



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"IL CONCETTO DI TERRENO EDIFICABILE AI FINI IRPEF (CON
PARTICOLARE RIGUARDO ALLA CATEGORIA DEI REDDITI
DIVERSI)"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI

LAUREANDO: NADIR MORES

MATRICOLA N. 1136038

ANNO ACCADEMICO 2020 – 2021

INDICE

INTRODUZIONE	pag. 3
CAPITOLO I	
IL RAPPORTO TRA DIRITTO TRIBUTARIO ED AMMINISTRATIVO NELLA QUALIFICAZIONE DEI TERRENI	
<i>1. La funzione del diritto tributario</i>	pag. 4
<i>2. Introduzione al concetto amministrativo di edificabilità</i>	pag. 5
<i>3. La definizione univoca imposta dal D.L. 223/2006</i>	pag. 7
<i>4. L'intervento della Corte di Cassazione</i>	pag. 7
CAPITOLO II	
LA CLASSIFICAZIONE DEI REDDITI DERIVATI DA TERRENI EDIFICABILI AI FINI IRPEF	
<i>1. Imposte sui redditi</i>	pag. 9
<i>2. I redditi diversi</i>	pag. 10
<i>3. Il concetto di “suscettibile di utilizzazione edificatoria” nel sistema tributario</i>	pag. 12
<i>4. La cessione dei terreni nella disciplina dei redditi diversi</i>	pag. 13
<i>5. I redditi derivanti da terreni non determinabili catastalmente o situati all'estero</i>	pag. 14
<i>6. I redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione dei terreni</i>	pag. 16
<i>7. Rivalutazione del costo dei terreni</i>	pag. 17
<i>8. La cessione di terreni con fabbricati da abbattere</i>	pag. 18
CONCLUSIONI	pag. 20
BIBLIOGRAFIA	pag. 22

INTRODUZIONE

Un tema ancora attuale e oggetto di dibattito, nell'ambito del diritto tributario e della giurisprudenza, riguarda la normativa fiscale in relazione al possesso e al trasferimento di terreni, che vengono distinti in due principali categorie: terreni o aree "susceptibili di utilizzazione edificatoria" ed i terreni "non edificabili".

Per molti anni la disciplina è stata malamente regolata, anche a causa della complessità in materia urbanistica, tutto ciò ha causato definizioni discordanti tra i diversi tributi riguardo la classificazione del terreno e l'applicazione delle relative imposte.

Nel primo capitolo verrà introdotto il concetto di edificabilità secondo gli strumenti urbanistici vigenti e l'intervento del Legislatore con il D.L. 223/2006 nel tentativo di unificare tale concezione.

La qualificazione di un'area come "susceptibile di utilizzazione edificatoria" comporta ai fini fiscali un diverso regime impositivo, molto spesso infatti tali terreni sono assoggettati a tassazione maggiore (a parità di caratteristiche es. posizione, metratura) dei terreni considerati "non edificabili".

Nel secondo capitolo si cercherà di individuare i presupposti rilevanti ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche con particolare riguardo al sistema dei redditi diversi costituenti la base imponibile.

CAPITOLO I

IL RAPPORTO TRA DIRITTO TRIBUTARIO ED AMMINISTRATIVO NELLA QUALIFICAZIONE DEI TERRENI

1. La funzione del diritto tributario

Il diritto tributario viene definito tradizionalmente come diritto di secondo grado, ossia attinge ad altri rami dell'ordinamento per la definizione dei presupposti del prelievo cui apporta delle deroghe per la specificità della materia.

Si pensi, ad esempio, alle norme che disciplinano l'organizzazione e il funzionamento dell'amministrazione finanziaria che appartengono al diritto amministrativo o ancora i rapporti che intercorrono fra diritto privato e diritto tributario nell'utilizzazione da parte del secondo di strumenti ed istituti privatistici nella definizione dei profili oggettivi e soggettivi del rapporto intercorrente tra ente impositore e soggetti passivi, sia nell'individuazione da parte del diritto tributario delle fattispecie imponibili: quali fatti o atti giuridici cui ricollegare il tributo¹.

“La funzione del diritto tributario è determinare la ricchezza, individuarla e misurarla, per poi qualificarla giuridicamente in vista della quantificazione del tributo che su tale ricchezza deve gravare. I concetti economici e quelli giuridici possono manifestare significative differenze, ad esempio un reddito può essere considerato tale in una visione economica ma non gode della stessa qualificazione giuridica”².

Tale definizione può spiegare come in materia di qualificazione dei terreni ai fini fiscali, in passato, imposte diverse qualificavano un dato terreno e/o reddito in maniera differente, ad esempio poteva accadere che ai fini delle imposte di registro la cessione di un terreno venisse considerato “edificabile” e al tempo stesso risultasse “non edificabile” ai fini IRPEF in quanto non si era perfezionato l'iter amministrativo³.

In particolare nella disciplina delle imposte sui redditi, fino al 4 luglio 2006 in cui è stato introdotto il D.L. 223/2006, non tutte le plusvalenze derivanti dalla cessione di un terreno erano fiscalmente rilevanti, occorre infatti che l'oggetto del trasferimento a titolo oneroso fosse un

¹A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*. TRECCANI, *Diritto online* (2015)

²M. BEGHIN, 2018. *Diritto tributario, il sistema dei tributi*. Quarta edizione. Wolters Kluwer, CEDAM. Pag. 1

³R. LUNELLI, 2008. La diversa valenza della nuova definizione di aree edificabili (*), in “il fisco” n. 35, pag. 1-6261

terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Questo implicava la definitiva conclusione dell'iter amministrativo che si realizzava con l'edificabilità concreta dell'area⁴.

Tali differenze nel qualificare il medesimo oggetto ai fini delle diverse imposte, oltre a creare perplessità, potevano apparire in contrasto con il principio di "certezza del diritto" in base al quale ogni soggetto deve essere nella condizione di poter valutare e prevedere le conseguenze giuridiche delle proprie azioni in base alle norme dell'ordinamento.

La necessità di chiarezza oltre alla volontà di disciplinare ed uniformare la materia si concretizzarono nel D.L. 223/2006 in cui il Legislatore indica, in maniera univoca e con riguardo a tutti i tributi, la definizione di area "suscettibile di utilizzazione edificatoria".

2. Introduzione al concetto amministrativo di edificabilità

Prima di analizzare il D.L. menzionato nello scorso paragrafo, è utile comprendere quale sia l'iter urbanistico amministrativo a cui si fa riferimento, infatti questo percorso necessario a rendere un'area o terreno edificabile si compone di una serie di procedimenti complessi che coinvolgono sia gli enti territoriali (Regioni, Province e Comuni) sia quelli non territoriali investiti di tali funzioni dal Legislatore.

Di regola sebbene alle Regioni e alle Province sia affidato in parte l'organizzazione del territorio, la legge urbanistica conferisce ai Comuni i principali poteri di organizzazione e pianificazione delle aree edificabili nel territorio di riferimento⁵.

Attraverso il piano regolatore generale o il programma di fabbricazione ed i successivi piani attuativi che concretizzano le scelte urbanistiche effettuate nei predetti piani. In sintesi, la pianificazione comunale si realizza fundamentalmente attraverso i seguenti principali strumenti urbanistici, che assumono rilevanza anche nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme fiscali:

- il piano regolatore generale (o il programma di fabbricazione);
- il programma pluriennale di attuazione;
- i piani urbanistici esecutivi.

Giova segnalare che per comodità utilizziamo il piano regolatore generale quale strumento, ma in molte regioni il PRG è stato sostituito da forme di pianificazione differenti, ad esempio

⁴R. LUNELLI, 2008, op. cit.

⁵S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, 2016. Terreni. Milano: Giuffrè editore. Pag. 2

in Veneto con la legge urbanistica regionale 23 aprile 2004, n.11 “Norme per il governo del territorio”, vengono ridefinite norme e competenze di ciascun ente territoriale.

Il vecchio PRG viene sostituito dal Piano regolatore comunale che è composto dal Piano di assetto del territorio (PAT) e dal Piano degli Interventi (PI).

L’art. 13 della legge regionale 23 aprile 2004, n.11 stabilisce che “il piano di assetto del territorio (PAT), redatto sulla base di previsioni decennali, fissa gli obiettivi e le condizioni di sostenibilità degli interventi e delle trasformazioni ammissibili”.

Si tratta quindi di uno strumento programmatico di Pianificazione del Territorio Comunale che ha il compito di organizzare il territorio e pianificare gli interventi di lungo termine, con attenzione al rispetto del paesaggio e dei vincoli.

Il PAT, una volta concertato con la Provincia, costituirà la “carta dell’autonomia urbanistica comunale”. Le scelte di dettaglio, contenute nel successivo Piano degli Interventi, potranno essere decise e modificate dal consiglio comunale senza più la necessità di un’approvazione di ordine superiore.

L’art. 17 della legge regionale 23 aprile 2004, n.11 stabilisce tra le altre cose come il PI si rapporta con gli strumenti settoriali comunali e si attua attraverso interventi diretti o per mezzo di piani urbanistici attuativi (PUA).

Il PI in coerenza e in attuazione del PAT: suddivide il territorio comunale in zone territoriali omogenee secondo le modalità stabilite con provvedimento della giunta regionale, ad ogni classe di suoli sarà attribuita la rispettiva capacità edificatoria.

Il percorso di formazione del Piano degli Interventi si articola in più fasi:

- Redazione
- Adozione
- Approvazione
- Pubblicazione sul BUR

Un terreno per essere considerato edificabile deve quindi essere indicato come tale nel piano regolatore generale, tuttavia la mera indicazione nel PRG non equivale di fatto alla concreta possibilità di edificare (che può essere subordinata all’adozione di strumenti attuativi) ma rileva soltanto la natura di quella determinata area⁶.

⁶S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 7

3. La definizione univoca imposta dal D.L. 223/2006

L'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 riporta: "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Tale risoluzione tuttavia, interviene in termini di certezza impositiva nel disciplinare la materia ma in un'ottica fortemente orientata "pro fisco", occorre ricordare infatti che la mera adozione del piano regolatore generale da parte dei Comuni se da un lato qualifica un'area come edificabile, dall'altro non ne concede automaticamente la realizzazione di fatto, come possiamo osservare dal D.L. riconosce la qualificazione di terreno edificabile ad uno stadio intermedio del procedimento urbanistico, in un tentativo del Legislatore di porre una regola chiara per definire una duplice situazione: da una parte l'amministrazione finanziaria che applicava un criterio sostanzialistico basato sull'aumento del valore del terreno derivato dalle aspettative di edificabilità anche qualora non fosse ancora effettiva; dall'altra parte i contribuenti che sostenevano la tesi secondo cui l'imposizione fiscale, riguardo alla possibilità edificatoria quando questa non sia divenuta concreta, non rilevasse di fatto l'oggetto del tributo⁷.

Entrambe le tesi trovarono accoglimento nella giurisprudenza, quindi se da un lato il D.L. aveva unificato la definizione di area edificabile con riferimento alle diverse imposte, per contro aveva lasciato irrisolta la situazione di cui detto precedentemente. A tale proposito intervenne lo stesso anno la Corte di Cassazione⁸.

4. L'intervento della Corte di Cassazione

La corte di Cassazione è intervenuta a Sezioni Unite con la sentenza n. 25506 del 28 settembre 2006 in un tentativo di mediare tra la "posizione di forza" ottenuta dall'Amministrazione finanziaria dopo il D.L. 223/2006 e quella che possiamo definire la

⁷A. PISCITELLO, 2018. La qualificazione urbanistica dei terreni: effetti sulle imposte indirette. Studio n. 16-2018/T Consiglio Nazionale del Notariato

⁸S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 9

capacità contributiva dei soggetti colpiti; tale sentenza definisce che "per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile" (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse); per area fabbricabile, invece, per quanto di interesse nella fattispecie, "si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi". Dal momento in cui un terreno agricolo è utilizzabile a scopo edificatorio in base ad uno strumento urbanistico generale, prevale quest'ultima qualificazione. Fanno eccezione i "terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali", rileva inoltre in un'ottica "pro fisco" la visione citata dall'D.L. n.223/2006 che "ai fini tributari sono edificabili tutti quei terreni che tali sono qualificati da uno strumento urbanistico, indipendentemente dalla sussistenza dell'approvazione regionale dello strumento stesso e di strumenti attuativi che rendano possibile in concreto il rilascio della concessione edilizia" in quanto ciò potrebbe essere già sufficiente a far lievitare il prezzo di mercato del terreno.

In difesa dei contribuenti precisa però che "l'aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli", significa che il prelievo fiscale su un terreno che non abbia ancora completato il procedimento urbanistico non è equiparabile ad un terreno che possieda tale caratteristica, è infatti precisato che "...se i criteri di calcolo vengono applicati correttamente, il contribuente subirà un prelievo che non sarà mai superiore a quello giustificato dal reale valore del bene posseduto. Con la possibilità del tutto naturale, che si verifichino oscillazioni di valore connesse all'andamento del mercato e/o allo stato di attuazione delle procedure che determinano il perfezionamento dello ius edificandi".

CAPITOLO II

LA CLASSIFICAZIONE DEI REDDITI DERIVATI DA TERRENI EDIFICABILI AI FINI IRPEF

1. Imposte sui redditi

Nel nostro ordinamento esistono due imposte sul reddito (l'IRPEF e l'IRES, vale a dire l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sul reddito delle società), entrambe disciplinate dal DPR n. 917/1986, TUIR.

Sono tributi periodici, ossia riferiti ai redditi determinati in un lasso di tempo che, solitamente, coincide con l'anno solare.

“Il presupposto dell'IRPEF e dell'IRES è costituito dal possesso di redditi, in denaro o in natura, riconducibili alle categorie indicate nell'art. 6 del Tuir (cfr. gli art. 1 e 72 del Tuir). Si tratta, segnatamente, delle seguenti: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi. Ciascuna categoria indica una fonte produttiva del reddito, consistente in una attività, un atto oppure in una situazione possessoria”.

Questo significa che viene riconosciuto possessore di reddito chi, ai fini fiscali, realizza i presupposti e le situazioni economiche a cui la legge riconduce un'obbligazione tributaria⁹.

Senza entrare troppo nei dettagli, ognuno dei punti elencati precedentemente presenta proprie caratteristiche peculiari per la loro definizione, particolari criteri per la misurazione della base imponibile e diversi principi di imputazione temporale.

La somma algebrica di tutti i redditi di categoria determina il reddito complessivo, il cui ammontare consente di individuare l'aliquota per la determinazione dell'imposta; il sistema IRPEF prevede, infatti, aliquote progressive per scaglioni di reddito e su base personale sono previste dalla legge deduzioni e detrazioni che hanno una finalità agevolativa per i contribuenti che presentano determinate caratteristiche.

La normativa fiscale in riferimento alla produzione di reddito, situazioni possessorie e trasferimento che hanno come oggetto un terreno, prevede sia imposte dirette che imposte indirette. I principali fattori discriminanti nella determinazione di tali tributi sono: la qualificazione edificatoria o meno dell'area, l'atto con cui si trasferisce o si riceve il terreno

⁹M. BEGHIN, op. cit., pag. 470

(cessione, donazione, permuta, successione, ...) e la qualificazione dei soggetti (se operano come imprenditori o al di fuori di un'attività stabile nel tempo)¹¹.

2. I redditi diversi

La categoria dei redditi diversi è un collettore di fattispecie eterogenee, ma non ha più la funzione, come in passato, di clausola residuale destinata ad accogliere i redditi che non fossero riconducibili ad altre categorie; infatti sono previste determinate fattispecie rilevanti per la loro identificazione come tali.

“Segnalo, in particolare, le norme dedicate: alla tassazione delle plusvalenze su beni immobili; alla tassazione delle plusvalenze realizzate attraverso la negoziazione di partecipazioni societarie; alla tassazione dei redditi scaturenti dall'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo in modo non abituale; (...). Qualche osservazione sulle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di beni immobili. L'espressione “plusvalenza” è utilizzata per esprimere un differenziale tra il corrispettivo realizzato in occasione della cessione e il costo sostenuto per l'acquisto del bene. Le plusvalenze generate attraverso operazioni immobiliari sono riconducibili a due distinti nuclei, che fanno rispettivamente capo alle lettere a) e b) dell'art. 67, DPR n. 917/1986”¹².

Tale articolo indica infatti le diverse fattispecie in grado di generare redditi diversi in relazione al possesso o al trasferimento dei terreni, definisce¹³ “sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- a) Le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;
- b) Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di quelli acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a

¹¹S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 32

¹²M. BEGHIN, op. cit., pag. 487

¹³S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 41

titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante”.

Per la determinazione delle plusvalenze interviene l’art. 68 comma 1 e 2 del TUIR, che indica:

“1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell’articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

2. Per i terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell’articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell’inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. Il costo dei terreni stessi acquistati gratuitamente, sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, (...). Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.”

Il principio generale espresso nell’art. 68, comma 1, valido per tutte le tipologie, è che “le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo”.

Il termine “costo di costruzione”, oltre a quello di “prezzo di acquisto”, contenuto nella disposizione in commento, si riferisce agli edifici la cui cessione genera plusvalenza; pertanto, con riferimento alla cessione dei soli terreni, ciò che va considerato è, appunto, il prezzo di acquisto.

Plusvalenza = Corrispettivi ricevuti nel periodo d’imposta – (Prezzo di acquisto + costi inerenti)

La Corte di Cassazione con sentenza n. 17595 del 23 agosto 2011 ha affermato che si intendono “costi inerenti” le spese effettuate ai fini di determinare un aumento del valore

nominale del bene, sono escluse quindi le spese sostenute per l'ordinaria manutenzione e per la buona gestione.

A tale formula vanno aggiunte delle precisazioni riguardo alle modalità di acquisto, infatti, in caso di fabbricato acquistato si dovrà tener conto del prezzo aumentato di tutte le spese inerenti quali oneri fiscali e notarili; mentre se è stato costruito si dovrà tener conto delle spese di costruzione aumentate degli oneri tributari e in ogni caso delle manutenzioni straordinarie.

Ai fini del calcolo della base imponibile, per le plusvalenze vale il "criterio di cassa" ossia sono imponibili ai fini dell'Irpef (e delle relative addizionali) dal momento della percezione del corrispettivo e limitatamente alla parte dello stesso effettivamente incassata, nel caso in cui questa sia frazionata o rateizzata, la plusvalenza andrà conteggiata in rapporto alla parte di corrispettivo percepito in riferimento al periodo d'imposta¹⁴.

3. Il concetto di "suscettibile di utilizzazione edificatoria" nel sistema tributario

Il D.L. 223/2006 è intervenuto fissando il momento in cui un terreno si deve ritenere "suscettibile di utilizzazione edificatoria" ma non specifica cosa questo stia a significare, la definizione di tale concetto viene ricavata dalla disciplina del diritto di costruire che l'ordinamento dà a un dato terreno e data la complessità della materia urbanistica, non è sempre facile attribuirgli tale qualificazione.

In fase di pianificazione del territorio vengono stabiliti i limiti di densità edilizia per le zone territoriali omogenee, indicate con le lettere A, B, C per le zone residenziali già esistenti o di prossima espansione; D destinate a nuovi insediamenti industriali; F impianti di interesse generale; E zone agricole. Da tale distinzione si può cogliere come vengano suddivise in aree precedentemente edificate, di prossima edificazione e zone in cui essa non è prevista¹⁵.

Giova segnalare che, nonostante in alcune zone non sia prevista la possibilità edificatoria, sia possibile realizzare abitazioni o infrastrutture con densità fondiaria nel limite di mc 0,03 per mq, questo implica che (a meno di particolari vincoli legati al paesaggio o ad altri fattori) non viene totalmente rimosso lo jus aedificandi. Tale concessione trova il suo fondamento nel concedere ai proprietari di poter costruire opere per lo sfruttamento del fondo senza che questi ne trasformino l'essenza, è il caso, tra gli altri, delle strutture a servizio dei centri sportivi (es.

¹⁴S. M. MESSINA. Redditi diversi. url:

<https://www.dea.univr.it/documenti/OccorrenzaIns/matdid/matdid226126.pdf>

¹⁵A. PISCITELLO, op. cit.

spogliato), impianti di carburante o impianti fotovoltaici; tale edificabilità collegata alla destinazione d'uso del suolo (entro i limiti minimi funzionali di mc 0,03 per mq) impedisce la qualificazione di questa come area “suscettibile di utilizzazione edificatoria”¹⁶.

Anche i terreni agricoli e le “zone bianche” (ovvero le aree che non rientrano in alcun piano urbanistico), non possono essere considerate dagli strumenti vigenti come “suscettibili di utilizzazione edificatoria” e per lo stesso principio sopra riportato, in assenza di particolari vincoli, è permessa la densità edilizia di 0.03 mc/mq per lo sfruttamento del fondo senza che ne venga pregiudicata la natura dello stesso.

Tale premessa è fondamentale per comprendere le posizioni della giurisprudenza in merito all'argomento, da un lato la Corte di Cassazione che con sentenza 23 novembre 2016, n. 23845 afferma che sono tassabili ai fini IRPEF le plusvalenze derivate dalla cessione dei terreni di qualsiasi tipologia che non escludano totalmente la possibilità edificatoria, anche nel caso di aree agricole ed aree rurali esterne tali definizioni “non sarebbero sufficienti ad escludere la possibilità edificatoria, non comportando tale destinazione inedificabilità assoluta”; dall'altro lato, come detto sopra, non essendo specificato in ambito tributario il concetto di “utilizzazione edificatoria” e ricavandolo quindi dalla disciplina urbanistica, il permesso di costruire entro limiti di densità minimi non costituisce di fatto trasformazione dell'area e di conseguenza non modifica l'assetto del territorio¹⁷. Questa seconda interpretazione appare come la più plausibile, possono quindi essere considerati “suscettibili di utilizzazione edificatoria” secondo gli strumenti urbanistici vigenti i terreni destinati ad essere profondamente trasformati, in cui l'edificabilità presente o prevista costituisce una modifica della natura stessa dell'area, passando di conseguenza da terreno a fabbricato.

4. La cessione dei terreni nella disciplina dei redditi diversi

Chi vende un bene immobile può richiedere al notaio, all'atto della cessione, l'applicazione di un'imposta sostitutiva sul reddito che la legge di stabilità 2020, art.1, c. 695, legge 27 dicembre 2019 n. 160 fissa nella misura del 26%. (fino al 31 dicembre 2019, l'aliquota è stata del 20%).

Tale disposizione riguarda solo le plusvalenze realizzate per le cessioni a titolo oneroso di beni immobili (fabbricati e terreni agricoli) acquistati, costruiti o ricevuti in donazione da non più di

¹⁶S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 22

¹⁷A. PISCITELLO, op. cit.

cinque anni. In quest'ultimo caso, il periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

La tassazione sostitutiva non è applicabile alle plusvalenze che, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, del Tuir, costituiscono redditi di capitale ovvero sono conseguite:

- nell'esercizio di arti o professioni
- nell'esercizio di imprese commerciali oppure da società in nome collettivo o in accomandita semplice
- in relazione alla qualità di lavoratore dipendente¹⁸.

Nel caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti sotto l'ipotesi b) dell'art. 67 TUIR la plusvalenza costituisce reddito imponibile e deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi; con l'eccezione, per i terreni di cui detto precedentemente, dell'imposta sostitutiva.

La misura prevista di cinque anni era stata fissata come limitazione agli intenti di speculazione dei contribuenti, cosa che tuttavia era di difficile interpretazione, si è deciso quindi di optare per una distinzione basata sulla natura del terreno¹⁹ distinguendo in: “non edificabili” che generano redditi diversi soltanto se ceduti nel quinquennio e non acquisiti per successione; nel caso di terreni edificabili invece²⁰, “la Suprema Corte, evidenzia che sono redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione in ogni caso, quindi, a prescindere dalla vocazione edificatoria dell'area al momento dell'acquisto da parte del cedente, dal tempo trascorso da tale acquisto e dal relativo titolo”²¹.

5. I redditi derivanti da terreni non determinabili catastalmente o situati all'estero

Nell'art. 67 sono previste altre fattispecie (oltre a quelle già esaminate) legate al possesso o alla cessione di diritti reali sui terreni che rientrano nella disciplina dei redditi diversi e di conseguenza nella base imponibile per il calcolo dell'Irpef. Nella lettera e) sono contenuti i

¹⁸AGENZIA DELLE ENTRATE, url: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/tassazioneplusvalenze/cosa-tassazione-plusvalenze-immobiliari>

¹⁹S. BARUZZI, Plusvalenze da cessione di terreni e imposizione Irpef: problematiche e rischi. In “il fisco” n. 21 del 2013, pag. 1-3180

²⁰S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 82

²¹B. BIANCANIELLO, NOTARIATO: QUALIFICAZIONE DEI TERRENI, EDIFICABILI O AGRICOLI, in “Agricoltura” n.2 del 2013, pag. 27

redditi dei terreni non determinabili catastalmente compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli, la qualificazione di tali redditi deriva invece dal comma I dell'art. 70 che ne rileva due categorie: la prima riguarda di redditi riferiti ad oneri ormai quasi totalmente in disuso come i censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorché consistenti in prodotti del fondo o commisurati ad essi; la seconda categoria è composta dai redditi dei beni immobili situati nel territorio dello Stato che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, “compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli (ad esempio cave, miniere, ...)”²², per il calcolo di questi ai fini della base imponibile si dovrà tener conto solamente del canone effettivamente percepito.

L'uso agricolo nell'affitto è fattore fondamentale e discriminante, come affermato dalla Cassazione con ordinanza n. 57927 del 31 ottobre 2017 è il requisito che determina l'assoggettamento alle imposte sul reddito dominicale invece delle imposte relative al canone d'affitto indipendentemente dalla qualifica del conduttore (persona fisica o società) o del terreno (susceptibile di utilizzazione edificatoria o meno), nel caso di affitto per altri usi il canone d'affitto costituirà redditi diversi²³.

Un'altra fattispecie è contenuta nella lettera f) dell'art. 67 Tuir che riguarda i redditi derivanti dal possesso e/o cessione di diritti reali sui terreni situati all'estero. Occorre ricordare in questo ambito che nel nostro ordinamento (e di molti altri Stati) sono stati adottati i principi di “world wide taxation” e di “territorialità”: il primo come enunciato anche dall'art. 3 Tuir, comporta l'assoggettamento di tutti i redditi percepiti dal soggetto residente alla tassazione in Italia (sia redditi nazionali che esteri rientrano nella base imponibile); il secondo concetto è riferito invece ai soggetti non residenti che producono redditi nel territorio dello Stato e saranno assoggettati a tassazione solo per tale ammontare. Il legislatore ha stabilito nell'art. 70, comma 2, Tuir che “i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo d'imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese”. Nel caso di cessione di terreni situati all'estero è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 143 del 21 giugno 2007 che specifica come all'interno dell'art. 67, comma I, lettera b) del Tuir non limita la previsione di imponibilità

²²S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 42

²³FISCO e TASSE, 11/06/2019. url: <https://www.fiscoetasse.com/domande-e-risposte/10014-come-si-dichiara-il-terreno-concesso-in-affitto.html>

al solo caso di immobile situato in Italia, pertanto anche la cessione di immobili situati all'estero è atto idoneo a far emergere plusvalenze tassabili in capo al possessore dell'immobile residente in Italia. Allo stesso modo non viene esclusa nemmeno la possibilità di rivalutazione dei terreni edificabili situati all'estero ai fini della determinazione della plusvalenza in caso di cessione. Tale plusvalenza, nel rispetto dell'art. 67 Tuir, viene generata dalla cessione dei terreni agricoli, immobili o fabbricati nel quinquennio dall'acquisto e in ogni caso dai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti indipendentemente dal tempo intercorso.

Come si può intuire dai principi inizialmente riportati, può accadere che un soggetto si trovi nella condizione di possedere redditi assoggettati ad una doppia imposizione, sia nello Stato in cui essi si sono prodotti, sia nello Stato di residenza. Per sopperire a tale regime, che rischierebbe di essere eccessivamente gravoso per i contribuenti, è stato previsto nell'art. 165 Tuir la possibilità di godere di un credito di imposta che consente ai contribuenti di pagare la quota di Irpef dovuta in Italia scorporata di quanto già pagato all'estero²⁴.

6. I redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di terreni

Rientrano nella disciplina dei redditi diversi gli introiti ricavati dalla concessione in usufrutto e della sublocazione di beni immobili da parte di soggetti privati e sono costituiti “dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta (secondo il c.d. “principio di cassa”) e le spese specificamente inerenti alla loro produzione”.

Per la definizione di tali redditi intervengono l'art 67, co. 1, lett. h) e l'art 71, co. 2 che tuttavia non si possono definire esenti da dubbi riguardo alla definizione di “concessione” in usufrutto, una recente e plausibile interpretazione vedrebbe collocate le plusvalenze generate da cessione dei diritti di usufrutto nelle lettere dell'art 67: a) con riguardo a diritti di usufrutto su terreni lottizzati o sui quali siano state eseguite opere intese a renderli edificabili; b) nel caso di diritti di usufrutto su terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria; h) fattispecie reddituali derivanti dalla costituzione del diritto di usufrutto e la sublocazione di beni immobili.

Per quanto riguarda gli altri diritti reali di godimento (superficie, enfiteusi uso e servitù prediali), non essendo disciplinati dall'art. 67 come l'usufrutto, il legislatore ha disposto che ai

²⁴N. VITIELLO, 2011. Principio di world wide taxation, doppia imposizione e rapporti diritto interno, internazionale e comunitario, url: <https://www.diritto.it/principio-di-world-wide-taxation-doppia-imposizione-e-rapporti-diritto-interno-internazionale-e-comunitario/>

fini della cessione tutti i diritti reali sui terreni godano dello stesso trattamento mentre per la tassazione delle fattispecie reddituali si farebbe riferimento per determinare il reddito imponibile all'art.71, comma 2, “i redditi di cui alle lett. h), i) e l) del comma I dell'art. 67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificatamente inerenti alla loro produzione”, invece che all'art 68, commi 1 e 2²⁵.

7. Rivalutazione del costo dei terreni

Con disposizioni degli articoli 5 e 7 della L. 448/2001 è stata introdotta la possibilità di rivalutare il costo o valore d'acquisto dei terreni (edificabili e con destinazione agricola) al fine di ridurre l'eventuale plusvalenza in caso di cessione dello stesso.

La Legge di Stabilità 2020, art. 1, commi 693 e 694, legge 27 dicembre 2019 n. 160, ha riproposto la possibilità di affrancamento delle plusvalenze relative a terreni edificabili o agricoli, fissando l'aliquota dell'imposta sostitutiva in misura dell'11% (prima era del 10%)²⁶.

Ovviamente non tutti i terreni godono di tale privilegio, esistono dei requisiti (soggettivi e oggettivi) che ne consentono la rideterminazione, ad esempio il soggetto richiedente deve essere una persona fisica che detiene il terreno al di fuori del regime d'impresa oppure una società semplice o un ente non commerciale. I requisiti oggettivi si basano invece sulle caratteristiche dei terreni: rientrano quelli di cui alle lettere a) e b) dell'art. 67, i terreni su cui grava un diritto di superficie o usufrutto e i terreni agricoli, su quest'ultimi c'è una considerazione da fare, dato che la loro cessione non risulta in una plusvalenza tassabile (eccezione fatta per le cessioni che si perfezionano entro i 5 anni dall'acquisto) potrebbe sembrare inutile di fatto pagare l'imposta sostitutiva per rideterminarne il valore ma occorre comunque ricordare che tali terreni potrebbero rientrare, in futuro, in qualche strumento urbanistico che ne preveda l'edificabilità.

Il contribuente che intende avvalersi dell'agevolazione dovrà far predisporre una perizia di stima del valore di mercato del bene redatta da un tecnico iscritto all'albo degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari o dei periti industriali edili. Il perito dovrà inoltre giurare tale perizia davanti a un notaio, presso gli uffici dei giudici di pace o presso la Cancelleria del Tribunale²⁷.

²⁵S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 47

²⁶G. RIZZI, 2020. La rideterminazione del valore dei terreni anno 2020, url: <https://www.federnotizie.it/la-rideterminazione-del-valore-dei-terreni-anno-2020>

²⁷S. GIOVAGNOLI, E. RE, G. REBECCA, op. cit., pag. 100

Entro il termine prefissato oltre alla perizia dovrà essere versata anche l'imposta sostitutiva (pari al 11% della perizia) in un'unica soluzione oppure è possibile dilazionarla in tre anni, pagando un interesse annuo del 3% sulle rate successive alla prima²⁸.

Come si può intuire la funzione principale di tale agevolazione consiste nel rivalutare il costo del terreno dal prezzo di acquisto al nuovo valore rideterminato, la formula vista precedentemente diviene quindi:

Plusvalenza = Corrispettivi ricevuti nel periodo d'imposta – (**Valore rideterminato** + costi inerenti)

Tale plusvalenza ovviamente andrà assoggettata a tassazione con l'applicazione delle aliquote Irpef, ne consegue che per i terreni caratterizzati da plusvalenze rilevanti, la rideterminazione del valore di acquisto comporta una riduzione considerevole del valore da inserire nella base imponibile.

Secondo la Corte di Cassazione la perizia si potrebbe asseverare anche dopo la vendita (sentenza 11062/13), ma l'agenzia delle entrate ritiene che la perizia deve sempre essere redatta prima della vendita del terreno. Il valore di perizia, infatti, è il valore minimo su cui calcolare le imposte dovute dall'acquirente, anche quando il prezzo effettivamente pagato è più basso.

8. La cessione di terreni con fabbricati da abbattere

Nel caso di cessione di un terreno in cui è presente un fabbricato occorre distinguere quale sia l'oggetto della transazione. Come abbiamo visto negli scorsi paragrafi se si intende cedere un fabbricato posseduto da oltre cinque anni o di provenienza successoria viene escluso l'intento speculativo e di conseguenza non generano redditi diversi.

Nel caso in cui il fabbricato oggetto della cessione rientri in un programma di demolizione/recupero/ristrutturazione, potrebbe sembrare che l'oggetto della transazione sia il terreno edificabile sottostante e di conseguenza, come tale, rilevi sempre l'intento speculativo indipendentemente dal tempo o dalla modalità di acquisizione.

La questione è stata affrontata per diversi anni dalla dottrina e dall'amministrazione finanziaria in posizione opposte fra loro: la dottrina sostiene che la cessione di fabbricato debba

²⁸P. TONALINI, 2020. Rivalutazione dei terreni edificabili e agricoli, url: <https://www.tonalini.it/casa/riv-terr.html>

restare tale indipendentemente dalle azioni future che potrebbero o meno venir intraprese su di esso;

L'amministrazione finanziaria è intervenuta con risoluzione 395/E del 22 ottobre 2008, contrariamente a quanto sostenuto dalla dottrina ha affermato che non possono considerarsi oggetto della compravendita "i fabbricati, ormai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alle potenzialità edificatorie in corso di definizione".

A riguardo è intervenuta due volte anche la Cassazione, con sentenze n. 4150 del 21 febbraio 2014 e n. 15629 del 9 luglio 2014 in cui ha dichiarato che "...non possono rientrare...le cessioni aventi ad oggetto non un terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria" ma un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato". La Cassazione appoggia quindi quanto sostenuto dalla dottrina, a nulla rileva l'intenzione delle parti riguardo ad una ipotetica demolizione (fatto futuro e incerto), l'area in cui è insito un fabbricato iscritto al catasto esclude la possibilità di valutarlo quale cessione di terreno edificabile.

E ancora la Cassazione è intervenuta nella questione in merito alle imposte sui redditi con ordinanza n. 12897 del 24 maggio 2018 in cui ha dichiarato "...sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria...", e non anche quelle di terreni già edificati", e con ordinanza n. 19642 del 22 luglio 2019 "In tema di IRPEF, ai fini della tassazione separata, quali "redditi diversi", ... la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione del terreno sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria del lotto su cui insiste".

CONCLUSIONI

Col presente elaborato si è voluta offrire al lettore un'analisi del rapporto che intercorre tra il possesso e/o cessione di diritti reali di godimento sui terreni ai fini delle imposte sul reddito e delle componenti che concorrono a formare la base imponibile.

Il concetto di edificabilità esprime una linea di demarcazione concettuale che concorre ad individuare la ricchezza tassabile da quella esclusa dal prelievo, infatti, mentre per i terreni edificabili o lottizzati la plusvalenza derivante dalla cessione rileva sempre l'imposizione reddituale, per i terreni considerati non edificabili rileva solamente se ha carattere speculativo (infraquinquennale), il diverso trattamento fiscale è riconducibile alla crescita del valore del terreno derivante dalla sua destinazione edificatoria. Si tratta tuttavia di una linea di confine che non è sempre individuabile con assoluta certezza dall'interprete, ma che ha manifestato nel tempo, e continua oggi a manifestare profili di incertezza. Il diritto tributario dovrebbe essere imperniato sulla certezza e sulla prevedibilità, caratteristiche che vengono limitate dalla presenza di aree grigie o situazioni di confine.

La scelta legislativa di rimettere la determinazione del concetto di edificabilità al ramo dell'ordinamento che si occupa dell'urbanistica (il diritto amministrativo), per quanto semplificante, conserva ancora importanti margini di incertezza e perfettibilità. Appare quindi evidente la necessità, da parte dei contribuenti e delle altre figure che si occupano della materia in questione, di una semplificazione della fiscalità immobiliare. E ciò nella prospettiva di conseguire un più elevato grado di certezza del diritto e quindi anche di giustizia fiscale.

BIBLIOGRAFIA

BARUZZI S., Plusvalenze da cessione di terreni e imposizione Irpef: problematiche e rischi. In “il fisco” n. 21 del 2013, pag. 1-3180.

BEGHIN M., 2018. Diritto tributario, il sistema dei tributi. Quarta edizione. Wolters Kluwer, CEDAM.

BIANCANIELLO B., 2013. Notariato: qualificazione dei terreni, edificabili o agricoli. In “Agricoltura” n.2 del 2013, pag. 27.

FANTOZZI A., 2015. Diritto Tributario. TRECCANI, Diritto online.

GIOVAGNOLI S., RE E., REBECCA G., 2016. Terreni. Milano: Giuffrè editore.

LUNELLI R., 2008. La diversa valenza della nuova definizione di aree edificabili (*). In “ilfisco” n. 35, pag. 1-6261.

MESSINA S. M. Redditi diversi. Disponibile su:

<https://www.dea.univr.it/documenti/OccorrenzaIns/matdid/matdid226126.pdf>

PICCIAREDDA F., 2016. Redditi fondiari [dir. Trib.]. TRECCANI, Diritto on line.

PISCITELLO A., 2018. La qualificazione urbanistica dei terreni: effetti sulle imposte indirette. Studio n. 16-2018/T Consiglio Nazionale del Notariato.

POMPEI P., POMPEI M., 2018. Codice tributario 2018. XXIII edizione. Santarcangelo di Romagna: Maggioli Editore.

RAPONI F., 2019. Plusvalenze immobiliari: analisi di recenti documenti di prassi e arresti giurisprudenziali, Studio 182-2019/T.

RIZZI G., 2020. La rideterminazione del valore dei terreni anno 2020. Disponibile su:
<https://www.federnotizie.it/la-rideterminazione-del-valore-dei-terreni-anno-2020>

TONALINI P., 2020. Rivalutazione dei terreni edificabili e agricoli url:
<https://www.tonalini.it/casa/riv-terr.html>

VITIELLO N., 2011. Principio di world wide taxation, doppia imposizione e rapporti diritto interno, internazionale e comunitario. Disponibile su: <https://www.diritto.it/principio-di-world-wide-taxation-doppia-imposizione-e-rapporti-diritto-interno-internazionale-e-comunitario>

PRASSI AMMINISTRATIVA

Agenzia delle Entrate, circolare 24 ottobre 2011, n. 47.

Agenzia delle Entrate, risoluzione 21 giugno 2007, n. 143.

Agenzia delle Entrate, risoluzione 22 ottobre 2008, n. 395.

Agenzia delle Entrate, risoluzione 27 maggio 2015, n. 53.

Agenzia delle Entrate, Tassazione plusvalenze immobiliari. Disponibile su:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/tassazioneplusvalenze/cosa-tassazione-plusvalenze-immobiliari>

GIURISPRUDENZA CONSULTATA

Cassazione civile, ordinanza 22 luglio 2019, n. 19642.

Cassazione civile, ordinanza 24 maggio 2018, n. 12897.

Cassazione civile, sentenza 9 luglio 2014, n. 15629.

Cassazione civile, sez. trib., ordinanza 31 ottobre 2017, n. 57927.

Cassazione civile, sez. trib., sentenza 23 agosto 2011, n. 17595.

Cassazione civile, sez. trib., sentenza 9 maggio 2013, n. 11062.

Cassazione civile, sez. V, sentenza 21 febbraio 2014, n. 4150.

Cassazione civile, SS.UU., sentenza 28 settembre 2006, n. 25506.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223. “Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale”.

Legge 27 dicembre 2019, n. 160. “Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022”.

Legge 28 dicembre 2001, n. 448. “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”.

Legge regionale 23 aprile 2004, n. 11 (BUR n. 45/2004). “Norme per il governo del territorio e in materia di paesaggio”.

Parole (esclusa bibliografia): 6.456