963, n. 254 e 19 dicembre 1963, n. 1241, si è pervenuti ad una organica regolamentazione della materia, attraverso l'istituzione dell'*impôt sur la plus-value des terrains a bâtir*, che colpisce, in occasione del trasferimento o del mutamento di destinazione, la differenza tra il prezzo di alienazione e quello di acquisto dei terreni edificabili, aumentato, quest'ultimo, delle spese di acquisto, di una percentuale per svalutazione monetaria e dell'incremento « normale ». Tale imposta, quindi, non si qualifica tanto come tributo sull'incremento di

⁽¹⁸⁾ Cfr. LAWTON, *Notes on Development Gains Tax*, in *British Tax Review*, 1974, 282 ss.

valore, quanto, piuttosto, come un'imposizione di « sovraredditi » effettivamente realizzati, che vi sono soggetti soltanto se ed in quanto non subiscano, come redditi, le normali imposte dirette, ovvero la speciale imposta sui redditi immobiliari speculativi ⁽¹⁹⁾.

Anche la legislazione belga prevede, dal 1966, una imposizione limitata agli incrementi di valore dei terreni edificabili, la cui realizzazione non dia luogo alle normali imposte sui redditi, ed il cui trasferimento abbia avuto luogo entro otto anni dall'acquisto ⁽²⁰⁾.

Il sistema elvetico, invece, poggia su due differenti categorie di tributi, entrambi afferenti alla finanza cantonale: dall'un lato, contributi di miglioria applicabili in dipendenza della realizzazione di opere pubbliche; dall'altro, speciali imposte sui profitti di carattere immobiliare, non dissimili da quelle che colpiscono tali guadagni in Francia e in Belgio, cui si aggiunge, in alcuni cantoni, un tributo di carattere patrimoniale sugli immobili ⁽²¹⁾.

In Spagna, particolari disposizioni in tema di tassazione delle plusvalenze realizzate in dipendenza di specifiche attività furono introdotte con il d.l. 30 novembre 1973, n. 12, che istituì, fra l'altro, una speciale imposta proporzionale, con aliquota del 15 %, sulle plusvalenze immobiliari realizzate a lungo termine da persone fisiche e da enti non riconosciuti ⁽²²⁾. Alcune modifica-

⁽¹⁹⁾ BACHOUR, *L'imposition de la plus-value immobilière*, Paris 1967, p. 97 ss.; BOUYSSOU, *La fiscalité de l'urbanisme en droit français*, Parigi 1972, p. 217 ss.

⁽²⁰⁾ FILIPPI, *L'imposta comunale*, cit., p. 28.

⁽²¹⁾ Cfr.: BACHOUR, *L'imposition*, cit., p. 47 ss.; CRESPI, *Il contributo di miglioria e la sua imposizione nel Comune ticinese*, Milano 1963, p. 17 ss.; BIANCHI, *Le imposte vigenti in Svizzera*, Milano 1969 p. 168 ss.; ID., *Diritto tributario svizzero*, in *Boll. trib. imp.* 1975, 1085 ss.

⁽²²⁾ Cfr. MOLL, *Il trattamento fiscale dei plusvalori nell'imposta generale di rendita delle persone fisiche*, in *Boll. inf. dell'Ist. giur. spagnolo in Roma* 1974, 17 ss.

⁽²³⁾ Si v.: Spain: *New Relations for the Tax on Capital Gains*, in *Europ. Taxation*, 1975, 20 ss.

zioni sono state poi introdotte, in materia, con d.l. 25 gennaio 1974 ⁽²³⁾.

Nessuna specifica imposizione degli incrementi sussiste, invece, nel vigente sistema della Germania Federale, che annovera tuttavia un'imposta di carattere generale sul patrimonio (*Vermogensteuer*), ed uno specifico tributo sugli acquisti immobiliari (*Grunderwerbsteuer*).

3. Considerato nella sua immediata e oggettiva realtà, l'incremento di valore si presenta come una variazione positiva del valore di uno stesso cespite, rilevato in momenti diversi del tempo: variazione che può dipendere tanto da cause di tipo economico (aumento della domanda e/o diminuzione dell'offerta globale di quel bene; accresciuta sua redditività), come da ragioni di carattere finanziario (diminuzione del tasso di capitalizzazione, svalutazione monetaria) ⁽²⁴⁾. Ora, questo fenomeno, che attiene alla realtà naturale (economica), può presentarsi, nella realtà giuridica tributaria ⁽²⁵⁾, secondo ottiche assai differenti.

Innanzitutto, poiché quel certo bene, o meglio, il diritto ad esso inerente si presenta, in quanto riferibile al soggetto che ne costituisce il fattore unificante e il centro di imputazione, come elemento di un complesso patrimoniale, il plusvalore, ove non assurga ad autonoma categoria giuridica, resta, per così dire, assorbito nella nozione stessa del patrimonio: esso, infatti, è rilevabile quale variazione finanziaria del patrimonio medesimo, nella invarianza della sua consistenza fisica. Conseguente, da ciò, che l'incremento di valore subisce, pur non costituendone lo spe-

⁽²⁴⁾ Sulle varie specie dei fenomeni incrementativi, si cfr.: GERA, *L'imposizione degli incrementi patrimoniali*, in *Studi in on. di A.D. Giannini*, p. 635 ss.; F. ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma 1974, p. 41 ss.; Id., *Considerazioni economiche sulla tassazione dei plusvalori patrimoniali*, in *L'imposizione dei plusvalori*, cit., p. 9 ss.; LUCIANI, *Incrementi di valore e loro posizione in un sistema di imposte sul reddito*, in *Tributi* 1970, fasc. 58, 3 ss. e spec. 7 ss.

⁽²⁵⁾ Sulla predetta distinzione, e sui rapporti fra i due ordini di realtà, quella « giuridica » e quella « naturale », si veda: SANTI ROMANO, *Realtà giuridica*, in *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano 1953, rist., p. 204 ss.

cifico oggetto, le imposizioni di tipo patrimoniale, gravanti sul cespite cui esso inerisce: infatti — e tale era il meccanismo applicativo dell'imposta sulle aree edificabili secondo la ricordata legislazione del 1904 e del 1909 — il risultato di tassare determinati incrementi di valore patrimoniale può essere conseguito, in forma, per così dire, indiretta, attraverso l'imposizione ripetuta del valore di essi. Tale meccanismo si differenzia da quello della imposizione sugli incrementi propriamente intesa, per l'effetto di duplicazione che ne discende: infatti, per essere ogni volta colpito il valore pieno del cespite, l'imposta grava, nelle applicazioni successive alla prima, anche il valore precedentemente tassato. Da ciò, l'esigenza — storicamente avvertibile — che il tributo patrimoniale, allorquando abbia carattere ordinario, sia prelevato con aliquote modeste ⁽²⁶⁾, e la sua conseguente scarsa attitudine ad essere applicato secondo principi di progressività.

Sotto altro profilo, l'incremento di valore può costituire componente di reddito, allorquando, per le modalità con cui è venuto manifestandosi, presenti i connotati propri di tale categoria giuridica. E così, nell'ambito di un sistema — come è e resta, pur dopo la riforma, quello italiano — ispirato al canone del *reddito prodotto* ⁽²⁷⁾, l'incremento di valore in tanto potrà venire in rilievo quale reddito (plusvalenza), soggetto alle relative imposte personali, in quanto esso derivi da operazioni speculative, o si manifesti nell'ambito di un'impresa commerciale (ipotesi quest'ultima, in cui l'intento speculativo è, come suol dirsi impropriamente, « presunto »): onde all'imposizione diretta sfuggiran-

⁽²⁶⁾ Cfr. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino 1970, 6ª ed., p. 294.

⁽²⁷⁾ Cfr., nel senso che il nuovo ordinamento tributario non abbia abbandonato, ma solo attenuato in talune sue conseguenze la cosiddetta « teoria della fonte », la quale costituisce, per l'appunto, il supporto teorico della nozione del reddito prodotto: FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova 1972, pp. 388-91. Nello stesso senso: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino 1974, 2ª ed., p. 464.

Per un'ampia disamina della nozione di reddito, e della problematica relativa alla sua qualificazione, si cfr.: D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, Padova 1973.

no, necessariamente, gli incrementi di valore « non guadagnati ». Ma pur nei differenti sistemi di ispirazione anglosassone, i quali, accogliendo il più ampio criterio del *reddito entrata*, assoggettano ad imposta gli incrementi comunque prodottisi, ed anche, quindi, in mancanza dell'intento speculativo, l'imposizione degli incrementi quali redditi, o « sovraredditi », ha pur sempre luogo in dipendenza del loro « realizzo », inteso nell'ampio senso di definitiva ed irreversibile acquisizione, vuoi attraverso il trasferimento del cespite, vuoi per effetto di altre situazioni, assunte dalla legge come equipollenti ⁽²⁸⁾. In mancanza di tali condizioni, l'incremento di valore, ancorché obbiettivamente rilevabile, sfugge all'imposizione: esso, se ed in quanto non si sia in qualche modo « incorporato » dal cespite, affluendo come distinta ricchezza al soggetto che ne dispone, non può costituire né reddito, né guadagno. L'esperienza del Regno Unito, che ha portato, come s'è visto, ad affiancare alla generica *Capital Gains Tax* una speciale imposta sul plusvalore dei terreni, offre, a nostro avviso, una sintomatica riprova di come la nozione del reddito, o del guadagno, non sia suscettibile di ampliarsi sino al punto da assorbire interamente quella del plusvalore: onde residueranno sempre, ad essa, ipotesi incrementative non riconducibili a tali forme di imposizione ⁽²⁹⁾.

In effetti, l'impossibilità di ridurre la nozione dell'incremento di valore a quella del reddito, e la conseguente esigenza di farne oggetto di uno specifico tributo, consegue, a nostro avviso, dal fondamento stesso dell'imposizione dei plusvalori in quanto tali, e dalla sua giustificazione teorica ⁽³⁰⁾.

⁽²⁸⁾ FALSITTA, *Lezioni*, cit., p. 424 ss.

⁽²⁹⁾ È significativo, al riguardo, che gli Autori, dai quali si sostiene ed auspica l'attrazione degli incrementi nell'orbita delle normali imposte dirette sul reddito, non soltanto postulino l'adozione del concetto del « reddito entrata », ma svuotino, anche, di ogni fondamento teorico il criterio del « realizzo », qualificandolo come un semplice strumento giustificato da considerazioni di *expediency*: così, ad es., il ROMANI, *Gli incrementi*, cit., p. 103.

⁽³⁰⁾ In argomento: GRANELLI, *La tassazione*, cit., loc. cit.; Id., *Profilo giuridico dell'INVIM*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 749 ss.

La nozione della plusvalenza, infatti, o anche quella, più ampia, del *capital gain*, si ricollega a quel particolare profilo della capacità contributiva, che è alla base dell'imposizione diretta. Posto, infatti, che l'obbligo di contribuire sorge (come lo stesso art. 53 Cost. non manca di sottolineare) in immediata connessione con il complesso dei « carichi pubblici », la capacità contributiva esprime e concettualizza unitariamente i diversi criteri di collegamento, che possono darsi tra le manifestazioni della vita individuale e il complesso dei servizi pubblici: onde lo studio di tale capacità costituisce, in certo senso, la « topica » di siffatto collegamento ⁽³¹⁾.

L'imposizione diretta riflette, a nostro avviso, un modello di collegamento che potrebbe denominarsi *solidaristico*: essa esprime il principio della partecipazione di ciascuno ai carichi pubblici in funzione della sua forza economica. I doveri di solidarietà sociale, costituzionalmente rilevanti, impongono, infatti, un più alto grado di partecipazione a chi goda di un maggiore *spending power*: donde la opstulata progressività del sistema tributario. L'imposizione del reddito risponde, per l'appunto, a tale modello: essa grava, infatti, in ragione di una ricchezza definitivamente conseguita dal soggetto, e quindi, di una variazione *fisica* del suo patrimonio. Ora, appare evidente che l'imposizione degli incrementi di valore in tanto può ricondursi allo schema predetto, in quanto risponda a due requisiti: *in primis*, le condizioni di imponibilità saranno tali da colpire l'incremento non per il fatto obbiettivo della sua rilevazione, richiedendosene, invece, almeno idealmente, il « distacco » dal cespite nel quale esso è incorporato, con conseguente accrescimento *fisico* del patrimonio; in secondo luogo, il tributo avrà carattere generalizzato, ed

⁽³¹⁾ In un'ottica non lontana da quella da noi indicata nel testo ci sembra collocarsi il MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino 1970, p. 3 ss., che definisce la capacità contributiva come manifestazione di godimento dei servizi pubblici.

ossia tale da colpire qualsivoglia incremento di valore, e non soltanto quelli inerenti a determinati cespiti.

Una specifica imposta sull'incremento di valore, limitata, come l'Invim, agli immobili, non trova, quindi, giustificazione nei principi che stanno alla base dell'imposizione diretta: la sua « causa », se vogliamo esprimerci in termini griziotiani, risiede altrove.

Infatti, il fondamento di tale tipo di contribuzione va ricercato nel costituirsi, in dipendenza delle scelte economiche collettive (opere pubbliche, programmazione territoriale, ecc.), di rilevanti *diseconomie esterne*, consistenti in ciò: che tali decisioni e scelte apportano vantaggi a determinati soggetti, senza che essi debbano pagare alcun corrispettivo. L'imposta speciale sul plusvalore assolve, quindi, allo scopo di ristabilire l'equilibrio distributivo, eliminando la diseconomia attraverso un trasferimento di segno contrario ⁽³²⁾.

Che tale sia la *ratio* del tributo in esame risulta confermato proprio dal suo specifico, particolare oggetto. Invero, ove l'imposta mirasse a colpire un utile speculativo, non si vede perché dovrebbero esserne gravati soltanto gli aumenti di valore interessanti gli immobili, e non, invece, quelli conseguiti da altre categorie di beni, altrettanto suscettibili di incrementarsi (si pensi, ad es., ai valori filatelici o numismatici, alle opere d'arte, ai pezzi d'antiquariato, ecc.). Per converso, le considerazioni che siamo venuti brevemente esponendo consentono di ricondurre l'imposizione di che trattasi a un preciso principio di razionalità, sottraendola al sospetto, altrimenti inevitabile, di una violazione costituzionale: infatti, la valorizzazione degli immobili dipende, a differenza di quella degli altri beni, le cui cause sono per lo più

⁽³²⁾ Per le nozioni di *economia* e *diseconomia esterna*, vedasi: PEDONE, *Elementi di scienza delle finanze*, Firenze, 1967, 2^a ed., pp. 44-45. Quanto alla rilevanza di tali nozioni sul piano giuridico tributario, ci permettiamo rinviare a GRANELLI, *Natura delle somme dovute all'erario per l'esecuzione di programmi o progetti non approvati dal C.I.P.E.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* 1974, I, p. 649 ss., e spec. 656.

complesse e imponderabili, quasi esclusivamente dalle scelte delle autorità preposte alla programmazione del territorio. Il beneficio che essi ritraggono è, quindi, puntualmente e immediatamente identificabile come effetto delle decisioni inerenti all'esecuzione delle opere pubbliche, alla introduzione di infrastrutture e servizi, alla identificazione delle zone di insediamento urbano o industriale, e via dicendo.

È, pertanto, nostro convincimento che l'istituzione dell'Invim, ben lungi dal comportare un abbandono della cosiddetta « teoria del beneficio », già insita nelle previdenti forme di imposizione dei plusvalori immobiliari, risponda ad una più completa ed organica attuazione di tale principio ⁽³³⁾.

4. L'oggetto dell'imposta consiste, secondo la chiara dizione dell'art. 1 del decreto istitutivo, nell'incremento di valore degli immobili: e la fattispecie generativa dell'obbligazione tributaria dev'essere quindi identificata, a nostro avviso, *nella formazione stessa* di tale incremento, in quanto prodotto e risultato di decisioni esterne al titolare del bene ⁽³⁴⁾.

Per le ragioni esposte più innanzi, non riteniamo che il presupposto del tributo in esame possa farsi consistere nel trasferimento dell'immobile o nello scadere del decennio di titolarità: tali eventi rappresentano, infatti, mere *occasioni* di accertamento, dappoiché esse non assurgono a elementi di identificazione della capacità contributiva, ma si limitano a fissare il momento del tempo, in cui tale capacità può, e deve, essere rilevata ⁽³⁵⁾.

⁽³³⁾ In tal senso: GRANELLI, *La tassazione*, cit., loc. cit., e spec. 839 ss. Anche il MAGNANI, *Considerazioni sugli aspetti economici e finanziari dell'INVIM*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* 1976, I, 49 ss., pur ravvisando nell'istituzione dell'INVIM un tendenziale proposito di « sganciamento dal principio di beneficio, e di allargamento della base imponibile », riconosce tuttavia come tale obiettivo, non possa essere perseguito attraverso tale strumento, e perviene quindi, coerentemente con le proprie premesse d'ordine generale, alla proposta di « soluzioni alternative ».

Sui presupposti teorici della nozione di cui nel testo, vedasi: FORTE, *Teoria dei tributi*, cit., loc. cit.

⁽³⁴⁾ Cfr., sul punto: MICHELI, *Corso*, cit., p. 462.

⁽³⁵⁾ Cfr.: GRANELLI, *La tassazione*, cit., loc. cit.; *L'imposizione degli incre-*

Infatti, l'incremento di valore viene colpito non per il fatto del suo eventuale realizzo, ma in ragione della sua obiettiva esistenza: a differenza di quanto avviene riguardo alla tassazione delle plusvalenze, per le quali il trasferimento (realizzo) o, in certi casi, il mutamento di destinazione, o l'iscrizione in bilancio, influiscono non soltanto sulla cronologia dell'imposizione, ma anche sulla quantificazione dell'imponibile, l'Invim è commisurata a un valore differenziale oggettivo, indipendentemente dal fatto che, attraverso il trasferimento, esso sia stato completamente realizzato.

La formazione dell'incremento viene, dunque, in considerazione, rispetto al tributo in esame, come fenomeno di durata, nel senso che il tempo (intervallo incrementativo) costituisce, esso stesso, elemento della fattispecie imponibile influente sulla sua qualificazione in termini di capacità contributiva, e quindi elemento del presupposto.

Anche sotto questo profilo, si rivela la profonda differenza strutturale fra il tributo in esame e l'imposizione reddituale della plusvalenza.

Nell'imposizione delle plusvalenze, infatti, e dei redditi in genere, l'oggetto del prelievo consiste nel *risultato finale* di una vicenda produttiva: il tributo colpisce la differenza tra i costi ed i ricavi, costituente nuova ricchezza acquisita al patrimonio del contribuente, e la colpisce in ragione di tale acquisizione. È pur vero che, in determinate ipotesi (ad esempio, per i redditi soggetti a tassazione separata di cui all'art. 12 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597), il periodo di produzione del reddito influisce sul relativo trattamento tributario: ma, in tal caso, la « durata » viene in considerazione non già quale elemento della fattispecie generativa, ma piuttosto come criterio di attenuazione del-

menti di valore: *fattispecie e presupposto*, in *Giur. it.*, 1975, I, 1; FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 22; SPADA e VOIELLO, *L'imposta*, cit., p. 70.

Contra: PRIVITERA, *Contributo allo studio della natura dell'INVIM*, in *Giur. imp.* 1972, 654 ss., spec. 658 ss.

l'aliquota, dipendente dall'essere tali guadagni il risultato di uno sforzo produttivo protrattosi per più esercizi. Tuttavia, l'*intervallum temporis*, anche se può assumere, a limitati effetti, rilevanza giuridica, non è coesenziale alla nozione del reddito, e resta, quindi, del tutto estraneo alla sua individuazione.

Per converso, la « durata » è coesenziale al concetto stesso dell'incremento, proprio perché ed in quanto esso consiste nella rilevazione di differenti valori *in momenti distinti del tempo*: principio, questo, opportunamente avvertito in una recente pronunzia che, riferendosi all'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, ma con implicazioni puntualmente riproducibili riguardo al novello tributo, ha escluso l'imponibilità della differenza tra il prezzo d'acquisto ed il prezzo di rivendita di un immobile, allorquando le due operazioni abbiano avuto luogo con atti coevi ⁽³⁶⁾.

Che tale sia la corretta prospettiva, entro la quale va inquadrato il presupposto dell'Invim, lo si evince, del resto, dalla formulazione dell'art. 6 del decreto istitutivo, che identifica l'incremento nella differenza tra il valore *alla data* dell'acquisto o della precedente tassazione ed il valore *alla data* in cui si verifichino le condizioni di imponibilità. È, quindi, insita, nel meccanismo stesso dell'imposta, l'individuazione di due distinti momenti del tempo, entro i quali il plusvalore viene a manifestarsi: il riferimento alla « data » identifica, d'altro canto, nel giorno solare il « tempo limite », al di sotto del quale qualsiasi modificazione, pur avvertibile in linea di fatto, diviene giuridicamente irrilevante ⁽³⁷⁾.

Il fatto che, nell'imposta di cui ci occupiamo, l'incremento venga in rilievo, quale fenomeno di durata, in ragione del suo progressivo formarsi, comporta precise conseguenze in ordine alla qualificazione di esso dal punto di vista della retroattività.

⁽³⁶⁾ Comm. centr., 12 novembre 1974, n. 348, in *Boll. trib. inf.*, 1975, 752, con nota di GRANELLI, *La « durata » come presupposto della tassazione dei plusvalori*.

⁽³⁷⁾ Cfr. GRANELLI, *La « durata »*, cit., loc. cit.

Va premesso, al riguardo, che la retroattività della norma tributaria consiste in ciò, che il prelievo è riferito ad una fattispecie prodottasi prima della sua entrata in vigore. Ora, l'identificazione di tale effetto si presenta agevole, allorquando la fattispecie, dedotta dalla norma, si perfezioni in un momento determinato del tempo; né rileva, a tali fini, che alcuni dei suoi elementi prodromici siano venuti ad esistenza in epoca anteriore, dovendosi avere esclusivo riguardo a quell'elemento finale, cui si ricollegano direttamente gli effetti giuridici previsti nella norma ⁽³⁸⁾. Ad esempio, poiché il presupposto di tassazione della plusvalenza consiste, come s'è detto, nella sua realizzazione, deve escludersi che comporti retroattività del prelievo l'imposizione di plusvalenze secondo la legge vigente all'epoca del realizzo, ancorché l'« operazione speculativa », che vi ha dato luogo, fosse stata intrapresa in epoca precedente. Per converso, allorquando la fattispecie imponibile consista, come riteniamo avvenire riguardo al tributo in esame, in un fenomeno di « durata », e ciò per il consistere l'oggetto dell'imposta non nel mero risultato finale del fatto economico, ma nella totalità e continuità della sua dinamica formativa, la retroattività è ravvisabile se e nella misura in cui la norma comporti la tassazione di plusvalori, formatisi prima della sua entrata in vigore. Perché, quindi, un siffatto tipo d'imposta possa considerarsi assolutamente privo di effetti retroattivi, occorrerebbe che, come avveniva per l'*Increment Value Duty* un tempo vigente nel Regno Unito, il periodo incrementativo assoggettato all'imposta non potesse risalire oltre la sua istituzione. Il meccanismo applicativo dell'Invim prevede, invece (art. 6), che nella prima applicazione del tributo debba assumersi quale valore iniziale, anche relativamente agli immobili acquistati anteriormente alla sua entrata in vigore, il valore alla data di acquisto, con il limite, rispettivamente, dal 1° gennaio 1963 per gli immobili soggetti a tassazione ordinaria, e dal 1° gennaio

(38) DONATI, *Il contesto del principio di irretroattività della legge*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1915, I, 246 ss.

1965, o 1° gennaio 1966, per il caso di applicazione dell'imposta decennale. Quanto alle aree edificabili, il periodo di applicazione del nuovo tributo è fatto coincidere con quello della previgente imposta, risalendosi alla data di riferimento fissata dal Comune a norma degli artt. 5 e 25 della legge n. 246 del 1963 ⁽³⁹⁾.

Quali, sul piano della legittimità costituzionale, le implicazioni di questa parziale retroattività dell'imposizione?

Dal punto di vista della capacità contributiva intesa come manifestazione di ricchezza o comunque di vantaggio economico, secondo la nozione tuttora recepitante dalla Corte costituzionale, non riteniamo possa ravvisarsi alcuna ipotesi di illegittimità: come la stessa Corte ha chiarito, dichiarando incostituzionale l'articolo 25, comma 2° della legge n. 246 del 1963, la retroattività comporta violazine dell'art. 53 soltanto nell'ipotesi in cui ne possa derivare una dissociazione fra la capacità contributiva, acquisita in passato, e l'obbligo attuale di contribuire, nel senso che l'imposta possa gravare su una capacità contributiva non più presente al soggetto. Ora, è evidente che l'incremento di valore, quand'anche si sia formato prima dell'istituzione dell'imposta, permane nella disponibilità di chi ne abbia beneficiato fin tanto che duri la titolarità del cespite. Sotto questo profilo, non parrebbe ipotizzabile un contrasto dell'imposizione in esame con il dettato costituzionale: infatti, poiché il tributo viene applicato con riferimento al verificarsi di condizioni successive all'entrata in vigore della legge, esso è, nel momento in cui viene effettuato il prelievo, interamente acquisito al patrimonio del titolare ⁽⁴⁰⁾.

Più delicato sembra, invece, l'esito del riscontro di legittimità costituzionale in relazione ad un ulteriore aspetto, o corol-

⁽³⁹⁾ Così, dichiarando l'illegittimità dell'art. 25, 2° comma della legge n. 246 del 1963, ha statuito la Corte cost., 23 maggio 1966, n. 44, in *Dir. e prat. trib.*, 1966, II, 335, con nota di MARONGIU, *I principi costituzionali della potestà d'imposizione nell'applicazione giurisprudenziale all'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*.

⁽⁴⁰⁾ Si veda, con riferimento al 1° comma dello stesso art. 25, la sentenza della Corte cost., 23 maggio 1966, n. 44, citata alla nota precedente.

lario, della capacità contributiva, che si concreta nella « prevedibilità » dell'imposizione: principio, questo, che, teorizzato dall'autorevole dottrina, secondo cui nel principio della capacità contributiva sarebbe insita la possibilità di riferire il presupposto dell'imposta alla volontà del soggetto obbligato ⁽⁴¹⁾, affiora in qualche recente pronunzia del Giudice costituzionale ⁽⁴²⁾. Invero, se il presupposto del tributo in esame consiste, come abbiamo ritenuto, nell'intero processo formativo del plusvalore, può dubitarsi che la prevedibilità delle sue conseguenze fiscali debba coprire l'intero fenomeno, e non soltanto il momento conclusivo di esso, in modo che il contribuente sia in grado di conoscere, sin dal momento in cui ha inizio il processo formativo del plusvalore imponibile, l'incidenza del tributo, tenendone conto nelle proprie decisioni ⁽⁴³⁾.

Le caratteristiche strutturali dell'imposta, e le finalità stesse che le sono assegnate nel quadro più generale del sistema tributario, rendono assai problematica una sua collocazione entro le tradizionali classificazioni dei tributi: di ciò è riprova l'incertezza della dottrina in ordine alla sua qualificazione nell'ambito della *summa divisio* tra imposte dirette ed indirette.

A nostro parere, il connotato decisivo, che dovrebbe confermare l'attrazione dell'Invim nell'orbita dell'imposizione indiretta ⁽⁴⁴⁾, va individuato proprio nella giustificazione causale del prelievo: l'imposta, infatti, non trova il proprio titolo nella dispo-

⁽⁴¹⁾ MAFFEZZONI, *La capacità contributiva*, cit., p. 210 ss.

⁽⁴²⁾ Si cfr., ad es.: Corte cost., 11 aprile 1969, n. 75, in *Dir. e prat. trib.* 1969, II, 349, con nota di GRANELLI, *Ancora sull'incostituzionalità di norme fiscali retroattive*, ove si esclude, « nei limiti entro cui si ha coincidenza tra contribuenti soggetti alla nuova imposta e contribuenti già assoggettati al contributo », il contrasto degli artt. 48 e 49 della legge n. 246 con l'art. 53, 1° comma Cost., sulla scorta del rilievo che « a differenza di quanto si riscontrava nel caso dell'art. 25, 2° comma, non sarebbe possibile mettere in dubbio la piena prevedibilità dell'onere... ».

⁽⁴³⁾ GRANELLI, *La « durata »*, cit., loc. cit.

⁽⁴⁴⁾ In senso conforme: BALDINI, *L'imposta comunale sugli incrementi di valore degli immobili*, Roma, 1973, p. 172.

nibilità di una certa ricchezza, in se e per se considerata, ma nel beneficio acquisito in dipendenza di decisioni collettive.

Anche sul carattere del « tributo locale », o, meglio, comunale dell'Invim potrebbe sussistere qualche perplessità: la partecipazione del comune alla fase istitutiva dell'imposta, mediante la fissazione delle aliquote (art. 16), ed alla fase accertativa, mediante la formulazione di « motivate proposte di rettifica » (articolo 22), non paiono assumere, a tal riguardo, carattere decisivo, ove si consideri, ad esempio, che analoga partecipazione all'accertamento è prevista per la determinazione dei redditi delle persone fisiche, anche nell'ipotesi in cui essi non siano soggetti ad alcun tributo locale (art. 44, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600). D'altro canto, il dubbio potrebbe risultare avvalorato dal rilievo che, se pure il gettito dell'imposta affluisce interamente al comune, la « gestione » di essa, sotto il profilo dell'esercizio della potestà impositiva, compete all'amministrazione statale.

Ma, a nostro avviso, il carattere locale del tributo si manifesta, in modo incontestabile, non appena si abbia riguardo alla sua giustificazione teorica: al Comune, infatti, ente cui sono affidate decisioni operative in materia urbanistica, è riferibile, in modo pressoché esclusivo, la valorizzazione della proprietà immobiliare ⁽⁴⁵⁾.

Infine, sembra opportuno porre in evidenza la natura reale dell'imposta ⁽⁴⁶⁾: essa, infatti, viene applicata sull'incremento di valore considerato nella sua obbiettività, senza che alla determinazione della materia imponibile concorrano in alcun modo elementi di carattere soggettivo. Tale conclusione non sembra smen-

⁽⁴⁵⁾ In tal senso: SPADA e VOIELLO, *L'imposta*, cit., p. 65 ss. *Contra*: PRIVITERA, *Contributo*, cit., loc. cit., e spec. 667, nota 21.

Anche lo STEFANI, *Contributo di edificabilità, INVIM e riforma della finanza locale*, in *Boll. trib. inf.* 1976, 194 ss., dubita del carattere di « tributo locale » dell'Invim: ma sembra a noi che tale assunto, per il collocarsi in una problematica di carattere economico e finanziario, non miri ad escludere una diversa qualificazione dell'imposta dal punto di vista giuridico.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. GIACOBBE, *La legge delega*, Roma, 1973, p. 44.

tita dalla previsione di uno speciale regime impositivo, concernente determinate categorie di soggetti, quale l'imposizione decennale: le qualità personali del contribuente non vi vengono, infatti, in rilievo direttamente, quali fatti indici della capacità contributiva, ma assolvono soltanto ad un compito di qualificazione del processo incrementativo rispetto ad una particolare ipotesi.

5. Le considerazioni svolte più innanzi spiegano, come insita nella *ratio* stessa dell'imposta, la delimitazione dell'area di imponibilità ai beni immobili.

L'individuazione dei cespiti soggetti all'imposta presenta, tuttavia, alcuni aspetti problematici.

Va premesso che il decreto istitutivo non contiene alcuna specifica definizione della categoria dei cespiti imponibili: categoria individuabile, pertanto, sulla base della nozione offertane, in via generale, dall'art. 812, comma 1° cod. civ. che statuisce essere immobili « il suolo, le sorgenti, i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, ed in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo » (⁴⁷).

Tuttavia, il comma 2° dello stesso articolo dispone essere « reputati » immobili altri beni (mulini, magni e « altri edifici galleggianti »), che pur non presentano le caratteristiche di cui sopra: d'onde il problema della loro « qualificazione » rispetto al tributo in esame (⁴⁸). Il nostro parere è, al riguardo, negativo: infatti, mentre il comma 1° dell'art. 812 cod. civ. contiene una definizione del concetto di immobile, riproducibile in ogni campo dell'ordinamento ove norme speciali non ne escludano l'operatività, il comma 2° porta, invece, una mera « equiparazione »,

(⁴⁷) BIONDI, *Cosa mobile ed immobile (diritto civile)*, in *Novissimo digesto*, cit., vol. IV, Torino 1968, p. 1024 ss.

(⁴⁸) Sul problema, in generale, delle qualificazioni nel diritto finanziario, vedasi: AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, p. 117 ss.

presupponendo, con questo, che i beni ivi indicati *non siano* immobili. Ora, una siffatta equiparazione non può che risultare limitata agli specifici effetti, in funzione dei quali è prevista ⁽⁴⁹⁾.

Analogo discorso vale, a nostro avviso, per le pertinenze. A norma dell'art. 818 cod. civ., il bene mobile, astretto ad un immobile con vincolo pertinenziale, segue, agli effetti degli « atti e rapporti giuridici », il regime di questo ⁽⁵⁰⁾. Non sembra, tuttavia, che tale principio possa essere esteso all'applicazione dell'Invim ⁽⁵¹⁾. Di ciò può trarsi conferma dal rilievo che la legge tributaria, allorquando ha reso operante tale principio agli effetti impositivi, lo ha espressamente riprodotto: così l'art. 22, comma 3° del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, relativo all'imposta di registro. Mancando, nella legge istitutiva del tributo in esame, una norma corrispondente, è quindi da ritenere che le pertinenze vadano escluse dall'imposta. Vero è infatti che l'art. 31 del decreto istitutivo, modificato con il successivo provvedimento di correzione, fa rinvio, ai fini dell'accertamento, della liquidazione e della riscossione dell'imposta e delle sopratasse, nonché per gli interessi, per le dilazioni di pagamento, per i termini di prescrizione e decadenza, « e per quanto altro non sia diversamente disciplinato » dal decreto stesso, alla legge del registro; ma il carattere « procedimentale » di tale norma di collegamento induce ad escludere che essa possa trovare applicazione riguardo alla determinazione del presupposto del tributo ⁽⁵²⁾.

⁽⁴⁹⁾ La conclusione da noi tratta risulterebbe ulteriormente avvalorata dalla teoria del PUGLIATTI, *Beni immobili e beni mobili*, Milano, 1967, pp. 218-19, secondo cui il 2° comma dell'art. 812 cod. civ., identificherebbe una categoria « di pertinenze basate unicamente su presupposti obbiettivi: cioè nella relazione materiale tra le cose e la destinazione, con la esclusione della limitazione di cui alla disposizione del comma 2° dell'art. 817... ».

⁽⁵⁰⁾ Cfr. GARDANI CONTURSI LISI, *Pertinenze*, in *Novissimo digesto*, cit., vol. VII, Torino 1968, p. 1145 ss.

⁽⁵¹⁾ In senso conforme: FILIPPI, *L'imposta*, cit., pp. 30-31.

⁽⁵²⁾ Sui collegamenti della disciplina dell'INVIM con quella delle imposte di registro e di successione e donazione, si cfr.: SPADA e VOIELLO, *L'imposta*, cit., p. 218 ss.

L'identificazione del soggetto passivo non influisce quindi, come riguardo alle imposte a carattere personale, o, comunque, ai tributi la cui fattispecie generatrice postuli, come avviene per quelli gravanti sul reddito, l'esistenza di un soggetto, in mancanza del quale la fattispecie stessa non verrebbe ad esistenza, sul presupposto del tributo: mentre, infatti, non potrebbe concepirsi la configurazione di un reddito in mancanza di un soggetto percipiente, nulla impedisce che il fenomeno incrementativo possa manifestarsi riguardo ad una *res nullius* ⁽⁵³⁾.

Nel tributo in esame, pertanto, l'individuazione del soggetto passivo non è, per così dire, insita nella fattispecie generatrice, ma attiene ad un momento concettuale distinto dalla identificazione di questo: quello, precisamente, della puntualizzazione e della delimitazione della « responsabilità tributaria » ⁽⁵⁴⁾.

Posto, dunque, che ogni incremento di valore immobiliare costituisce presupposto di prelievo, è ulteriore problema, da risolvere con specifici criteri normativi, quello della individuazione del soggetto chiamato, per così dire, a « risponderne » sul piano giuridico, in virtù di un particolare rapporto con l'immobile avvantaggiato.

Ora, il rapporto soggetto-bene economico si puntualizza, dal punto di vista giuridico, nella categoria dei diritti reali, e precisamente di quella categoria di diritti che, per l'essere costituiti in funzione diretta del godimento della utilità del bene, e non (come avviene per quelli di garanzia) in vista del rafforzamento di un diverso diritto, esprimono un criterio di imputazione soggettiva del beneficio economico, obbiettivamente rilevato.

Il diritto di proprietà, come signoria di carattere generale ed esclusivo comportante la massima espansione della disponibilità del bene, consentita dall'ordinamento, determina, quindi,

⁽⁵³⁾ BADINI, *L'imposta*, cit., p. 172.

⁽⁵⁴⁾ Si cfr., ma con riferimento all'abrogata imposta sul plusvalore delle edificabili: GRANELLI, *Sul regime fiscale delle aree acquistate « mortis causa »*, in *Giur. it.*, 1974, III, 2, 17 ss.

la riferibilità dell'intero incremento al soggetto che si trovi a risponderne *uti dominus*.

Altri diritti, ritagliati all'interno del contenuto del pieno dominio, e quindi definiti « parziari », comportano, invece, una disponibilità non totalitaria del bene, e, per conseguenza, esprimono una partecipazione limitata al beneficio cui l'imposta si riferisce.

Pertanto, salve le specifiche norme tributarie che stabiliscono l'equiparazione al pieno dominio del diritto di enfiteusi (articoli 3, 8), i residui diritti reali — usufrutto, uso, abitazione, superficie e corrispondente nuda proprietà — comportano, di regola, un grado di partecipazione determinato in funzione del grado di godimento del bene (artt. 7 e 9): d'onde l'assunzione, nel calcolo del plusvalore ad essi riferibile, di valori, iniziali e finali, proporzionalmente ridotti. A tale principio fa eccezione il comma 2° dell'art. 7, inteso ad impedire che attraverso frazionati trasferimenti, realizzanti distinte condizioni di imponibilità, si possa perseguire, rispetto all'intero incremento, una attenuazione della progressività delle aliquote: esso prescrive, infatti, che, ove nel triennio dall'alienazione del diritto parziario o della corrispondente nuda proprietà, venga trasferito allo stesso soggetto, per atto tra vivi, il residuo diritto, con conseguente consolidazione, in capo al cessionario, della proprietà piena, l'imposta sia applicata all'intero incremento rilevato per tutto il periodo, come se il trasferimento intermedio, la cui imposta viene detratta da quella così dovuta, non avesse avuto luogo ⁽⁵⁵⁾.

Analoga soluzione è accolta per il caso di estinzione dei diritti parziari per decorso di termini o per cause naturali: tali vicende, che non danno luogo ad applicazione dell'imposta, determinano, dal loro verificarsi, la piena partecipazione del proprietario al beneficio dell'incremento relativo all'immobile. Pertanto al successivo verificarsi di una condizione di imponibilità,

(55) FILIPPI, *L'imposta*, cit., pp. 120-21.

l'imposta verrà liquidata sull'intero incremento rilevabile sin dalla data di acquisizione della nuda proprietà, con detrazione, tuttavia, del plusvalore già tassato in occasione della costituzione del diritto parziario.

I meccanismi, che abbiamo testé sommariamente riferiti, mirano all'attuazione di due principi, che sono coesenziali alla natura stessa del tributo: quello della continuità dell'imposizione, e quello della non duplicabilità di essa. Il fenomeno incrementativo presenta, infatti, carattere di almeno potenziale inesauribilità: esso è suscettibile di manifestarsi indefinitamente, per tutta la durata della vita del cespite. Il suo frazionamento in distinti periodi attiene, pertanto, non alle modalità del suo manifestarsi, ma ai criteri della sua imputazione dal punto di vista soggettivo. È evidente tuttavia, che tali criteri mirano ad attuare una certa « ripartizione » dell'incremento fra i soggetti, che vi abbiamo a vario titolo ed in tempi diversi partecipato: ma essi non possono, né debbono pregiudicare il risultato finale, che è quello da un lato della integrale imposizione degli incrementi rilevati, senza soluzioni di continuità, dall'altro della unicità del prelievo rispetto allo stesso incremento ⁽⁵⁶⁾.

Resta da far cenno al principio di territorialità, che è alla base del tributo in esame. Giova considerare che tale principio è insito in qualsivoglia tipo di imposizione, e nel concetto stesso della capacità contributiva: infatti poiché i benefici della spesa pubblica, cui l'art. 53 Cost. direttamente ricollega l'obbligo del contribuire, si manifestano entro l'ambito del territorio dello Stato, le fattispecie, suscettibili di venire in rilievo quali presupposti di imposta, debbono necessariamente presentare un qualche elemento di collegamento con la porzione di spazio costituente il territorio nazionale ⁽⁵⁷⁾. Tali criteri di collegamento, sono tut-

⁽⁵⁶⁾ Cfr. GRANELLI, *Sul regime fiscale*, cit., loc. cit.

⁽⁵⁷⁾ Cfr. MAFFEZZONI, *Il principio*, cit., p. 27 ss.; GRANELLI, *La législation fiscale italienne et sa réforme par rapport au droit international*, in *Rev. sc. fin.* 1973, 221 ss., spec. 248 ss.

tavia, diversi, a seconda dei fondamenti logici della singola imposta. Nei tributi di carattere personale, ad esempio, si ha esclusivo riguardo alla *sedes personae*: onde lo Stato assoggetterà al tributo l'intero reddito dei propri residenti, anche se prodotto all'estero, secondo il cosiddetto *world wide system*, caratteristico, ad esempio, dell'Irpef e dell'Irpeg⁽⁵⁸⁾. Viceversa, è insito nella logica stessa dell'imposizione reale dei redditi (si faccia il caso dell'Ilor), l'identificazione dell'imponibilità secondo il criterio del luogo di produzione: d'onde l'intassabilità dei redditi prodotti all'estero, ancorché da soggetti residenti nello Stato⁽⁵⁹⁾. Riguardo all'imposizione di plusvalori immobiliari, fondata, come s'è visto, sul principio del beneficio, tale criterio si manifesta, per l'appunto, come attitudine del bene considerato a risentire delle decisioni pubbliche in materia di assetto del territorio: da ciò, l'applicazione dell'imposta secondo il principio della *lex rei sitae* (art. 1).

Ma trattandosi, come abbiamo precisato, di un tributo locale, il principio della territorialità si prospetta anche sotto un diverso profilo, ed ossia come criterio di attribuzione del plusvalore all'ente che ne abbia determinato la formazione. Infatti, l'art. 29 del decreto istitutivo dispone che l'imposta, liquidata secondo le aliquote deliberate dal comune nel cui territorio è situato l'immobile, sia devoluta a questo, e precisa che, ove l'immobile sia ubicato in più comuni, si proceda alla ripartizione dell'imponibile in proporzione della superficie compresa in ciascuno di essi, liquidandosi l'imposta con distinte aliquote⁽⁶⁰⁾.

6. L'incremento di valore, in quanto fenomeno di durata, si produce con carattere di continuità: idealmente, la sua rile-

(58) Cfr. GRANELLI, *Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e prat. trib.* 1973, I, 1133 ss., spec. 1134-35.

(59) GRANELLI, *Contributo allo studio dell'imposta locale sui redditi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 873 ss., spec. 879.

(60) Cfr. FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 172 ss.

vazione potrebbe restringersi sino a coincidere con il « tempo limite », ed ossia con l'unità considerata indivisibile o in forza di legge (*tempo limite legale*) o per motivi di indole tecnica (*tempo limite reale*). È evidente, tuttavia, che il prelievo non potrebbe seguire questo andamento del fenomeno incrementativo, tassandolo giorno per giorno, via via che esso viene formandosi. Da ciò, la necessità di fissare, ai fini della rilevazione del plusvalore, dei « periodi incrementativi », e di assumere, quali termini di riferimento per l'imposizione, un momento iniziale ed uno finale ⁽⁶¹⁾.

Per quanto riguarda il momento iniziale dell'imposizione, esso, nella prima applicazione del tributo, è individuato con riferimento ad una data fissa (secondo i casi: 1° gennaio 1963, o 1° gennaio 1965, o 1° gennaio 1966, o data stabilita ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili), ovvero, se posteriore, alla data di acquisto. Quest'ultima conclusione, espressa dall'art. 6, comma 5° riguardo alle aree fabbricabili soggette all'imposta abrogata, comporta, quindi, la « continuità » delle due imposizioni ⁽⁶²⁾.

Ciò posto, resta tuttavia aperto un delicato problema, dato dal differente meccanismo applicativo dei due tributi: infatti, mentre nel sistema dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree edificabili, l'applicazione del tributo, e la conseguente interruzione della durata o fissazione del periodo incrementativo avevano luogo in dipendenza di trasferimenti per atto tra vivi ⁽⁶³⁾, il regime dell'Invim ricollega tali effetti anche ai trasferimenti *mortis causa*.

Quid iuris, dunque, nel caso in cui un'area edificabile, soggetta alla pregressa imposta, fosse pervenuta all'attuale intestatario successivamente alla data di riferimento, per causa di mor-

⁽⁶¹⁾ Sulla problematica considerata, ci permettiamo rinviare a GRANELLI, *Poteri e facoltà*, cit., loc. cit., spec. 359 ss.

⁽⁶²⁾ FILIPPI, *L'imposta*, cit., pp. 102-103.

⁽⁶³⁾ Cfr. GRANELLI, *Sul regime fiscale*, cit., loc. cit.

te, ed ossia in virtù di un atto che non abbia dato luogo all'applicazione dell'imposta? La soluzione del problema dipende dalla scelta del criterio normativo, da assumere ai fini della qualificazione di tale acquisto: se si ha riguardo alla normativa dell'Invim, esso dovrà considerarsi idoneo a fissare il momento iniziale dell'imposizione; se, per converso, si ritiene applicabile il criterio operante riguardo alla precedente imposta, l'imposizione dovrà essere fatta risalire alla data di riferimento. A nostro parere, questa seconda soluzione è preferibile, in quanto rispondente al principio di continuità dell'imposizione: infatti, ove si assumesse a termine iniziale l'acquisto per causa di morte, il plusvalore precedentemente formatosi sfuggirebbe a qualsivoglia tassazione ⁽⁶⁴⁾.

Nelle imposizioni, successive alla prima, il principio di continuità e di non duplicazione comporta, di regola, l'assunzione, a momento iniziale, del termine finale della precedente imposizione, e la conseguente coincidenza del valore finale di questa con quello iniziale del successivo prelievo ⁽⁶⁵⁾. Da tale criterio si discostano, tuttavia, alcune ipotesi, verificantisi allorquando, in virtù di determinate esenzioni, un certo intervallo incrementativo sia sfuggito all'applicazione dell'imposta: in tal caso, il termine iniziale sarà identificato dal momento in cui, con il venir meno della situazione esimente, siansi ricostituite le condizioni di impossibilità ⁽⁶⁶⁾.

Il termine finale dell'imposizione è dalla legge identificato secondo due distinti criteri, l'uno di carattere generale, l'altro riservato a particolari fattispecie.

Sotto il primo profilo, l'imposta viene applicata in occasione dell'alienazione dell'immobile, a titolo oneroso o gratuito, ovvero del suo trasferimento per causa di morte (art. 2). È da riba-

⁽⁶⁴⁾ *Contra*, FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 103.

⁽⁶⁵⁾ GRANELLI, *Sul regime fiscale*, cit., loc. cit.

⁽⁶⁶⁾ Cfr., con riferimento all'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili: GRANELLI, *Poteri e facoltà*, cit., loc. cit., spec. 353 ss.

dire, a questo riguardo, che l'alienazione non viene, a questi fini, in rilievo come manifestazione di « realizzo », ma quale semplice *occasio impositionis*: l'imposta, infatti, è applicata sulla base del valore oggettivo, indipendentemente dal prezzo o corrispettivo conseguito ⁽⁶⁷⁾. Tale conclusione permane valida anche nell'ipotesi in cui, trattandosi di trasferimento coattivo, l'assunzione del valore determinato agli effetti dell'imposta di registro comporti, in virtù dell'art. 42 del d.p.r. n. 634, l'applicazione del tributo sulla base del prezzo di aggiudicazione: ciò dipende, infatti, proprio dal rilievo che le particolari modalità del trasferimento garantiscono, o quantomeno mirano a garantire, la coincidenza del prezzo con il valore venale dell'immobile ⁽⁶⁸⁾. Il principio riferito soffre, in realtà, una sola eccezione, che non sembra trovare una valida *ratio* giustificatrice: allorquando il trasferimento immobiliare, per l'avere ad oggetto un bene diverso dai terreni, e per l'essere effettuato da un'impresa commerciale in forma non permutativa (nel caso di permuta, infatti, l'Iva è applicata sul « valore normale »: art. 13 lett. d, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633), sia soggetto all'imposta sul valore aggiunto in base al corrispettivo fatturato, quest'ultimo viene assunto, per effetto del richiamo operato dall'art. 2 del decreto in esame, quale valore agli effetti dell'Invim ⁽⁶⁹⁾.

Le disposizioni correttive, introdotte con il successivo d.p.r. n. 688, hanno, inoltre, individuato alcune categorie di atti che, pur non essendo pacificamente alienazioni a titolo oneroso, sono considerati tali: le vendite forzate ⁽⁷⁰⁾, le sentenze importanti esecuzione specifica dell'obbligo di stipulare un contratto di trasferimento immobiliare, i conferimenti e le assegnazioni, eccettua-

⁽⁶⁷⁾ GRANELLI, *La tassazione*, cit., loc. cit., spec. 839-42.

⁽⁶⁸⁾ GRANELLI, *La tassazione*, cit., loc. cit., spec. 844.

⁽⁶⁹⁾ MICHELI, *Corso*, cit., p. 472; GRANELLI, *La tassazione*, cit., spec. 846; FILIPPI, *L'imposta*, cit., pp. 99-100.

⁽⁷⁰⁾ Cfr. SPAZIANI TESTA, *L'Invim ed i trasferimenti coattivi*, in *Comm. centr.*, 1973, II, 447 ss.

te quelle di alloggi costruiti da cooperative nell'ambito della legislazione sull'edilizia economica e popolare ⁽⁷¹⁾.

Precisa, inoltre, lo stesso testo normativo che, nelle vendite con riserva di proprietà e nelle locazioni con clausola di riscatto vincolante per entrambe le parti, l'alienazione si considera avvenuta all'atto della stipulazione.

Tali pur opportune puntualizzazioni non risolvono, tuttavia, i numerosi nodi problematici, che si presentano all'attenzione dell'interprete, ed ai quali riteniamo necessario dedicare un rapido accenno.

Relativamente al caso in cui gli atti di alienazione o di trasferimento gratuito anche per causa di morte, siano dichiarati nulli o annullati per cause oggettive, non imputabili alle parti, prevede l'art. 31 che l'imposta debba essere restituita, considerando l'atto, anche ai fini della successiva imposizione, come non intervenuto. Per converso, resta ferma l'imposizione degli atti risolutivamente condizionati, pur dopo l'avveramento della condizione. Nulla è detto, invece, per il caso in cui l'atto sia sottoposto a condizione sospensiva: a nostro avviso, la considerazione dei particolari effetti di tale condizione, il cui avveramento determina *ex tunc* l'operatività del trasferimento, induce a ritenere che l'imposizione rimanga, in tal caso, differita al verificarsi della condizione, fermo restando, tuttavia, ai fini delle aliquote, della valutazione e ad ogni altro effetto, il riferimento alla data della stipulazione ⁽⁷²⁾.

Neppure la *vexata quaestio* del regime delle incorporazioni e fusioni risulta, con le norme integrative, compiutamente superata. È indubbio che la nuova formulazione dell'art. 6, disponendo assumersi a valore iniziale, nell'imposizione a carico della

(71) Si cfr.: RIZZI CORALLO, *Le assegnazioni di immobili da società di ogni tipo e l'Invim*, in *Boll. trib. inf.*, 1974, 311 ss.

(72) In senso conforme, PERRONE, *L'imposta sull'incremento di valore degli immobili: primi spunti critici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1973, I, 512 ss. (questo A. ritiene, tuttavia, che le aliquote vadano invece determinate al momento del verificarsi della condizione); SPADA e VOIELLO, *L'imposta*, cit., p. 181.

società risultante dall'operazione, quello della data di acquisto da parte delle società fuse od incorporate, escluda tali atti dall'orbita dell'imposta; tuttavia, dovendosi dubitare del carattere interpretativo di tali norme, resta aperto il problema della imponibilità delle fusioni attuate prima della sua entrata in vigore: problema che, nel caso in cui si fossero rese operanti, in ipotesi, le esenzioni di cui alle leggi 18 marzo 1965, n. 1701 e 1° dicembre 1971, n. 1101, espressamente riferite, dall'art. 39 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, al tributo in esame, si rifletterebbe sulla determinazione del valore iniziale nelle successive applicazioni dell'imposta ⁽⁷³⁾.

Altra questione aperta è quella dei trasferimenti presunti agli effetti dell'imposta di registro, circa i quali potrebbe coltivarci il dubbio di una loro idoneità a determinare l'applicazione dell'Invim. A nostro avviso, la soluzione dev'essere negativa, in quanto la presunzione non può venire estesa oltre l'ambito della sua previsione. Né il contrario assunto potrebbe giustificarsi in base al richiamo che l'art. 31 fa, per quanto non sia diversamente disciplinato, alla legge di registro: infatti, le condizioni d'imponibilità sono puntualmente disciplinate dal decreto in esame ⁽⁷⁴⁾. Conseguentemente, deve essere escluso, a nostro avviso, l'imponibilità delle divisioni, anche per le eccedenze considerate come trasferimenti a norma dell'art. 32, d.p.r. n. 634 ⁽⁷⁵⁾. Per lo stesso ordine di considerazioni, deve essere negata la riproducibilità, riguardo all'Invim, delle presunzioni stabilite in altri testi di legge in ordine alla qualificazione dell'atto: onde i trasferimenti

⁽⁷³⁾ La tassabilità delle fusioni era negata, già prima della emanazione del decreto « correttivo », da S. DUS, *La fusione di società e l'imposta sull'incremento di valore degli immobili*, in *Iva e imp. ind. aff.*, 1973, I, 7 ss., e da GAFFURI, *L'Invim e la dinamica delle società commerciali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1973, I, 490 ss., spec. 503 ss.

⁽⁷⁴⁾ D'ERRICO, *Norme procedurali per la tassazione degli atti privi di dichiarazione di valore e delle presunzioni di registro ed Invim*, in *Boll. trib. inf.* 1975, 380 ss.

⁽⁷⁵⁾ FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 35 ss.

immobiliari, per i quali risulti pattuito un corrispettivo, conserveranno, ai fini dell'Invim, il carattere di alienazione a titolo oneroso, a nulla rilevando il rendersi operante, nei riflessi dell'imposta di trasferimento, della presunzione di gratuità di cui all'art. 25 del citato d.p.r. n. 634.

Un cenno merita, infine, l'ipotesi della cessione d'azienda, allorquando vi siano ricompresi cespiti immobiliari. A nostro avviso, poiché l'inserimento dell'immobile nel complesso aziendale non ne esclude, ai fini degli atti che ne importino disposizione, la perdurante individualità (arg. ex art. 2556 cod. civ.), l'imposta risulterà applicabile.

Il secondo criterio di determinazione del termine finale, previsto limitatamente alle società e, più generalmente, agli enti ed alle organizzazioni soggetti all'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche (cfr. *infra*, n. 8), è dato dallo scadere del decennio di ininterrotta titolarità del dominio o del diritto enfiteutico. Anche la nuda proprietà rientra, a nostro parere, nella previsione, postoché, in caso contrario, dette società potrebbero agevolmente sottrarsi all'imposta concedendo a proprie collegate un diritto parziario diverso dalla enfiteusi.

Tale meccanismo impositivo, può, tuttavia, dare adito a notevoli perplessità dal punto di vista costituzionale.

Sotto un primo aspetto, non va dimenticato che il fenomeno incrementativo presenta un andamento discontinuo sino a produrre, in presenza di determinate situazioni, variazioni di segno negativo ⁽⁷⁶⁾. Ora, è evidente che, cristallizzandosi il processo incrementativo in un certo momento, dalla scelta di tale momento viene a dipendere la rilevazione di un plusvalore che, accertato in un momento diverso, potrebbe risultare inferiore, o addirittura azzerarsi. Si faccia il caso di un terreno che, acquistato come fondo agricolo, sia poi divenuto edificabile, e successivamente sia stato assoggettato ad un vincolo urbanistico: orbene, a seconda che il periodo venga fatto cadere prima o dopo l'imposi-

(76) Cfr. ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali*, cit., p. 104.

zione del vincolo, si darà, oppur no, un plusvalore tassabile. Ora, un cosiffatto meccanismo pacificamente non si rivela arbitrario, sì da contrastare con l'art. 53 Cost., allorquando il verificarsi della condizione di imponibilità venga fatta dipendere (come avviene per le normali ipotesi di alienazione o trasferimento) dalla volontà stessa del soggetto, o da circostanze che la legge considera come succedanei di tale volontà, per essere così considerate a effetti diversi da quelli fiscali. Ma tale situazione non si verifica nel caso dell'imposizione decennale, ove alla determinazione del momento in cui cade l'imposta non concorre, in alcun modo, la volontà del soggetto: talché sembra legittimo domandarsi se il tributo non possa per questa parte, confliggere con il principio della capacità contributiva.

Sotto altro profilo è da osservare che l'imposta periodica, a fronte dell'aspetto negativo che testé abbiamo messo in luce, presenta un risvolto favorevole, quando all'andamento crescente del fenomeno incrementativo faccia seguito l'alienazione o il trasferimento del bene: in tal caso, infatti, lo scomporsi dell'intero periodo in separati intervalli comporta, a favore delle società, un onere inferiore, che non trova, a nostro avviso, giustificazione, a fronte del più gravoso trattamento riservato, *ceteris paribus*, agli altri soggetti (in argomento: *infra*, n. 8).

7. Ai fini della determinazione dei valori, iniziale e finale, la regola, accolta dalla legge in esame, è quella del riferimento ai corrispondenti valori assunti ai fini dei tributi erariali indiretti (registro, donazioni o successioni, Iva) applicati in dipendenza del medesimo presupposto. Viene, così, riprodotto e reso ancor più vincolante, il principio della *automatica efficacia* delle risultanze erariali, già recepito, ma con salvezza della prova della loro inattendibilità, dall'art. 4 della legge n. 246 del 1963.

Naturalmente, il valore cui occorre avere riguardo, è quello definitivamente accertato ai fini dei corrispondenti tributi di registro, o di successione o donazione, intendendosi per tali quelli

risultanti da dichiarazione non rettificata, nel caso in cui non vi sia stato accertamento d'imposta completamentare, ovvero quelli emergenti da accertamento non impugnato, o definito per adesione, od ancora da pronunzia non impugnabile delle Commissioni di merito ⁽⁷⁷⁾. Delicati problemi sorgono, invece, riguardo al corrispettivo determinato ai fini dell'Iva: corrispettivo che, quando sia stata regolarmente emessa fattura, non è, ovviamente, soggetto a revisione, ma soltanto, e in casi particolarissimi (operazioni non imponibili o esenti) all'accertamento della loro corrispondenza a quello effettivamente percepito (non si ritiene, infatti, che il caso, più generale, di indicazione di una imposta inferiore al dovuto, previsto dall'art. 41 del d.p.r. n. 633, riguardi anche l'ipotesi della « sottofatturazione »). Parrebbe, quindi, che, ove il trasferimento dia luogo ad applicazione dell'Iva, debba assumersi, quale valore, il corrispettivo risultante dalla fattura: il che costituisce, come si è già osservato, un discostamento addirittura abnorme dai principi che reggono l'imposta. Qualora, per converso, essendosi omessa la fattura, e la conseguente registrazione del corrispettivo, l'Ufficio proceda a rettifica della dichiarazione annuale, appare quanto meno dubbia la possibilità di riferirsi a tale atto: esso, infatti, riguarda il complesso dei ricavi imponibili dell'intero anno, e non la singola operazione. Tuttavia, poiché, la rettifica avrà luogo con criterio analitico, gli elementi di questa potranno ricavarsi, emergendo quali *interna* dell'atto. Ma il problema diviene insolubile allorquando siasi proceduto, ai fini dell'Iva, all'accertamento induttivo (art. 55, d.p.r. n. 633). Resta poi ferma, in ogni caso, l'incongruenza che le determinazioni ai fini dell'Iva, anche se risultanti da riscontri dell'ufficio, vertono pur sempre sul corrispettivo, e non sul valore dell'immobile ⁽⁷⁸⁾.

⁽⁷⁷⁾ Tale meccanismo impositivo è all'origine di rilevanti conflitti di interesse, che si riflettono sul regime del relativo contenzioso tributario, dando luogo a delicate ipotesi litisconsortili. Si veda, in argomento: D'ERRICO, *Imposta di registro ed Invim: litisconsorzio necessario nel giudizio tributario*, in *Boll. trib. inf.* 1975, 698 ss.

⁽⁷⁸⁾ FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 99 ss.

La regola generale, per cui i valori accertati ai fini dei tributi erariali si assumono automaticamente agli effetti dell'Invim, soffre, tuttavia, alcune eccezioni.

Innanzitutto, è intuitivo che tale meccanismo non può operare allorquando si tratti di imposta decennale, mancando, in tale ipotesi, un atto soggetto a registrazione o comunque ad applicazione di tributi erariali: in tal caso, l'Ufficio accerterà il valore dell'area ai soli effetti dell'Invim.

Analogamente si procede, allorquando il trasferimento, per non essere soggetto né all'imposta proporzionale di registro, né a quella di successione o donazione, né all'Iva, non abbia dato luogo ad alcuna valutazione per tali effetti (art. 6 comma 2°).

Possono, inoltre, rinvenirsi ipotesi di discostamento dei valori, assunti nell'applicazione dell'Invim, da quelli sui quali sono o furono applicati i tributi erariali.

La legge prevede, espressamente, il caso in cui, trattandosi di fondi rustici, il valore fosse stato determinato con il criterio automatico: principio, questo, che potrà valere soltanto riguardo al valore iniziale, posto che, con l'entrata in vigore della riforma, la valutazione automatica è stata abolita.

Altre fattispecie, tuttavia, è dato rinvenire nella casistica: si pensi, per fare uno dei molti esempi, all'ipotesi del trasferimento di un diritto enfiteutico, per il quale l'imposta di registro fosse stata assolta, come ivi allora prescritto, sull'ammontare del canone pattuito, e non sul valore del diritto ⁽⁷⁹⁾; ed ancora, al caso in cui la valutazione dell'ufficio, unitariamente espressa, riguardi genericamente un complesso di beni, immobili e mobili ⁽⁸⁰⁾. Anche in tali ipotesi, sembra di dover concludere che il valore di mer-

(79) Cfr.: A. UCKMAR, *La legge del registro*, vol. I, Padova 1958, 5ª ed., p. 315 ss.

(80) Va notato che, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, di cui non è da escludere la riproducibilità pur nell'ambito del disposto dell'art. 49, comma 2° del D.P.R. n. 634 del 1972, l'obbligo di indicare, nell'accertamento, il valore distintamente attribuito ad ognuno dei beni trasferiti, sussisterebbe sol quando il contribuente abbia reso, a sua volta, distinte dichiarazioni di valore. Si cfr., in tal senso: Cass., sez. un. civ., 4 ottobre 1971, n. 2719, in *Boll. trib. inf.* 1971, 1894.

cato dell'immobile dovrà determinarsi *ad hoc*, agli effetti dell'Invim.

Altre delicate ed eleganti questioni sorgono nel caso in cui, trattandosi di aree edificabili, l'Invim venga, come si è visto, a saldarsi con la previgente imposta.

Verificandosi, ad esempio, che il valore iniziale debba essere determinato con riferimento ad un atto di acquisto, in dipendenza del quale avesse trovato applicazione l'abrogata imposta, dovrà aversi tuttavia riguardo, secondo le regole esposte, al valore definito ai fini dell'imposta di registro o di successione, oppure, se diverso, dovrà assumersi il valore sul quale venne applicata l'imposta di cui alla legge n. 246 del 1963? A nostro avviso, è da preferire la seconda soluzione, posto che essa, pur non trovando conferma nella lettera della legge, meglio riflette il già menzionato principio di continuità fra le due imposte.

Analoga questione può insorgere allorquando si debba procedere alla valutazione, alla data di riferimento, di un'area censita in catasto, per la quale era previsto, dalla legge n. 246 del 1963, il calcolo del valore cosiddetto automatico: dovrà procedersi, anche ai fini dell'Invim, a tale calcolo? Propenderemmo per la soluzione negativa, in quanto il riferimento alla data di cui agli artt. 5 e 25 della citata legge è formulato esclusivamente in vista della fissazione del periodo incrementativo, e non pare, quindi, estensibile alla metodologia di stima.

La differenza fra i due valori, iniziale e finale è, tuttavia, depurata, ai fini della determinazione dell'incremento imponibile, di taluni elementi. Alcuni di essi, per l'esprimere la presenza di un beneficio prodotto da cause diverse da quelle che giustificano l'imposta (cause concorrenti), costituiscono, riproducendo la terminologia della più volte citata legge n. 246, « fattori incrementativi » ⁽⁸¹⁾, e vengono, quindi, imputati ad aumento del valore

⁽⁸¹⁾ Cfr. GRANELLI, *In tema di determinazione dei plusvalori imponibili ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sulle aree fabbricabili*, in *Boll. trib. inf.* 1966, 557 ss., spec. 579 ss.

iniziale (così gli incrementi naturali, le spese d'acquisto, le spese incrementative e di costruzione: art. 10 e segg.). Tali spese sono, ovviamente, imputabili sol quando siano state sostenute entro il periodo incrementativo considerato: ma a tale regola, la nuova formulazione dell'art. 13 apporta una rilevante, opportuna eccezione, riconoscendo detraibili, anche se sostenute dopo il trasferimento, le spese di urbanizzazione primaria e secondaria, rese obbligatorie ai fini dell'edificazione (⁸²).

Una diversa posta correttiva, prevista dall'art. 14, consiste nella detrazione, dall'incremento accertato, di una somma pari al 4 % del valore iniziale per ogni anno o frazione di anno superiore al semestre. La funzione di tale elemento attiene alla progressività dell'imposizione, sulla quale influisce, conformemente alla struttura del presupposto, la « durata » del periodo incrementativo: infatti, a parità d'incremento, il beneficio sarà tanto più rilevante, quanto più breve risulti il tempo in cui si sia prodotto. Pertanto, poiché la progressività delle aliquote varia in proporzione del rapporto fra l'incremento accertato ed il valore iniziale, espresso percentualmente, la detrazione di un importo crescente in relazione al tempo sortisce l'effetto di attenuare la progressività al crescere del periodo incrementativo (⁸³).

Altre detrazioni dall'incremento mirano, invece, all'attuazione del principio di non duplicità del tributo: tali, ad esempio, quelle, di cui ci siamo precedentemente occupati, relative alla ipotesi di estinzione o consolidazione di diritti parziari per decorso di termini o per cause naturali. Osserviamo tuttavia, a questo riguardo, che la piena realizzazione di tale principio non è assicurata dai citati art. 7, comma 2° e 9, comma 2° del decreto, nel testo risultantene dal provvedimento correttivo, in quanto, essendo prevista la detrazione esclusivamente dei plusvalori già tassati dall'atto della costituzione del diritto parziario, e non, in-

(⁸²) Sulla rilevanza di tali oneri nei riguardi dell'abrogata imposta sul plusvalore delle aree, si cfr. GRANELLI, *Attualità in tema di imposta comunale sulle aree edificabili*, in *Boll. trib. inf.* 1968, 1231 ss., spec. 1234-35.

(⁸³) FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 137.

vece, di quelli eventualmente tassati in occasione di successivi trasferimenti di tale diritto, questi ultimi sconteranno due volte il prelievo.

Nessuna depurazione è, invece, prevista riguardo alla svalutazione monetaria, conseguendo, da ciò, l'imponibilità dei relativi incrementi « nominali » ⁽⁸⁴⁾. Tale conseguenza, oltre che risultare incompatibile con la struttura e con le rilevate finalità dell'imposta, è, a nostro parere, suscettibile di determinare un contrasto con il principio di capacità contributiva, consacrata dall'art. 53 della Costituzione: infatti, la mancata esclusione, dall'area dell'imponibilità, degli incrementi da svalutazione si traduce nella rilevazione di una capacità contributiva apparente e fittizia, dovuta non già ad una effettiva miglioria dell'immobile, ma al mutamento dell'unità di misura del suo valore ⁽⁸⁵⁾. Né sembra possa invocarsi, a giustificazione di siffatto risultato, il principio nominalistico: esso, infatti, come la Cassazione non ha mancato di precisare con riferimento alla tassazione delle plusvalenze ⁽⁸⁶⁾, opera soltanto riguardo alle ipotesi in cui la moneta entri in rilievo come mezzo di pagamento, e non, invece, allorquando essa funga, come nella specie, da strumento di misurazione dei valori ⁽⁸⁷⁾.

⁽⁸⁴⁾ Cfr. GRANELLI, *L'applicazione dell'Invim in un contesto inflazionistico ed il principio della capacità contributiva*, in *Boll. trib. inf.* 1975.

⁽⁸⁵⁾ Comm. trib., 1° gr. Tortona, 19 febbraio 1975, in *retro*, 1975, in *Giust. it.* 1975, III, 2, con nota di GRANELLI, *L'inflazione e l'Invim: profili costituzionali*, ed in *Leg. giur. trib.* 1975, 837, con nota di CORRADO, *Brevi note in tema di determinazione sull'imponibile ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*.

⁽⁸⁶⁾ Cass., sez. un. civ., 17 marzo 1938, n. 905, in *Foro it.* 1938, I, 835, con nota di BIAMONTI, *Le plusvalenze monetarie costituiscono reddito tassabile quando siano realizzate in caso di alienazione?*

⁽⁸⁷⁾ Recentemente, peraltro, la Cassazione sembra essere pervenuta ad una più radicale soluzione, secondo cui dovrebbe negarsi in assoluto la tassazione delle plusvalenze da svalutazione. Si cfr., infatti: Cass., sez. I, civ., 16 ottobre 1974, n. 2874, in *Dir. e prat. trib.* 1975, II, 3, con nota di V. UCKMAR, *Le differenze di numerario conseguenti alla svalutazione monetaria non sono assoggettabili a tassazione*, ed in *Riv. dr. fin. e sc. fin.* 1975, II, con nota di GRANELLI, *Svalutazione monetaria, reddito e incrementi di valore*.

Una relevantissima innovazione è stata introdotta, dall'art. 2 della legge n. 694 del 1975, relativamente all'utilizzazione edificatoria.

In base alla previgente formulazione dell'art. 6, comma 6° del decreto istitutivo, successivamente modificato con il d.p.r. numero 688 del 1974, gli immobili appartenenti ad imprese costruttrici, che avessero provveduto direttamente alla loro edificazione, erano assoggettati ad un particolare criterio di tassazione, mirante ad escludere dal prelievo l'intervallo compreso fra l'inizio e il termine della costruzione. Fu subito chiaro, tuttavia, che la nozione di impresa costruttrice non si presentava di agevole definizione ⁽⁸⁸⁾, incorrendo nell'alternativa di restringere in misura eccessiva l'area di operatività del beneficio, ovvero di renderla quanto mai evanescente: prova ne sia che lo stesso Ministero delle finanze, dopo avere in un primo tempo ravvisato la necessità che si trattasse di impresa principalmente operante nel settore edilizio ⁽⁸⁹⁾, modificò successivamente il proprio punto di vista, pervenendo a riconoscere sussistente il predetto requisito soggettivo anche riguardo ad imprese svolgenti in forma occasionale l'attività costruttiva ⁽⁹⁰⁾. D'altro canto, tale limitazione non appariva giustificata: ed invero, postoché lo speciale regime di che trattasi era istituito al fine di escludere dall'imposizione, conformemente alla struttura stessa del tributo, il plusvalore prodotto dall'intervento edificatorio, risultava del tutto incongruente circoscriverne l'applicabilità a una determinata categoria di soggetti.

La legge in esame, disponendo, nel testo del comma 6° dell'art. 6, la soppressione delle parole « da parte di imprese costruttrici », e rendendo quindi la norma stessa applicabile a qualsiasi soggetto, che abbia intrapreso l'utilizzazione edificatoria, eli-

⁽⁸⁸⁾ GRANELLI, *Profilo giuridico*, cit., loc. cit., sp. 778.

⁽⁸⁹⁾ Si veda, infatti, la Circolare 21 febbraio 1973, n. 20, in *Boll. trib. inf.* 1973, 514.

⁽⁹⁰⁾ In tal senso, si cfr. la Circolare 2 agosto 1973, n. 45, in *Boll. trib. inf.* 1973, 1846, e la nota 22 maggio 1974, n. 4, *ivi*, 1974, 1967.

mina non soltanto una palese incongruenza, ma fors'anche un vizio costituzionale della norma, della cui legittimità ben poteva dubitarsi in riferimento all'art. 53 Cost.

Peraltro, la rilevanza del dubbio di incostituzionalità, dianzi prospettato, permane, conformemente all'insegnamento della Corte costituzionale, che afferma proponibili le questioni di incostituzionalità di norme abrogate in quanto esse possano trovare applicazione in rapporti pregressi ⁽⁹¹⁾, relativamente alle fattispecie tributarie verificatesi prima dell'entrata in vigore del nuovo sistema: ciò, in quanto il già ricordato comma 1° dell'art. 5 dichiara applicabile, anche se il relativo rapporto di imposta sia pendente a tale data, la normativa originaria.

Naturalmente, l'ambito di operatività del nuovo criterio di imposizione delle attività costruttive dev'essere determinato secondo i principi generali che presiedono alla successione delle leggi nel tempo: e, trattandosi nel caso considerato di una fattispecie a formazione progressiva, realizzantesi attraverso una sequenza di fatti — acquisto dell'area, costruzione, trasferimento o titolarità decennale dell'immobile —, l'attrazione della fattispecie medesima nell'orbita della precedente o della successiva disciplina giuridica dipende dal momento del tempo in cui sia venuto a situarsi l'elemento di essa fattispecie, che appaia come determinante ai fini della sua rilevanza in termini di capacità contributiva. Ora, non v'ha dubbio, a nostro avviso, che tale elemento vada individuato nel compimento del periodo incrementativo: eppertanto riteniamo che i soggetti, diversi dalle imprese costruttrici, possano avvalersi del regime in considerazione quante volte il trasferimento abbia avuto luogo, o il decennio sia maturato, successivamente al 31 dicembre 1975, a nulla rilevando che, prima di tale data, abbia avuto luogo, in tutto od in parte, l'attività costruttiva.

⁽⁹¹⁾ Cfr., ad es.: Corte cost., 30 maggio 1963, n. 77, in *Giur. it.*, 1963, I. 1, 1070.

In dottrina: JEMOLO, *Inefficacia costituzionale di legge abrogata*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.* 1959, 336 ss.

8. Si è già posto nel debito rilievo come la qualificazione dei soggetti passivi dell'imposta abbia luogo sulla base di una particolare relazione con l'immobile, tale da determinare o rilevare, nel soggetto, la disponibilità dell'incremento, rendendo allo stesso imputabile il vantaggio prodottosi con la valorizzazione del cespite.

Questo rapporto varia con il mutare delle condizioni di imponibilità.

Riguardo all'ipotesi di alienazione a titolo oneroso, la soggettività passiva è attribuita all'alienante: costui, infatti, quando anche non abbia realizzato l'intero plusvalore, si trova nella possibilità di operarne la realizzazione. Egli, quindi, verte in una situazione di *disponibilità dell'incremento*.

Per converso, la legge attribuisce la soggettività passiva, rispetto all'ipotesi di trasferimento gratuito o *mortis causa*, a coloro a cui profitto si verifichi l'acquisto. La scelta non è, per la verità, imposta, come la precedente, dalla logica del tributo, atteso che la disponibilità dell'incremento è ben ravvisabile anche nei confronti di chi cede gratuitamente, o dismette morendo, l'immobile: infatti, l'abrogata imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili veniva applicata a carico dell'alienante anche per il caso di cessione gratuita del terreno.

È, comunque, da sottolineare che l'imposta in esame non costituisce, riguardo all'ipotesi di trasferimento *mortis causa*, una passività ereditaria, qualificandosi piuttosto come debito proprio del successore. Essa, infatti, viene considerata dalla legge come una componente dell'imposta sulle successioni o donazioni, nella quale resta, per così dire, assorbita: statuisce, infatti, l'art. 19 del d.p.r. n. 637, richiamato dall'art. 55 dello stesso decreto, che, da tali imposte, è detratto, sino a concorrenza dell'imposta successoria o di donazione attribuibile all'immobile, il tributo in esame.

Riguardo, infine, all'imposizione decennale, il soggetto passivo è individuato nella società o nell'ente che, allo scadere del

decennio, abbia la titolarità dell'immobile quale proprietario od enfiteuta.

È da rammentare, a tal riguardo, che la legge di delegazione aveva limitato l'applicazione decennale dell'imposta alle « società che svolgono in modo esclusivo o prevalente attività di gestioni di immobili ». Come non mancammo di rilevare ⁽⁹²⁾, questa categoria soggettiva lasciava adito, in mancanza di più dettagliate individuazioni, a un ampio margine di incertezza e controvertibilità. Né a tale incertezza potevano sopperire i principi, peraltro non univoci, elaborati dalla giurisprudenza in merito alla legge 18 ottobre 1955, n. 930, recante agevolazioni per lo scioglimento e la trasformazione delle società immobiliari ⁽⁹³⁾, attese le diverse finalità in funzione delle quali siffatta categoria veniva in considerazione.

D'altro canto, la rilevata indeterminatezza era, in certo senso, connaturale ad una legge che, in conformità all'art. 76 della Costituzione, si limitava a determinare « principi e criteri direttivi ».

Peraltro, il ricordato d.p.r. n. 643 del 1972, istitutivo dell'imposta, non recò alcuna ulteriore specificazione, limitandosi a riprodurre nell'art. 3, l'anodina formulazione della legge di delegazione ⁽⁹⁴⁾.

L'esigenza, ben presto avvertita, di circoscrivere l'area di controvertibilità insita in tale nozione, indusse tuttavia il legislatore delegato ad enunciare, con il successivo d.p.r. n. 688 del

⁽⁹²⁾ GRANELLI, *La tassazione dei plusvalori nella riforma tributaria*, in *Boll. trib. inf.* 1972, 837 ss., spec. 848-49.

⁽⁹³⁾ Si cfr., ad es., Cass., Sez. I civ., 13 maggio 1968, n. 1480, in *Boll. trib. inf.* 1968, 2445, 12 giugno 1968, n. 1879, *ivi* 1969, 465.

⁽⁹⁴⁾ DI PIETRO, *La nozione di società immobiliare e l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*, in *Giur. comm.*, 1974, I, 55 ss.; *Id.*, *L'imposta sull'incremento di valore degli immobili nei confronti delle società di gestione*, in *Dir. e prat. trib.* 1974, I, 824 ss.; MARIANI, *Individuazione delle società di gestione immobiliare prevalente: un problema dell'art. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, istitutivo dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*, in *Comm. centr.* 1975, II, 437 ss.

1974, portante disposizioni integrative e correttive nella soggetta materia, una precisa definizione del concetto di società immobiliare di gestione, rapportandola a parametri quantitativi, come tali sottratti a qualsivoglia margine di opinabilità ⁽⁹⁵⁾. Ma, quasi a dimostrare che, come insegnavano i padri, *omnis definitio in iure periculosa*, il criterio di identificazione così introdotto si rilevò, per motivi opposti a quelli che ne avevano suggerito l'adozione, ma non meno validi, scarsamente appagante: ed invero, la sua eccessiva rigidità dava luogo a non pochi inconvenienti e, in molti casi, ad autentiche sperequazioni ⁽⁹⁶⁾.

Si giunse, per tal via, alla soluzione accolta dall'art. 1 della legge n. 694 del 1975, modificativa del comma 1° dell'art. 3: estensione, cioè, dell'imposta decennale non soltanto alle « società di ogni tipo e oggetto », e quindi, prescindendo dalla loro attività di mera gestione immobiliare, ma anche « agli enti pubblici e privati diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute e le organizzazioni di cui all'art. 2 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598 ».

La *ratio* di tale ampliamento della sfera soggettiva di applicazione periodica dell'imposta è dalla Relazione ministeriale al disegno di legge identificata nel rilievo che, essendosi « sostanzialmente assegnato al tributo lo scopo precipuo di colpire gli incrementi di valore acquisiti dagli immobili come effetto di fenomeni non dipendenti dall'iniziativa del soggetto e collegati invece allo sviluppo economico della collettività e ai connessi processi di urbanizzazione », risulterebbe con tale scopo non coerente, « sul piano logico, la discriminazione operata nell'assoggettare ad imposta gli incrementi di valore immobiliare conse-

⁽⁹⁵⁾ Per più ampi riferimenti, ci permettiamo rinviare a GRANELLI, *Profilo giuridico*, cit., loc. cit., spec. 779-80.

⁽⁹⁶⁾ *Amplius*, in tal senso: GRANELLI, *Profilo giuridico*, cit., loc. cit.; FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 193 ss.; ID., *Invim: società immobiliari... agricole*, in *Giur. comm.* 1975, I, 735; DI PIETRO, *L'imposta sull'incremento di valore degli immobili nei confronti della società di gestione*, in *Dir. e prat. trib.* 1974, I, 824 ss.; PEZZANA, *L'invim decennale e le società agricole*, in *Comm. centr.* 1975, II, 1339 ss.

guiti dalle società sulla base di elementi di carattere soggettivo » (⁹⁷).

Ora, proprio la riferita giustificazione del nuovo assetto conferito all'imposta periodica conferma, a nostro avviso, come non si tratti di un semplice adeguamento tecnico dei criteri applicativi, ma di una modificazione che interviene a confortare, *ex positivo jure*, la ricostruzione da noi delineata del tributo in esame (⁹⁸), conferendo allo stesso una maggiore rispondenza allo schema teorico dell'imposizione dell'incremento di valore, inteso quale variazione oggettiva rilevante indipendentemente dal realizzo (⁹⁹). Invero, rimanendo l'applicazione periodica dell'imposta circoscritta alle cosiddette società immobiliari di gestione, il carattere « strumentale » di essa poteva offrire un serio argomento alla diversa teorizzazione, che identificava il presupposto del tributo in esame nel trasferimento del plusvalore, costituente, in tale prospettiva, normale ipotesi di tassabilità, ed assegnava quindi al prelievo periodico una funzione sussidiaria, di chiusura del sistema contro possibili elusioni (¹⁰⁰). L'estensione di tale prelievo rende, invece, non più ipotizzabile siffatta ricostruzione: onde alla tassazione periodica deve ormai riconoscersi un pari valore qualificante, riconducendola a sistema unitario con le altre ipotesi applicative.

L'identificazione dei soggetti passivi, tenuti al pagamento del tributo in forma periodica, è attuata secondo due differenti criteri per le società e per gli altri enti.

Riguardo alle prime, la soggettivazione passiva è disposta autonomamente dall'art. 1 della legge in esame con disposizione onnicomprensiva: rientrano, pertanto, nell'area di imponibilità

(⁹⁷) Così la relazione ministeriale al disegno di legge, pubblicata in *Boll. trib. inf.* 1976, 135 ss.

(⁹⁸) GRANELLI, *Profilo giuridico*, cit., loc. cit.

(⁹⁹) Si cfr., in particolare, GRANELLI, *L'imposizione degli incrementi*, cit., loc. cit.

(¹⁰⁰) Si veda, per tale prospettazione, PRIVITERA, *Contributo allo studio della natura dell'Invim*, in *Giur. imp.* 1972, 654 ss., spec. 658 ss.

non soltanto le società di capitali, soggette all'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche (art. 2, lett. a, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598), ma anche le società di persone, regolari od irregolari, e le società di fatto, che vengono quindi ad assumere, nell'ambito dell'imposta sugli incrementi di valore immobiliari, una soggettivazione analoga a quella loro conferita ai fini dell'imposta locale sui redditi (art. 2 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 599) ⁽¹⁰¹⁾. Ne va esclusa invece, a nostro avviso, la cosiddetta « impresa familiare » di cui all'art. 230-bis cod. civ. (art. 89, legge 19 maggio 1975, n. 151), dovendosi negare, secondo l'unanime opinione della dottrina, il carattere societario di tale istituto ⁽¹⁰²⁾.

Quanto, invece, agli enti diversi dalle società, l'identificazione ha luogo *ob relationem*, facendosi dalla legge in esame rinvio alla corrispondente disciplina dell'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche. In virtù di tale rinvio, saranno quindi soggetti all'applicazione periodica del tributo sul plusvalore gli enti pubblici e privati aventi nello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale, compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute e le « altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario ed autonomo », nonché le società ed enti di ogni tipo, escluse le associazioni in partecipazione, che non abbiano nello Stato la sede legale o amministrativa, o l'oggetto principale.

Al riguardo, è da osservare che, mentre l'applicazione del tributo agli enti non societari di diritto interno costituisce un

⁽¹⁰¹⁾ In argomento, GRANELLI, *Contributo*, cit., loc. cit.

⁽¹⁰²⁾ In argomento, si cfr.: FILOSA, *Riforma del diritto di famiglia*, Padova 1975, pp. 67-68; SPADEA, *Il regime patrimoniale fra coniugi nel nuovo diritto di famiglia con particolare riguardo ai beni immobili*, in *Cons. immob.* 1976, 1, p. 29 ss., spec. 39-40; CORSI, *Azienda coniugale, comunione legale e società*, in *Giur. comm.* 1975, 615 ss.; ID., *Impresa familiare, azienda coniugale e « rapporti con i terzi » nel nuovo diritto di famiglia*, ivi 1976, 5 ss.; CASSONE, *Il nuovo diritto di famiglia*, Roma 1975, p. 197; A. e M. FINOCCHIARO, *Riforma del diritto di famiglia*, vol. I, Milano 1975, p. 609 ss.

elemento di assoluta novità, l'imposizione periodica, oltreché delle società, degli « enti di ogni tipo » la cui sede legale e amministrativa ed il cui principale oggetto siano all'estero si presenta, piuttosto, come generalizzazione di un principio insito nel regime introdotto dal citato d.p.r. n. 688 del 1974: tale provvedimento, infatti, nel chiaro intento di scongiurare l'elusione dell'imposta attraverso l'utilizzazione di istituti di diritto straniero non assimilabili alle società commerciali — quali, ad esempio, le ben famigerate *Anstalten* — ⁽¹⁰³⁾, aveva precisato doversi considerare società di gestione immobiliare, sempreché sussistessero, avuto riguardo alle attività svolte nel territorio dello Stato, i previsti paramenti quantitativi, non soltanto le società estere, ma anche le « analoghe organizzazioni ».

Le rilevate modificazioni comportano, quindi, un ampliamento della sfera di rilevanza internazionale del tributo, che potrà essere fonte di ulteriori, delicati problemi nelle ipotesi in cui la materia sia regolata da accordi internazionali, concernenti l'imposizione del reddito o/e del patrimonio: quale regime si renderà, in tal caso, operante? La questione dipende, innanzitutto, dalla qualificazione dell'oggetto del tributo. Conformemente al nostro convincimento, che l'imposta in esame, anche nelle ipotesi in cui venga applicata in dipendenza di atti di trasferimento, abbia tuttavia ad oggetto l'incremento patrimoniale nella sua obiettiva rilevabilità ⁽¹⁰⁴⁾, crediamo di dover negare totalmente l'applicabilità, *in subiecta materia*, delle regole convenzionali concernenti la tassazione dei redditi (plusvalenze) e dei *capital gains*, attraendo per intero il tributo in esame nel regime delle imposte sul patrimonio. Ma quand'anche tale soluzione potesse revocarsi in dubbio riguardo alla normale applicazione dell'imposta in dipendenza di atti di trasferimento o di successione *mortis causu*, sembra a noi indubitabile che essa debba valere quanto all'im-

⁽¹⁰³⁾ Cfr., SPADA e VOIELLO, *L'imposta*, cit., p. 112.

⁽¹⁰⁴⁾ GRANELLI, *L'imposizione*, cit., loc. cit.

postazione periodica: onde il principio di diritto interno, che dispone assoggettabili al tributo decennale le società e gli enti stranieri intestatari di immobili siti nel territorio dello Stato, appare conforme alla regola, espressa riguardo ai beni immobili in tutte le Convenzioni in materia di doppia imposizione del patrimonio, della *lex rei sitae* ⁽¹⁰⁵⁾.

Tale constatazione svuota, quindi, di pratico interesse l'ulteriore, delicato problema derivante dal carattere di « tributo locale » dell'imposta in esame ⁽¹⁰⁶⁾, per il caso in cui la Convenzione escluda, espressamente o tacitamente dal proprio regolamento tale categoria di tributi ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Si vedano, in tal senso, le Convenzioni con: Danimarca, 10 marzo 1966, resa esecutiva con legge 18 marzo 1968, n. 649, art. 22; Finlandia, 4 agosto 1967, resa esecutiva con legge 12 dicembre 1973, n. 1041, art. 22; Israele, 22 aprile 1968, resa esecutiva con legge 12 aprile 1973, n. 201, art. 5; Norvegia, 25 agosto 1961, resa esecutiva con legge 2 marzo 1963, n. 534, art. 23; Paesi Bassi, 24 gennaio 1957, resa esecutiva con legge 18 giugno 1960, n. 704, art. 18.

Allo stesso risultato approdano le Convenzioni che assegnano il diritto a riscuotere l'imposta patrimoniale al Paese cui compete di tassare il reddito del cespite considerato. Si vedano, ad esempio, le Convenzioni con: Francia, 29 ottobre 1958, resa esecutiva con legge 9 febbraio 1963, n. 469, artt. 4 e 6; Germania, 31 ottobre 1925, resa esecutiva con r.d.l. 13 dicembre 1925, n. 2161, conv. nella legge 15 luglio 1926, n. 1866, artt. 2 e 12; Svezia, 20 dicembre 1956, resa esecutiva con legge 13 marzo 1958, n. 580, artt. 4 e 15.

⁽¹⁰⁶⁾ Sull'argomento, si cfr., GRANELLI, *Profilo*, cit., loc. cit., spec. 768-69.

⁽¹⁰⁷⁾ L'esclusione dei tributi locali è, ad esempio, prevista, oltreché dalla citata Convenzione con Israele (art. 1), dalle Convenzioni con l'Irlanda, 11 giugno 1971, resa esecutiva con legge 9 ottobre 1974, n. 583, art. 1, e con Trinidad e Tobago, 26 marzo 1971, resa esecutiva con legge 20 marzo 1973, n. 167, art. 2: secondo tali Convenzioni, il regime pattizio si applica soltanto ai tributi prelevati « per conto di ciascuno degli Stati contraenti ». Anche la Convenzione con la Svezia, 20 dicembre 1956, resa esecutiva con legge 13 marzo 1958, n. 280, non si discosta da tale criterio, in quanto prevede, all'art. 2, l'applicazione del proprio regolamento non già ai tributi locali propriamente intesi, sibbene soltanto agli « accessori riscossi insieme all'imposta base e dovuti... alle regioni, alle province, ai comuni ed alle Camere di commercio ».

Dispongono, invece, oltreché in ordine ai rispettivi tributi statali, anche relativamente a quelli prelevati per conto delle « suddivisioni politiche » e degli « enti locali » di ciascuno degli Stati contraenti, oltre alle citate Convenzioni con la Danimarca, la Finlandia, la Francia, la Norvegia ed i Paesi Bassi, le Convenzioni con il Belgio, 19 ottobre 1970, resa esecutiva con legge 30 luglio 1973, n. 527, e con la Gracia, 19 marzo 1965, resa esecutiva con legge 18 marzo 1968, n. 654.

È, poi, da sottolineare come abbia perduto ogni rilevanza, ai fini considerati, la distinzione fra enti « commerciali », aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di alcuna fra le attività indicate nell'art. 51 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, ed enti « non commerciali », caratterizzati dall'avere come oggetto esclusivo o principale attività non d'impresa: l'imposta periodica colpisce, quindi — salve le esenzioni di cui diremo (*infra*, n. 10) — anche gli enti pubblici e, più in generale, le organizzazioni senza fine di lucro.

Altro punto, sul quale riteniamo opportuno soffermarci, è quello della unitarietà ed autonomia del presupposto, cui la lett. b) dell'art. 2, d.P.R. n. 598 ricollega l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche alle organizzazioni senza personalità giuridica: richiamando, infatti, tale criterio in ordine all'applicazione dell'imposta sull'incremento di valore, potrebbe coltivarsi il dubbio che, a tali effetti, l'unitarietà ed autonomia vada riferita al presupposto di quest'ultimo tributo, e non a quello dell'imposta sul reddito globale. La questione è di notevole importanza, in quanto per il carattere obiettivo, e quindi *naturaliter* unitario ed autonomo del presupposto dell'imposta sui plusvalori immobiliari ⁽¹⁰⁸⁾, il riferimento a quest'ultimo potrebbe ricondurre nell'area dell'imponibilità decennale anche gruppi sprovvisti di ogni soggettività collettiva ⁽¹⁰⁹⁾, quali, ad esempio, le comunioni indivise. Ma, proprio tale conclusione, palesemente ultronea rispetto ai fini cui la tassazione periodica risulta preordinata, induce a respingere l'ipotizzata soluzione, e, conseguen-

(108) Cfr. GRANELLI, *L'imposizione*, cit., loc. cit.

(109) Per una revisione critica di tale nozione, si veda l'opera, invero fondamentale, dell'ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli s.d., spec. p. 72 ss.

A nostro avviso, di soggettività collettiva deve discorrersi, in materia tributaria, allorché, non sussistendo la personificazione del gruppo — personificazione che non può assumere carattere settoriale — il presupposto risulti tuttavia *commune pluribus uti universi*, e non — come avverrebbe nel caso di semplice solidarietà — *uti singuli*: in altri termini, quando la fattispecie tributaria faccia capo pur sempre ai singoli, ma non in quanto tali, sibbene in quanto membri di un gruppo organizzato.

temente, a ritenere che la soggettivazione debba riferirsi, anche relativamente al tributo in esame, all'unitarietà ed autonomia dell'attività produttiva di reddito: unitarietà ed autonomia che si identificano, a nostro avviso, con l'esistenza di una organizzazione preordinata ad una funzione « dinamica », e non meramente gestionale.

Con l'ampliarsi della categoria dei soggetti periodicamente imponibili, sembra a noi, inoltre, che risulti aggravato un profilo di illegittimità costituzionale, già ravvisabile, a nostro parere, nel previgente assetto della materia ⁽¹¹⁰⁾: considerata, infatti, la progressività delle aliquote, risulta che, per l'essere alle società ed agli enti consentito lo scaglionamento del periodo incrementativo in separati decenni, l'onere complessivo dell'imposta incide, come già abbiamo osservato (*supra*, n. 6), nel caso di trasferimenti di immobili da parte di soggetti che ne abbiano la titolarità da oltre dieci anni, più gravosamente per le persone fisiche. A nostro avviso, tale sperequazione potrebbe essere agevolmente eliminata con un espediente assai semplice: quello di consentire ai soggetti, diversi da quelli obbligati al pagamento dell'imposta periodica, *la facoltà* di presentare, ogni dieci anni, la dichiarazione per gli immobili di loro proprietà.

Alla trattazione dei soggetti passivi attiene, altresì, la problematica relativa alla solidarietà tributaria ⁽¹¹¹⁾: solidarietà che è stabilita, dall'art. 26 del decreto, tra gli alienanti e tra i beneficiari del trasferimento, allorquando la condizione di imponibilità si verifichi simultaneamente e paritariamente. A nostro parere, la specifica previsione del vincolo solidale con riferimento alla comunione dell'alienazione o del trasferimento si è resa necessaria, in quanto, in mancanza di una apposita statuizione, la solidarietà avrebbe potuto ipotizzarsi riguardo alle sole fattispecie, in cui vi fosse comunione, oltreché del trasferimento, dell'acqui-

⁽¹¹⁰⁾ Cfr., infatti, GRANELLI, *Profilo giuridico*, cit., loc. cit., spec. 774.

⁽¹¹¹⁾ Sull'argomento in generale, si cfr., FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino 1968.

sto. Infatti, poiché la solidarietà ha il proprio fondamento generale nella cosiddetta *eadem causa debendi* (art. 1294), essa appare configurabile, in materia tributaria, allorquando più soggetti passivi abbiano paritariamente partecipato al presupposto, cui si ricollega la rilevazione della capacità contributiva: situazione, questa, che, riguardo al tributo in esame, si manifesta soltanto nell'ipotesi in cui sussista, rispetto a più titolari, l'identità dell'intero periodo incrementativo ⁽¹¹²⁾.

Va, infine, fatto cenno al divieto di traslazione dell'onere dell'imposta, posto dall'art. 27 del decreto. Nessun problema, per quanto concerne il patto di trasferimento dell'onere, dichiarato nullo *ope legis*. Qualche dubbio, può, invece, configurarsi riguardo all'ipotesi della traslazione occulta, attuata mediante aumento del prezzo di vendita: al riguardo, è opportuno rammentare come, secondo qualche precedente giurisprudenziale formatosi in riferimento all'analogo divieto previsto per l'imposta sul plusvalore delle aree edificabili, anche in tal caso il divieto si renderebbe operante, legittimando l'esperimento dell'azione di riduzione del prezzo ⁽¹¹³⁾.

⁽¹¹²⁾ *Amplius*, con riferimento all'abrogata imposta sul plusvalore delle aree: GRANELLI, *Osservazioni in tema di solidarietà per debito d'imposta nei riflessi della tassazione comunale delle aree fabbricabili*, in *Boll. trib. inf.*, 1967, 1657 ss.

⁽¹¹³⁾ Trib. Firenze, 26 gennaio 1966, in *Dir. e prat. trib.* 1967, II, 59, con nota di GRANELLI, *In tema di traslazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*.

Sull'operatività del divieto anche nei riflessi dell'imposta retroattiva, e sulla persistenza della nullità pur dopo la dichiarazione di illegittimità costituzionale, vedansi: App. Firenze, 16 maggio 1967, in *Dir. e prat. trib.* 1969, II, 363, con nota di GRANELLI, *In tema di traslazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, di azione di rimborso dell'imposta retroattiva e di legittimazione a ricorrere*; Cass., sez. I civ., 11 dicembre 1974, n. 4181, in *Giur. it.* 1975, I, 1, con nota di GRANELLI, *L'imposizione degli incrementi*, cit.,

Si veda inoltre, con riferimento al contributo di miglioria specifica: Cass., sez. I civ., 19 gennaio 1973, n. 198, in *Mass. giur. it.* 1973, 61, che ha ritenuto incorrere nel divieto la traslazione « in avanti », e non, invece, quella « all'indietro », intesa a far ricadere il relativo onere sul venditore, che avesse alienato l'area dopo il 1° gennaio dell'anno antecedente alla delibera di dar corso all'opera pubblica, ma prima dell'istituzione del contributo.

9. Avuto riguardo alla destinazione del gettito d'imposta, la posizione di soggetto attivo compete all'amministrazione comunale.

Il comune partecipa altresì, con propria deliberazione, alla determinazione degli elementi dell'imposizione, ad esso spettando, entro limiti prestabiliti, la fissazione delle aliquote, secondo il procedimento descritto all'art. 13: in mancanza di tale deliberazione, che deve essere adottata entro il 1° agosto dell'anno precedente e comunicata, voltaché sia divenuta esecutiva, al Ministro, le aliquote restano fissate nella misura minima di legge. Va, poi, sottolineato che la deliberazione, dovendo essere adottata « con riguardo da una parte alle esigenze finanziarie anche in riferimento all'ultimo bilancio approvato ed alle ulteriori esigenze di spesa, e, dall'altra, alle condizioni dell'economia locale », dovrà essere adeguatamente motivata in linea di opportunità ⁽¹¹⁴⁾.

La dissociazione, operata dal meccanismo applicativo dell'imposta, fra la soggettività attiva e il potere di accertamento e riscossione del tributo, ingenera delicati problemi riguardo alla ripetizione dell'imposta, che si assuma indebitamente pagata.

Va precisato, infatti, che, secondo autorevoli prospettazioni, il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, portante revisione del contenzioso tributario, inquadra anche la *condictio indebiti* entro lo schema del giudizio sugli atti (di annullamento) ⁽¹¹⁵⁾, o, quantomeno, deduce l'esistenza di un atto di imposizione a presupposto dell'azione tributaria ⁽¹¹⁶⁾. Nel caso in cui l'imposta sia stata pa-

⁽¹¹⁴⁾ Si cfr., con riferimento alla fissazione dell'aliquota del contributo di miglioria: Cons. Stato, sez. V, 16 giugno 1967, n. 663, in *Dir. e prat. trib.* 1968, II, 519, con nota di GRANELLI, *Questioni varie in tema di istituzione del nuovo contributo di miglioria specifica*.

⁽¹¹⁵⁾ COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano 1973, p. 43 ss.

⁽¹¹⁶⁾ RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, vol. I, Milano 1974, p. 581 ss. In prospettiva analoga si colloca il POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fi.* 1974, I, 123 ss., ove afferma che la ripetizione dell'indebito tributario è in ogni caso soggetta allo speciale procedimento

gata senza preventiva imposizione, ovvero nell'ipotesi in cui il contribuente affermi sopravvenuto il diritto alla restituzione (si pensi, per fare un esempio *in subiecta materia*, alla sopraggiunta dichiarazione di nullità di un atto di trasferimento immobiliare), il ricorso alle Commissioni — unico rimedio consentito in ipotesi, per l'essere venuta meno ogni possibilità di adire al giudice ordinario in prima istanza — dovrebbe essere proposto contro il rifiuto (tacito ed espresso) di restituzione della somma: rifiuto da provocare attraverso apposito atto di intimazione, diretto « all'amministrazione ». Ora, non può dubitarsi che l'amministrazione, nei cui confronti opera la messa in mora, sia quella stessa, cui compete l'accertamento: eppertanto, la domanda di restituzione dell'Invim sarà presentata all'Ufficio del registro, e l'eventuale ricorso verrà proposto in suo contraddittorio. Non v'ha dubbio, tuttavia, che, nel caso di accoglimento del ricorso, il comune si troverà obbligato alla restituzione della somma acquisita, con il risultato abnorme che — in mancanza di istituti atti a garantire la sua partecipazione al giudizio — esso subirà gli effetti di un giudicato intervenuto *inter alios*. E, d'altro canto, pur nell'ambito dell'opposta teorizzazione, secondo la quale il provvedimento di cui al citato art. 16 non escluderebbe la immediata esperibilità dell'azione di rimborso avanti al giudice ordinario, allorquando il pagamento abbia avuto luogo senza imposizione ⁽¹¹⁷⁾, la difficoltà permane, posto che passivamente legittimata resterebbe pur sempre la sola amministrazione finanziaria.

Quest'ultimo rilievo introduce alcune considerazioni critiche in ordine ai meccanismi relativi all'accertamento dell'imposta.

Il sistema prescelto è quello, ormai comune, della dichiarazione controllata ⁽¹¹⁸⁾: dichiarazione che il contribuente deve pre-

avanti alle Commissioni: procedimento che postula, per l'appunto, o l'atto d'imposizione, o l'equipollente silenzio.

⁽¹¹⁷⁾ Cfr., TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino 1975, p. 267 ss.

⁽¹¹⁸⁾ Su tale procedimento, vedasi, MICHELI, *Corso*, cit., p. 153 ss.; IO., *Consi-*

sentare, nei termini e con le modalità di legge, al competente Ufficio del registro (art. 18). E va rammentato, al riguardo, che l'art. 7, comma 2° della legge n. 694 del 1975, disciplinando le modalità di presentazione della dichiarazione tributaria da parte delle società e degli enti « ai quali l'imposta viene estesa per effetto dell'art. 1 », dispone che, relativamente agli immobili per i quali il primo decennio sia già scaduto alla data del 1° gennaio 1976, la dichiarazione debba essere presentata entro il 31 luglio 1976, e, successivamente, « entro il 31 luglio dell'anno di compimento di ogni ulteriore decennio ». Tale disposizione, coordinata con il comma precedente, che fissa al 1° gennaio 1976 la decorrenza dell'efficacia del nuovo regime, porta a identificare il periodo di prima applicazione del tributo, per i soggetti chiamati *ex novo* alla tassazione periodica, nel decennio 1° gennaio 1966-31 dicembre 1975: si verifica pertanto, rispetto alle « società immobiliari di gestione » precedentemente tassabili, uno slittamento di un anno dell'intervallo incrementativo. È, quindi, appena il caso di osservare che queste ultime società non sono, per effetto della nuova disciplina, rimesse in termini per presentare la dichiarazione, che, per il riguardare il diverso periodo 1° gennaio 1965-31 dicembre 1974, avrebbe dovuto essere resa entro il 31 marzo 1975. Questo sfasamento dei periodi incrementativi, inoltre, è destinato a perpetuarsi nel tempo, in quanto, per gli immobili che al 1° gennaio 1975 appartenessero da almeno un decennio a società di gestione, i successivi decenni continueranno a scadere un anno prima di quelli relativi ad immobili appartenenti ad altre società o enti.

La macchinosità di questo sistema sembra a noi oltremodo criticabile: essa conduce, infatti, a mantenere in vita, sia pure ai limitati effetti della scansione temporale dell'incremento, la categoria delle società di gestione, con conseguenti prevedibili esiti contenziosi. Meglio sarebbe stato, a nostro avviso, istituire

derazione sul potere tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* 1974, I, 621 ss

un qualche criterio di unificazione, il quale consentisse di realizzare, anche nelle ipotesi considerate, quella omogeneità di trattamento che già sussiste per gli immobili acquistati successivamente al 1° gennaio 1966.

La legge prevede un meccanismo di partecipazione del comune all'accertamento: ma è subito da notare come siffatta partecipazione non sia totale, sibbene limitata a talune ipotesi applicative del tributo (si esclude, infatti, la tassazione decennale); e, almeno stando ad autorevoli interpretazioni, ad alcuni elementi soltanto della materia imponibile, dovendosi escludere qualsiasi possibilità di interloquire sul valore attuale, determinato ai fini dell'imposta di registro, di donazione o di successione ⁽¹¹⁹⁾.

Con i suddetti limiti, il comune può, entro 90 giorni, formulare motivate proposte di rettifica, comportanti la liquidazione di una maggiore imposta. Ove a tali proposte l'ufficio non ritenga di accedere, gli atti vengono rimessi all'U.T.E., il quale formula motivate proposte all'Ufficio del registro per gli adempimenti di competenza»: disposizione, questa, che porta a negare, alle determinazioni dell'U.T.E., qualsiasi efficacia vincolante, qualificandole alla stregua di un semplice parere tecnico.

Sulla funzione esercitata dal comune attraverso la formulazione delle proposte sussistono numerose incertezze ⁽¹²⁰⁾. Escluso, infatti, che tale funzione manifesti l'esercizio di una potestà impositiva, essendo questa interamente affidata all'Ufficio del registro, possono ipotizzarsi diverse soluzioni.

Innanzitutto, potrebbe ritenersi che il comune dispieghi una attività meramente consultiva, esprimendo un « parere » in senso tecnico; ma tale costruzione ci sembra da escludere, in quanto appare in contrasto con la specifica « direzione » impressa all'intervento del comune, che può esercitarsi soltanto nel senso di un aumento dell'imposta: segno, questo, che tale intervento non ha

⁽¹¹⁹⁾ FILIPPI, *L'imposta*, cit., p. 158.

⁽¹²⁰⁾ Cfr., sull'argomento, l'ampio studio del TREMONTI, *Alcuni aspetti della partecipazione dei comuni all'accertamento tributario*, in *Boll. trib. inf.* 1974, 293 ss.

carattere strettamente obiettivo, ma esponenziale di un interesse dell'amministrazione proponente ⁽¹²¹⁾. Parimenti, sembra da negare che la situazione possa farsi rientrare entro lo schema del « concerto » ⁽¹²²⁾: ed infatti, se è pur vero che tale istituto costituisce lo strumento tipico di ponderazione di interessi comprimari e distinti, è altrettanto indubitabile che esso presuppone l'esercizio di facoltà discrezionali, insussistenti rispetto all'attività impositiva ⁽¹²³⁾. Ancora, potrebbe farsi riferimento alla figura dell'atto complesso, ricorrente allorquando alla formazione di un medesimo atto-provvedimento concorrano determinazioni di più autorità amministrative, investite di distinti poteri ⁽¹²⁴⁾: ma anche a tale soluzione osta il rilievo che la « proposta » del comune, ben lungi dall'influire direttamente sul contenuto dell'atto impositivo, ne condiziona soltanto il procedimento, rendendo necessaria la previa richiesta del parere dell'U.T.E.

Quale che sia, peraltro, la configurazione teorica dell'istituto, esso non pare assolvere alla funzione per la quale è stato introdotto nell'ordinamento: funzione, come si è visto, rappresentativa e garentistica dell'interesse del comune alla percezione della giusta imposta ⁽¹²⁵⁾.

Infatti, anche a voler prescindere dalla considerazione delle ipotesi (imposta decennale) rispetto alle quali la partecipazione non si rende operante, e degli elementi (valori accertati ai fini delle imposte erariali indirette) sui quali essa non influisce, sembra decisivo osservare che l'interesse della civica amministrazione, rilevante nella fase dell'accertamento, non trova, poi, alcuno strumento di tutela nell'ambito del contenzioso tributario, che si svolge in un contraddittorio dell'Ufficio erariale e del contribuente. Ciò, almeno, nelle ipotesi in cui si neghi, come sembra di dover

⁽¹²¹⁾ GRANELLI, *La finanza locale*, cit., loc. cit., spec. 2026-17.

⁽¹²²⁾ Cfr., CORREALE, *Contributo allo studio del concerto*, Padova 1974, p. 103 ss.

⁽¹²³⁾ TREMONTI, *Alcuni aspetti*, cit., loc. cit., spec. 300-301.

⁽¹²⁴⁾ Cfr.: M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano 1970, p. 829 ss.; SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli 1969, 10^a ed., p. 384 ss.

⁽¹²⁵⁾ GRANELLI, *La finanza locale*, cit., loc. ult. cit.

fare — ma la questione meriterebbe ulteriore approfondimento — il potere del comune di ricorrere contro l'accertamento, o di dispiegare intervento autonomo nel processo tributario istauratosi a seguito della impugnazione proposta dal contribuente.

Nel caso in cui l'imposta in esame venga applicata congiuntamente ai tributi di registro o di successione, il relativo avviso di accertamento è notificato, dal competente Ufficio del registro, nei termini e con le modalità stabilite per il corrispondente tributo erariale; mentre il termine per la rettifica delle spese imputabili a maggiorazione del valore iniziale, denunziate in sede di successione, decorre dalla data della denuncia successoria.

Particolari termini di decadenza vengono, invece, stabiliti per le ipotesi in cui l'accertamento del tributo *de quo* abbia luogo autonomamente: vale a dire per l'applicazione periodica, rispetto alla quale il termine è fissato in tre anni decorrenti dalla data di presentazione della dichiarazione, e per i trasferimenti immobiliari soggetti all'applicazione dell'Iva, nel qual caso — come già statuiva la precedente formulazione dell'art. 20 — l'accertamento andrà notificato entro il 31 dicembre del comma 4° successivo a quello della dichiarazione.

È, poi, il caso di ricordare che, per la notificazione dell'accertamento officioso, in tutte le ipotesi di omessa dichiarazione, il termine è di cinque anni.

10. Ulteriori rilevanti innovazioni sono state introdotte in materia di esenzioni e riduzioni di imposta dall'art. 3 della legge n. 694, che ha profondamente modificato l'art. 25 del decreto istitutivo, nel testo già sostituito con il ricordato d.p.r. n. 688 del 1974.

Il sistema delle esenzioni, risultante da tale rielaborazione, presenta due fondamentali categorie di benefici, riferibili alle due diverse ipotesi applicative del tributo: il trasferimento per atto tra vivi o *mortis causa* dall'una parte, la titolarità decennale da parte di società ed enti equiparati dall'altra.

Sotto il primo profilo, va segnalato innanzitutto, il riconoscimento dell'esenzione totale dall'imposta, già accordata per i trasferimenti *mortis causa* di fondi rustici nell'ambito della famiglia colonica, anche per i trasferimenti per atto tra vivi: esenzione che, data l'ampiezza della formula usata, deve ritenersi operante, nell'ambito predetto, non soltanto riguardo ai trasferimenti gratuiti, ma anche alle ipotesi di cessioni a titolo oneroso.

Opposto criterio è seguito, invece, riguardo alle agevolazioni fiscali che la legge in considerazione ha introdotto a favore di corrispondenti regimi di favore, previsti dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 637, istitutivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, e dalle successive modificazioni di cui alla l. 2 dicembre 1975, n. 576. Infatti, al fine di agevolare dall'un lato il trasferimento di patrimoni di modesta entità, dall'altro, a parità di valore, quelli realizzantisi nell'ambito del nucleo familiare, l'originaria disciplina del predetto tributo già mandava esenti dalla componente globale dell'aliquota dell'imposta i trasferimenti di valore inferiore a 20 milioni, disponendo, inoltre, l'inapplicabilità della componente relativa alle singole quote alle devoluzioni in favore del coniuge o di parenti in linea retta (art. 6 d.p.r. n. 637, cit.). Tali agevolazioni sono state, poi, ulteriormente accentuate, a decorrere dal 5 dicembre 1975, per effetto dell'art. 32 della citata legge n. 576, che ha elevato da 20 a 30 milioni la predetta fascia esente. Corrispondenti benefici non furono, peraltro, istituiti riguardo all'imposta sul plusvalore degli immobili, la quale, pur essendo deducibile dal tributo di successione o donazione fino a concorrenza della parte di questa proporzionale al valore degli immobili trasferiti (artt. 19 e 55, ult. comma d.p.r. n. 637 cit.), costituisce un prelievo del tutto autonomo, e non già una componente dell'imposta successoria, come avverrebbe se si facesse luogo ad un conguaglio: infatti, nel caso in cui l'imposta in esame superi l'ammontare del tributo sulle successioni o donazioni, esso resta interamente dovuto.

Su ciò, non mancarono di appuntarsi le critiche della dottrina. Qualche autore ebbe, infatti, a rilevare che il sistema testé descritto, con il frustrare le esenzioni e riduzioni riconosciute ai fini dell'imposta di trasferimento, determinava dall'una parte, a parità di valore, un ingiustificato trattamento di minor favore per le devoluzioni immobiliari, e produceva, dall'altra, un effetto regressivo, in quanto il vantaggio della deduzione dell'imposta sul plusvalore, addirittura nullo per le successioni e donazioni esenti, veniva avvertito, sino ad un certo limite, in misura crescente con il crescere del valore imponibile ai fini dell'imposta di successione o donazione (¹²⁶).

A nostro avviso, tali rilievi, pur apprezzabili da un punto di vista strettamente economico, non erano tuttavia idonei a fondare, sul piano giuridico, riserve in ordine alla legittimità costituzionale del tributo. Qualificata, infatti l'imposta sul plusvalore come tributo gravante non già sul trasferimento (semplice *occasio impositionis*), ma sull'obiettiva valorizzazione dell'immobile, rilevata rispetto a un determinato periodo, la completa separazione del regime dei due tributi appariva pienamente giustificata dalla diversità dei rispettivi titoli di prelievo (¹²⁷).

Tuttavia, la legge n. 694, riflettendo, a nostro avviso, una valutazione di mera opportunità, e non un vincolo di natura costituzionale, ha introdotto due nuovi ordini di benefici, peraltro limitandoli al caso di trasferimento *mortis causa*: innanzitutto, sono dichiarati esenti gli immobili il cui valore complessivo non superi la soglia dei 30 milioni; secondariamente, l'imposta viene dimezzata per i trasferimenti in linea retta o a favore del coniuge.

Ora, è nostro convincimento che tale compromissoria soluzione, ben lungi dall'eliminare la rilevata incongruenza, l'abbia anzi ulteriormente aggravata, (« pezo el tacòn del bucio »!...), conferendole un preciso rilievo sul piano costituzionale: per l'es-

(¹²⁶) Così lo SCIBELLI, *Miti e paradossi del binomio Invim-successioni*, in *Boll. trib. inf.* 1975, 1342 ss.

(¹²⁷) Cfr., in senso conforme, SPADA e VOIELLO, *L'imposta*, cit., p. 222.

sere infatti, il beneficio limitato alle sole devoluzioni *mortis causa*, non v'ha dubbio che i criticati effetti permangano riguardo ai trasferimenti a titolo gratuito, così legittimando il sospetto di una violazione degli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della lesione del principio di eguaglianza. Vero è, infatti, che le successioni *mortis causa* e le liberalità costituiscono, nonostante le analogie e connessioni in esse rilevabili, titoli di trasferimento affatto diversi (basti por mente al rilievo che, in questo secondo caso, il trasferimento si produce per effetto di un negozio giuridico, mentre nel primo esso si ricollega al mero fatto naturale della morte), e quindi astrattamente differenziabili: ma tale rilievo potrebbe perdere, a nostro avviso, ogni pregio aspetto della considerazione che, nella specie, tali vicende risultano completamente equiparate non soltanto ai fini dello specifico tributo che le colpisce — ciò non escluderebbe, invero, un diverso trattamento in altra materia — ma anche, e questo è quel che più conta, proprio agli effetti dell'imposizione del plusvalore.

Certo, non vanno ignorati i pericoli di elusione del tributo, insiti nell'estensione del beneficio agli atti di liberalità: possibilità ad esempio, di frazionare un trasferimento gratuito di ingente valore in più atti di donazione, tutti di valore inferiore alla « soglia di imponibilità »; o di rendere la vendita di immobili intassabile agli effetti del plusvalore, o soggetta a una tassazione fortemente attenuata, attraverso la previa donazione di essi al coniuge od a parenti in linea retta, i quali, rivendendolo pochi giorni dopo, non darebbero praticamente luogo a materia imponibile. È, tuttavia, nostro convincimento che tali indesiderate strumentalizzazioni del beneficio avrebbero potuto essere evitate mediante opportuni accorgimenti, in analogia, del resto, con quanto praticato proprio relativamente all'imposta sulle successioni: si veda, ad esempio, l'art. 7, comma 4° del relativo decreto.

Relativamente all'applicazione dell'imposta periodica, la estensione delle fattispecie esentive e, più in generale, agevolative, si presenta come una necessaria conseguenza dell'ampliamento

dell'area di imponibilità: il contenuto innovativo della legge in esame si concreta quindi per questa parte, a prescindere dagli apprezzabili ritocchi di carattere formale, nella previsione di particolari benefici riguardo a situazioni che, nell'ambito del sistema *quo ante*, non costituivano fattispecie imponibili.

Va, infatti, preliminarmente sottolineato come, proprio in dipendenza ed a seguito della generalizzazione dell'imposizione periodica, la normativa in esame preveda quali fattispecie esentive due ipotesi che, nell'ambito del precedente sistema, circoscrivente tale imposizione alle società esercenti mera gestione di immobili, erano invece dichiarate intassabili per esclusione dell'elemento soggettivo: quella degli immobili appartenenti a cooperative edilizie (¹²⁸) e relativi consorzi e, più in generale, ai soggetti indicati ai nn. 3, 7 e 15 dell'art. 16, t.u. 28 aprile 1938, n. 1165, e quella dei beni appartenenti a società di locazione finanziaria (¹²⁹). Sul primo punto, osserviamo che, attraverso il riferimento, alle norme richiamate del citato t.u., i beneficiari della esenzione andrebbero individuati, oltreché negli istituti autonomi per le case popolari (n. 3) e nelle « cooperative per la costruzione e l'acquisto di case popolari ed economiche a favore dei propri soci » (n. 7), nell'Istituto nazionale per le case ai maestri (n. 15)... Tuttavia, la stranezza di siffatta ultima previsione ci fa dubitare di trovarci in presenza di un *lapsus calami* legislativo: probabilmente, il richiamo dovrà intendersi riferito al n. 13 « enti e società costituiti con lo scopo di costruire, senza finalità di lucro, case popolari da assegnare in locazione con patto di futura vendita e di riscatto ». Sia ben chiaro, nulla abbiamo contro i maestri, benemerita categoria: ma non riusciremmo a comprendere, ove effettivamente si fosse inteso dichiarare esente l'Isti-

(¹²⁸) Sul trattamento delle cooperative nella diversa ipotesi di assegnazione, si cfr., da ultimo, D'ERRICO, *Assegnazione di alloggio o socio di cooperativa edilizia: regolamentazione tributaria indiretta*, in *Boll. trib. inf.* 1976, 202 ss.

(¹²⁹) Sull'argomento, vedasi: FANTOZZI e ALDERIGHI, *La disciplina fiscale della locazione finanziaria*, in *Quaderni di Giur. comm.*, Milano 1975, p. 101 ss., spec. 160 ss.

tuto predetto, per quale ragione si sarebbero esclusi gli analoghi istituti, elencati dallo stesso art. 16, e concernenti categorie non meno benemerite, quale, ad esempio, quella dei giornalisti (n. 11). D'altro canto, è nostro convincimento che siffatta previsione esentiva sarebbe del tutto superflua, postoché già ricadente nella specifica esenzione in favore degli enti « non commerciali », di cui diremo tra breve. È, poi, da porre in opportuna evidenza che la nuova formulazione dell'art. 25 fa venir meno il requisito, prescritto invece, ai fini dell'esclusione della soggettività, dall'art. 3, nel testo modificato *ex d.p.r.* n. 688 del 1974, precedentemente in vigore, del carattere « a proprietà indivisa » della cooperativa ⁽¹³⁰⁾. Quanto alle società che esercitano esclusivamente attività di locazione finanziaria (le cosiddette « società di *leasing* ») l'esenzione, limitata ai soli fabbricati, si presenta come un caso specifico di quella prevista, come vedremo, in via generale per gli immobili destinati all'esercizio di attività commerciali, ma con la particolarità che essa viene applicata anche per i fabbricati dati in locazione.

La più ampia esenzione è poi riconosciuta agli immobili di proprietà dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, e dei loro consorzi ed associazioni, purché queste ultime, dotate di personalità giuridica.

Quanto agli enti non commerciali, aventi nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale, l'esenzione spetta limitatamente agli immobili « destinati all'esercizio delle attività istituzionali », e purché tale destinazione sia in atto da non meno di otto anni: gli immobili non aventi tale specifica destinazione, o aventila da meno di otto anni, scontreranno, quindi, l'imposizione periodica, essendo gli enti in questione investiti (cfr. *supra*, n. 1) della soggettività passiva, ma beneficeranno, come diremo, della riduzione dell'imposta.

⁽¹³⁰⁾ Sul punto, in senso critico, M. RUSSO, *Le esenzioni fiscali quali manifestazioni di privilegio politico*, in *Boll. trib. inf.* 1975, 1178 ss., spec. 1182 ss.

Alla medesima condizione del permanere della destinazione agevolata da non meno di otto anni sono assoggettate le esenzioni riconosciute in dipendenza di particolari destinazioni considerate di pubblico interesse. La prima di tali ipotesi riguarda gli immobili totalmente destinati allo svolgimento, da parte dello stesso proprietario od enfiteuta, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, culturali, ricreative o sportive. Su ciò, mette conto di rilevare come, a nostro avviso, il requisito della totale destinazione debba intendersi nel senso non già che l'intero immobile debba essere utilizzato per le attività considerate, ma che tale destinazione debba essere, anche per parti di esso, esclusiva, con conseguente inapplicabilità del beneficio per gli immobili nei quali le predette attività siano svolte promiscuamente con altre: qualora, ad esempio, una società, proprietaria di un edificio, abbia destinato ad attività didattiche o culturali il primo piano di esso, e dato in locazione gli altri, sconterà l'imposta limitatamente a questi ultimi; mentre nessuna esenzione competerebbe nel caso che essa utilizzasse i medesimi locali, oltretutto per lo svolgimento di tali attività, per altri impieghi non agevolati. La collocazione della norma esentiva, e, soprattutto, la previsione, riguardo ad essa, del medesimo requisito di durata minima della destinazione, prescritto per altre ipotesi di destinazione non lucrativa, ci induce inoltre a ritenere che l'esenzione di che trattasi competa soltanto nell'ipotesi in cui le attività considerate non abbiano luogo nell'esercizio di un'impresa commerciale: in quest'ultimo caso, infatti, si ricade nella diversa ipotesi esentiva, prevista per i fabbricati destinati a tali attività. In altri termini, mentre beneficerebbe dell'esenzione l'associazione culturale o ricreativa che, in locale di sua proprietà, effettui proiezioni cinematografiche, l'esenzione dovrà invece negarsi nel caso di esercizio, da parte di società commerciali, di una normale sala cinematografica. Per converso, nell'ipotesi in cui le predette attività, come pure altre attività di natura politica o sindacale, siano svolte da particolari soggetti, riconosciuti nel-

l'ambito del diritto pubblico (partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali o regionali, organizzazioni nazionali legalmente riconosciute, sindacati rappresentati nel C.N.E.L., società di mutuo soccorso), l'esenzione è accordata indipendentemente dalla titolarità dell'immobile, e, quindi, anche nel caso in cui il soggetto proprietario od enfiteuta l'abbia ceduto in locazione ad alcuno degli enti considerati. Una ulteriore ipotesi, in ordine alla quale l'esenzione è subordinata al requisito della durata minima di otto anni, è, infine, quella degli immobili destinati all'esercizio del culto, « purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione ».

Particolarmente tormentata, per i numerosi problemi cui prevedibilmente darà luogo, è la materia dell'ulteriore esenzione, prevista a favore « dei fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione e degli immobili destinati all'esercizio di cave e torbiere e relative pertinenze, sempreché l'attività commerciale sia esercitata direttamente dal proprietario o dall'enfiteuta ».

Va sottolineata, preliminarmente, la contrapposizione tra la più ampia esenzione riconosciuta per la generalità degli immobili destinati all'esercizio di cave e torbiere, e quella accordata, invece, per le altre attività commerciali, relativamente ai soli fabbricati: una argomentazione soverchiamente restrittiva, la quale pretendesse di associare l'aggiunta delle « relative pertinenze » all'esercizio di cave e torbiere, anziché all'intero contenuto della norma, condurrebbe ad escludere dall'esenzione, relativamente alle attività commerciali in genere, anche le « aree di pertinenza » degli edifici agevolati. A nostro avviso, tuttavia, l'ipotizzata restrizione non sarebbe giustificabile, dovendosi considerare incluse nel concetto stesso di fabbricato le parti di suolo (parcheggi, depositi all'aperto, ecc.) che risultino strutturalmente preordinate al suo servizio ⁽¹³¹⁾: onde non riteniamo di poter

⁽¹³¹⁾ Si cfr., ad es., G.p.a. Savona, 29 ottobre 1973, in *Boll. trib. inf.* 1974, 1180.

dubitare che l'espressione « e relative pertinenze » si riferisca tanto ai fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali, come agli immobili destinati all'esercizio di cave e torbiere.

Parimenti, va riferita ad entrambe le ipotesi, e non soltanto alla seconda, la condizione che l'attività sia esercitata « direttamente dal proprietario o dall'enfiteuta »: infatti, poiché la *ratio* dell'esenzione trova fondamento, nell'uno come nell'altro caso, nel carattere « strumentale » dei beni considerati, rispetto all'attività del soggetto passivo (onde sembra sussistere una sorta di parallelismo fra il contenuto dell'art. 40, d.p.r. 29 settembre 1974, n. 597, richiamato *in parte qua* dall'art. 5, comma 2° del coevo d.p.r. n. 598, e la norma in esame), essa non può che venire meno allorquando gli immobili stessi non rivestano tale specifica natura. Della esattezza di tale principio trovasi, del resto, puntuale conferma nella espressa estensione del beneficio ai fabbricati dati in locazione da parte delle « società di *leasing* ». Non ci nascondiamo, tuttavia, che tale limitazione, per se ineccepibile, può dare luogo, in sede applicativa, a qualche perplessità. Si pensi al caso, assai frequente, delle stazioni di distribuzione di carburante, dati dalle società petrolifere in comodato ai singoli gestori: come negare a siffatti immobili il carattere di « fabbricati... non suscettibili di diversa destinazione », e strumentali rispetto all'attività esercitata dalla società comodante...?

Quanto al requisito della insuscettibilità di diversa destinazione senza radicale trasformazione, esso non abbisogna di particolari chiarimenti. Giova, piuttosto, soffermarsi sulla nozione di « esercizio di attività commerciali », in ordine alla cui identificazione si prospetta l'alternativa tra il riferimento al più limitativo concetto di impresa commerciale, desumibile dall'art. 2195 cod. civ., e quello, più ampio di « attività di impresa », enunciato dall'art. 51, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, e comprendente, oltre alle attività di cui al citato art. 2195 « anche se non organizzate in forma di impresa », le prestazioni di servizi a terzi, « se organizzate in forma d'impresa », l'allevamento di animali

con mangimi non ottenuti per almeno un quarto dal terreno, e la manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici non rientranti nel normale esercizio dell'agricoltura ». A nostro avviso, va accolta questa seconda soluzione: né sembra, alla stessa, di ostacolo la circostanza che la norma esentiva menzioni espressamente l'esercizio di cave e torbiere, che pure è annoverato, dal citato art. 51, fra le attività di impresa, dappoiché tale menzione trova il proprio fondamento non già nel rilievo che siffatte ipotesi non siano per sè ricomprese nella nozione di « attività commerciali », sibbene nell'esigenza di differenziarne, come s'è visto, il trattamento agevolativo, estendendolo agli immobili diversi dai fabbricati.

Circa l'esercizio di cave e torbiere, è infine da osservare come la norma non preveda, a ragion veduta, l'ipotesi dell'esercizio di attività minerarie: infatti, a norma dell'art. 826 cod. civ. le miniere, a differenza delle cave e torbiere, che possono restare nella proprietà del privato fin tanto che non gliene venga sottratta la disponibilità, fanno, *ipso iure*, parte del patrimonio indisponibile dello Stato ⁽¹³²⁾, e godono, sol per questo, di un diverso titolo di esenzione.

Ulteriori esenzioni dal prelievo periodico sono, infine, previste per gli immobili di proprietà degli enti di sviluppo, di cui al d.p.r. 14 febbraio 1966, n. 257, e della Cassa per la formazione di « attività commerciali », istituita con il d.l.C.p.S. 5 marzo 1948, n. 121.

Sempre relativamente alla tassazione periodica, sono poi previste riduzioni dell'imposta.

Innanzitutto, per gli immobili di proprietà degli enti « non commerciali » soggetti all'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche, i quali non siano destinati all'esercizio di attività di istituto, e non godano, quindi, dell'esenzione, il tributo è ridotto del 50 %, e dell'80 % qualora si tratti di enti che ge-

⁽¹³²⁾ Cfr., D'AVANZO, *Miniere, cave, torbiere*, in *Noviss. dig. it.*, vol. X, Torino 1968, p. 699 ss., spec. 703.

stiscano forme di previdenza od assistenza sociale a norma della legge 30 aprile 1969, n. 153.

Una riduzione del 60 % è poi prevista relativamente agli immobili, terreni o fabbricati, che siano destinati ad attività agricole o forestali esercitate direttamente e continuativamente dal proprietario o dall'enfiteuta, e sempreché essi non trovino diversa destinazione in piani urbanistici particolareggiati o in lottizzazioni convenzionate. Al riguardo, dobbiamo manifestare non poche né lievi perplessità per il trattamento deteriore dalla legge in esame riservato alle attività agricole, beneficianti della riduzione, in confronto di quelle commerciali, cui è, invece, riconosciuta la totale esenzione. La sperequazione risulta, per la verità, fortemente attenuata per effetto dell'interpretazione, da noi difesa, secondo cui debbono intendersi come commerciali, ai fini considerati, tutte le attività indicate dall'art. 51, d.p.r. n. 597 del 1973: tale interpretazione porta, infatti, a ricollegare l'esenzione all'esercizio di tutte le attività che, come avviene di norma allorquando esse facciano capo a società, eccedono il normale ciclo dell'agricoltura. Ma, pur con la predetta limitazione, sembra a noi che tale diversità di trattamento possa concretare una violazione degli artt. 3 e 53 Cost.: né possiamo esimerci dal ricordare, a questo riguardo, che la stessa Corte costituzionale, pronunciandosi in riferimento all'art. 31 della precedente legge tributaria sulle successioni di cui al d.p.r. 30 dicembre 1923, n. 3270, ha già avuto occasione di dichiarare illegittime le disposizioni che ingiustificatamente privilegino le attività industriali o commerciali rispetto a quelle agricole ⁽¹³³⁾.

Viene, infine, estesa a tutte le ipotesi applicative del tributo la riduzione del 75 % relativa agli incrementi di valore degli immobili di interesse artistico, storico ed archeologico, precedentemente accordata per il solo caso di trasferimento.

Circa gli effetti nel tempo, per questa parte, del novello regime, va osservato che, a norma del comma 2° dell'art. 5, le ridu-

⁽¹³³⁾ Corte cost., 12 luglio 1965, n. 69, in *Dir. e prat. trib.* 1965, II, 349.

zioni dell'imposta periodica, previste in favore degli immobili appartenenti ad enti non commerciali o destinati ad attività agricole, hanno effetto retroattivo, trovando applicazione « anche se l'obbligo della dichiarazione è sorto anteriormente al 1° gennaio 1976 ». Dovrebbe arguirsi, a nostro avviso, che, ove l'imposta fosse già stata assolta ad aliquota piena, compete la restituzione dell'eccedenza: ma la reticenza della legge sul punto, e la poco lodevole tendenza giurisprudenziale alla canonizzazione del principio « chi ha pagato ha pagato », inducono a non coltivare soverchie illusioni. Trovano, invece, applicazione dal 1° gennaio 1976 gli altri benefici, introdotti dalla legge in esame: pertanto, nei confronti delle « società di gestione » relativamente alle quali fosse già sorto, prima di tale data, l'obbligo di dichiarazione, e, più in generale, per le fattispecie applicative prodottesi fino al 31 dicembre 1975, continuano ad applicarsi le esenzioni e riduzioni previste nell'originario decreto e nel provvedimento correttivo del 1974. Ciò trova, a nostro avviso, conferma nella disposizione, di cui al comma 1° dello stesso art. 4, secondo cui le disposizioni previste dall'art. 15 del d.p.r. n. 643 del 1972, come modificate con l'art. 1 del d.p.r. n. 688 del 1974, si applicano « anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge »: infatti, è da ritenere che il richiamo dell'art. 15, del tutto inconferente, sia dovuto ad un altro *lapsus calami*, e che il riferimento vada inteso, per l'appunto, all'art. 25.

Una mera *sospensione* di imposta, solo in un secondo tempo suscettibile di trasformarsi in esenzione, riteniamo invece di dover ravvisare nel disposto dell'art. 25, lett. c), ove è prescritto essere esenti gli immobili acquistati a titolo gratuito o per causa di morte da enti pubblici o privati riconosciuti con lo scopo specifico di assistenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica e pubblica utilità, ma essere l'esenzione stessa revocata qualora la realizzazione dello scopo non sia documentata entro un quinquennio.

Uno schema ancora diverso così dall'esenzione come dalla sospensione, è, poi, quello del *differimento dell'imposizione*: esso ricorre allorquando, pur non facendosi luogo, al verificarsi della condizione di imponibilità, a prelievo dell'imposta, il relativo periodo non resta definitivamente sottratto alla tassazione; talché, al successivo sopravvenire della situazione imponibile, l'incremento considerato sarà quello relativo all'intero periodo, dovendosi conseguentemente assumere, quale valore iniziale, quello relativo all'acquisto e alla precedente applicazione dell'imposta. Un esempio può ravvisarsene, agli effetti dell'Invim, nel disposto dell'art. 228 della l. 19 maggio 1975, n. 151, sulla riforma del diritto di famiglia. Tale norma di carattere transitorio consente, infatti, la possibilità di istituire, per i beni acquistati prima della riforma, il regime di comunione, disponendo che i relativi atti e trasferimenti, se posti in essere entro due anni dell'entrata in vigore della legge, siano « esenti da imposte e tasse ». Poiché l'esenzione riguarda il singolo atto traslativo, e non l'incremento, per se considerato, sembra a noi evidente che, nel caso di successivo trasferimento, l'imposizione non decorrerà dall'atto costitutivo della comunione, ma risalirà al periodo anteriore.