

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

I Dossier Fiscali

***LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER I TRASFERIMENTI DI
IMMOBILI IN ATTUAZIONE DI PIANI URBANISTICI***

Aprile 2010

INDICE

PREMESSA	3
PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI (PUBBLICI E PRIVATI)	6
<i>Il regime fiscale applicabile dal 1° gennaio 2001 al 3 luglio 2006</i>	6
<i>Il regime fiscale applicabile dal 4 luglio al 31 dicembre 2006</i>	11
<i>Il regime fiscale applicabile dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007</i>	12
<i>Il regime fiscale applicabile dal 1° gennaio 2008</i>	12
PIANI DI RECUPERO	17
PIANI DI LOTTIZZAZIONE DI INIZIATIVA PUBBLICA - PIANI DI EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA - PIANI DI INSEDIAMENTI PRODUTTIVI	21

APPENDICE:

Normativa, Prassi e recente Giurisprudenza sui profili fiscali dei trasferimenti di immobili per l'attuazione di Piani urbanistici

Parte I- Piani urbanistici particolareggiati	
<i>Normativa</i>II
<i>Prassi</i>V
<i>Giurisprudenza</i>XVI
Parte II- Piani di recupero	
<i>Normativa</i>XVIII
<i>Prassi</i>XIX
<i>Giurisprudenza</i>XXIV
Parte III- Piani di lottizzazione - Piani di edilizia residenziale pubblica - Piani di insediamenti produttivi	
<i>Normativa</i>XXV
<i>Prassi</i>XXVII

PREMESSA

Nel corso del tempo, il Legislatore è intervenuto, con diversi e successivi provvedimenti, sul tema della fiscalità urbanistica, al fine di incentivare la realizzazione di interventi a favore dell'edilizia residenziale, sia d'iniziativa pubblica che privata, prevedendo regimi fiscali agevolati per i trasferimenti di immobili diretti:

- all'attuazione di piani urbanistici particolareggiati,
- all'attuazione di piani di recupero,
- all'attuazione di piani di lottizzazione di iniziativa pubblica, di piani di edilizia residenziale pubblica.

Inoltre, sono state previste agevolazioni per i trasferimenti effettuati nell'ambito di programmi urbanistici a carattere non residenziale, come, ad esempio, i piani per gli insediamenti produttivi.

I trasferimenti di aree e fabbricati diretti all'attuazione dei piani urbanistici particolareggiati

In particolare, il regime tributario dei trasferimenti, fra privati ed imprese, di aree e fabbricati diretti all'attuazione dei piani urbanistici particolareggiati, è stato, nel corso degli ultimi anni, oggetto di incisive modifiche legislative.

Le diverse disposizioni succedutesi in materia hanno modificato sia l'ambito operativo, sia la misura dei benefici fiscali applicabili a tali cessioni, complicando, rispetto al passato, il quadro normativo relativo a tale disciplina.

1° gennaio 2001 - 3 luglio 2006:

art. 33, c. 3, l. 388/2000

Tutti i P.U.P.

- Registro 1%
- Ipo-catastali in misura fissa

Nell'ottica di favorire l'attuazione dei piani urbanistici particolareggiati, l'art. 33, comma 3, della legge 388/2000 ha introdotto nel nostro ordinamento l'applicazione dell'Imposta di Registro all'1% e delle Imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa per i trasferimenti di immobili (terreni e fabbricati) in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che entro i cinque anni successivi venissero utilizzati edificatoriamente.

I benefici fiscali connessi a tali trasferimenti sono stati riconosciuti per gli atti pubblici e le scritture private autenticate conclusi dal 1° gennaio 2001 al 3 luglio 2006.

4 luglio - 31 dicembre 2006:

art. 36, c. 15, D.L.223/2006

Solo edilizia residenziale convenzionata pubblica

- Registro 1%
- Ipo-catastali in misura fissa

In tal ambito, è successivamente intervenuto l'art. 36, comma 15, del DL 223/2006, convertito, con modificazioni, nella legge n. 248/2006 (cd. "decreto Visco-Bersani") che, a decorrere dal 4 luglio 2006, ha abrogato l'art.33, comma 3, della citata legge 388/2000, mantenendone l'efficacia esclusivamente per i trasferimenti di immobili diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le Amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

Tale formulazione della disposizione ha consentito, unicamente per

le citate tipologie di trasferimenti, l'applicazione dell'Imposta di Registro all'1% e delle Imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa, relativamente agli atti stipulati dal 4 luglio al 31 dicembre 2006.

Infatti, l'art.36, comma 15, della legge 248/2006 è stato ulteriormente modificato dall'art. 1, comma 306, della legge 296/2006 (legge Finanziaria 2007).

1° gennaio - 31 dicembre 2007:

art. 1, c. 306, l. 296/2006

Solo edilizia residenziale convenzionata

- Registro 1%
- Ipo-catastali in misura fissa

1° gennaio 2008:

art. 1, c. 25-28, l. 244/2007

Tutti i programmi edilizia residenziale

- Registro 1%
- Ipo-catastali 4%

Le ulteriori disposizioni agevolative per i trasferimenti nell'ambito dei piani urbanistici

In sostanza, a partire dal 1° gennaio 2007, la legge 296/2006 ha esteso l'applicabilità del regime fiscale agevolato ai trasferimenti di immobili realizzati nell'ambito di tutti i programmi prevalentemente di edilizia abitativa convenzionata, comunque denominati, anche se di iniziativa privata.

Pertanto, la norma, così riscritta, ha riconosciuto l'applicabilità dell'Imposta di Registro all'1% e delle Imposte Ipo-catastali in misura fissa unicamente per i citati trasferimenti di immobili, effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007.

Successivamente, nell'ambito di un riordino generale della disciplina relativa alle imposte indirette applicabili ai trasferimenti di immobili volti all'attuazione di piani urbanistici particolareggiati, l'art.1, comma 27, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (legge Finanziaria 2008), ha abrogato, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, l'art. 36, comma 15, della legge 248/2006.

Di conseguenza, dal 1° gennaio 2008, per i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, comunque denominati, l'art. 1, commi 25-26, della legge 244/2007 prevede l'applicazione dell'Imposta di Registro in misura pari all'1% e delle Imposte Ipotecaria e Catastale, pari, complessivamente, al 4%.

Tale regime agevolato viene riconosciuto a condizione che l'intervento edilizio, cui è finalizzato il trasferimento, sia completato entro cinque anni dalla stipula del relativo atto.

In ogni caso, le citate agevolazioni di cui all'art.1, comma 25, della legge 244/2007 si affiancano ad ulteriori regimi fiscali agevolativi, tutt'ora in vigore, istituiti e disciplinati dalle seguenti disposizioni normative:

- l'art.5 della legge 168/1982, in materia di attuazione di piani di recupero;
- l'art.20 della legge 10/1977, in materia di redistribuzione di aree tra proprietari attuatori di piani di lottizzazione;
- l'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973, in materia, tra l'altro, di atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

Tenuto conto dei diversi interventi normativi che si sono succeduti nel tempo nell'ambito dei trasferimenti di immobili volti all'attuazione di piani urbanistici, si ritiene opportuno fornire un quadro riepilogativo delle rispettive modalità di applicazione.

Per il futuro, resta ferma la necessità di revisione della normativa in tema di benefici fiscali connessi a tali trasferimenti, ai fini di facilitare le imprese nel reperimento della “materia prima” su cui avviare interventi edilizi.

A tal riguardo, l'Ance auspica, comunque, che si possa pervenire al riconoscimento di un regime fiscale neutrale per tutti i trasferimenti diretti alla successiva realizzazione dei programmi urbanistici, a prescindere dalla distinzione tra piani di recupero, di lottizzazione, attuativi, etc..

PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI

Il regime fiscale applicabile dal 1° gennaio 2001 al 3 luglio 2006

*Art.33, comma 3,
legge 388/2000*

L'art.33, comma 3, della legge 388/2000, ha introdotto, dal 2001, un regime fiscale agevolativo finalizzato all'attuazione dei piani urbanistici particolareggiati.

In particolare, dal 1° gennaio 2001 al 3 luglio 2006, alle cessioni di immobili (aree e fabbricati) compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati comunque denominati e regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono state applicate l'Imposta di Registro nella misura dell'1% e le Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa, pari a €168 ciascuna (per un totale di € 336), a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenisse entro cinque anni dal trasferimento.

In tal ambito, già nel fornire i primi chiarimenti in materia, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta in senso restrittivo, limitando l'ambito applicativo del regime fiscale agevolato ai soli trasferimenti di immobili funzionali all'utilizzazione edificatoria di un'area già in possesso dell'acquirente, per la quale potevano sussistere delle cause ostative all'edificazione, quale ad esempio la superficie minima richiesta dal piano particolareggiato per le costruzioni (cfr. C.M. 1/E e 6/E/2001).

In sostanza, superando il dettato normativo, l'ambito applicativo della disposizione veniva limitato ai soli casi in cui un soggetto, già in possesso di un'area, ne acquistasse un'altra al fine di raggiungere complessivamente quantomeno il "lotto minimo" di edificabilità stabilito dal provvedimento urbanistico.

*Art.76, legge
448/2001*

Per porre definitivamente fine ai contrasti sorti al riguardo, è successivamente intervenuto, come fortemente auspicato dall'Ance, l'art.76 della legge 448/2001 che, con effetto retroattivo, ha specificato come le imposte ridotte potevano trovare applicazione anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico, ferma restando, naturalmente, la condizione dell'utilizzazione edificatoria dell'area entro cinque anni dall'acquisto agevolato.

*"Utilizzazione
edificatoria
dell'area"*

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 11/E/2002, ha riconosciuto la natura interpretativa delle disposizioni del citato art.76 e, quindi, l'efficacia retroattiva delle stesse a partire dal 1° gennaio 2001, chiarendo, tra l'altro, che:

- nell'ipotesi di acquisto riguardante un'area, la condizione dell'utilizzazione edificatoria della stessa entro cinque anni dal trasferimento veniva soddisfatta attraverso la realizzazione, entro lo stesso termine, di un edificio significativo dal punto di

vista urbanistico, intendendosi come tale, secondo l'art.2645-bis, comma 6 del Codice Civile, il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e della copertura.

Nel caso in cui, invece, il trasferimento agevolato avesse avuto ad oggetto un fabbricato, la condizione dell'utilizzazione edificatoria dell'area doveva intendersi estesa all'area di sedime del fabbricato, comportando la necessità che l'intervento da realizzare entro i cinque anni dal trasferimento consistesse nella demolizione e successiva ricostruzione dell'immobile;

"Piani urbanistici particolareggiati"

- sotto l'accezione "*piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati*" potevano rientrare sia i piani ad iniziativa pubblica, sia quelli ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale, quali ad esempio i piani di lottizzazione, purché la relativa convenzione, deliberata dal comune, venisse sottoscritta da quest'ultimo e dall'attuatore.

Inoltre, l'Amministrazione ha precisato che la convenzione doveva necessariamente essere stipulata prima dell'effettuazione del trasferimento, a conferma del completamento dell'*iter* amministrativo del provvedimento.

Art.2,c.30, legge 350/2003

L'art. 2, comma 30, della legge 350/2003 ha confermato tale interpretazione stabilendo che, nell'ipotesi di piani di iniziativa privata, le imposte in misura ridotta potevano trovare applicazione solo se, prima della cessione, fosse stata sottoscritta la convenzione tra Comune ed il soggetto attuatore.

Sent. C.T.R. Veneto-Venezia n. 30/22/2008

Tale ultima disposizione è stata oggetto di esame da parte della Commissione Tributaria Regionale di Venezia, la quale si è pronunciata con la Sentenza n. 30/22 del 18 settembre 2008.

In particolare, il citato pronunciamento ha stabilito che, ai fini dell'applicabilità dell'agevolazione, la convenzione con il soggetto attuatore non debba essere necessariamente presente prima della stipula dell'atto di acquisto dell'area, a condizione che la stessa risulti firmata, al più tardi, nella fase di registrazione dell'atto di trasferimento¹.

Come ribadito dal giudice di merito, infatti, è in tale fase che si verifica il presupposto impositivo ai fini dell'imposta di Registro e delle imposte Ipotecarie e Catastali.

Piano integrato di intervento per lo sviluppo di un comparto edificabile

Successivamente, l'Amministrazione finanziaria, con la R.M. n.175/E/2005, intervenendo nuovamente sull'ambito applicativo dell'agevolazione, ha precisato che:

- non è possibile assimilare un Programma d'intervento per lo sviluppo di un comparto edificabile ad un piano urbanistico

¹ A tal proposito, si ricorda che l'art.13 del D.P.R. 131/1986 prevede che, per gli atti che devono essere registrati in termine fisso, la richiesta di registrazione debba avvenire entro 20 giorni dalla data dell'atto stesso.

particolareggiato, anche di iniziativa privata, la cui attuazione veniva agevolata dall'art. 33 in esame;

- alla cessione dell'area, compresa in tali Programmi, non può applicarsi il regime fiscale agevolato.

Infatti, analizzando le Norme Tecniche di Attuazione del Piano Regolatore Generale del Comune dove era situata l'area oggetto del trasferimento, tale Programma d'intervento non è stato assimilato ad uno strumento urbanistico attuativo, per il fatto che lo stesso non concretizza l'interesse pubblico del governo del territorio tipico dei piani particolareggiati, o dei piani di lottizzazione ad iniziativa privata, ma è volto al semplice esercizio del diritto dei comproprietari ad edificare.

*Risoluzione
n.110/E/2006:
Validità atti
integrativi*

Per quanto riguarda l'applicazione concreta del regime fiscale ridotto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, nell'ipotesi di mancata richiesta delle agevolazioni nell'atto di acquisto dell'immobile compreso nel piano urbanistico particolareggiato, era comunque possibile redigere un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto di acquisto, al fine di fruire di tali benefici fiscali, riconosciuti, in ogni caso, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge.

*Decadenza dai
benefici*

Per ciò che concerne la decadenza dalle agevolazioni, l'Amministrazione è intervenuta con la R.M. n. 40/E/2005, chiarendo che la vendita dell'area edificabile acquistata con il regime fiscale ridotto, in assenza di utilizzazione edificatoria, comportava la decadenza dai benefici.

Nel dettaglio, la fattispecie esaminata era relativa all'acquisto delle aree in regime agevolato da parte di un Consorzio e la successiva cessione dei singoli lotti ineditati alle imprese consorziate, per consentire poi la realizzazione dell'intervento.

L'Agenzia ha ritenuto, in tal caso, che il Consorzio fosse obbligato ad utilizzare direttamente l'area acquistata con il regime agevolativo, a pena di decadenza dai benefici medesimi.

L'interpretazione, ad avviso dell'Ance, suscita perplessità, tenuto conto che la disposizione non prevedeva, come altre norme analoghe, quale ad esempio l'art. 5 della legge 168/1982 (di seguito esaminato), che l'intervento dovesse essere eseguito direttamente dall'impresa acquirente.

Infatti, come precedentemente segnalato, l'unica condizione prevista dalla norma risultava quella dell'utilizzazione edificatoria entro cinque anni dall'acquisto agevolato, senza precludere la possibilità di trasferire l'area totalmente o parzialmente ineditata, ferma restando la necessità che l'utilizzazione avvenisse entro cinque anni dal primo acquisto.

In linea con quanto espresso dall'Ance, anche il Consiglio Nazionale del Notariato, nello Studio n.2/2001/T, ha sottolineato

che la norma agevolativa poteva essere interpretata nel senso dell'indifferenza del soggetto che effettua materialmente l'edificazione, sia esso primo acquirente o successivo subacquirente.

L'Amministrazione ha comunque riconosciuto la possibilità che, anche nell'ipotesi di decadenza per trasferimento dell'area prima dell'edificazione, l'operazione di successiva cessione, qualora fosse stata soggetta all'Imposta di Registro, poteva fruire dei benefici.

Sent. C.T.P.
Ravenna n.222/2005
e Sent. C.T.R.
Veneto- Venezia n.
28/22/2008

A conferma dell'orientamento espresso dall'Ance sono intervenute due pronunce giurisprudenziali.

In particolare, si è pronunciata per prima la Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna che, con la Sentenza n.222 del 14 dicembre 2005, ha in sostanza affermato che la vendita dell'area acquistata con le agevolazioni, in assenza di utilizzazione edificatoria, non comportava la decadenza dai benefici, purché a ciò avesse provveduto il secondo acquirente, in ogni caso entro i cinque anni successivi al primo acquisto agevolato.

Sebbene si tratti di una pronuncia di primo grado, la citata Sentenza rappresenta un'importante novità, in quanto confuta quanto sostenuto dall'Amministrazione, confermando invece l'orientamento dell'Ance sulla fattispecie.

In particolare, in linea con le perplessità prima evidenziate sull'orientamento espresso dall'Agenzia, la Sentenza afferma che *«La previsione normativa dell'art. 33, comma 3, fissa un termine quinquennale entro il quale deve essere utilizzato, sotto il profilo edificatorio, il terreno acquistato con i benefici fiscali citati, ma nulla stabilisce e nulla dice in ordine al soggetto che pone in essere l'utilizzazione edificatoria in discussione.»*

In altri termini, la norma non imponeva che l'intervento edificatorio dovesse necessariamente essere eseguito dalla stessa impresa acquirente, per cui, ha sostenuto la Commissione, *«l'utilizzazione edificatoria può essere legittimamente fatta da un soggetto diverso»*, purché, comunque, abbia luogo entro cinque anni dall'acquisto ad imposta agevolata.

Alle medesime conclusioni è giunta, in secondo grado, anche la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Venezia n.28/22 del 19 giugno 2008, con la quale è stato ribadito che l'art.33, comma 3, della legge 388/2000 *«prevede l'unica condizione di utilizzazione edificatoria entro i cinque anni dall'acquisto agevolato, senza precludere la possibilità di trasferire l'area parzialmente o totalmente ineditata, fermo restando la necessità che l'utilizzazione avvenga entro cinque anni dal primo acquisto»*.

L'orientamento espresso in tali due pronunce assume particolare rilievo, poiché potrebbe costituire un importante ausilio giuridico per le imprese del settore, da far valere in sede di eventuale

contenzioso, anche alla luce delle nuove norme in materia introdotte dalla legge 244/2007 (legge Finanziaria 2008).

Sul tema è, da ultimo, intervenuta la Corte di Cassazione (Ordinanza n.7438/2009) che, con una pronuncia di incerta formulazione, ha stabilito che il citato art.33 è una norma di “stretta interpretazione”, nel senso che l’agevolazione sarebbe stata ideata a favore dell’acquirente che provveda all’edificazione dell’area, e non del soggetto che acquista l’area per poi rivenderla a terzi.

In particolare, la citata Ordinanza afferma che *«non si comprende, infatti, quali ragioni vi sarebbero nel favorire chi compri e rivenda un suolo in area soggetta a piani particolareggiati e nel collegare aleatoriamente tale beneficio alla tempestività dell'azione edificatoria di un successivo acquirente. Inoltre, così interpretata, la norma si discosterebbe dai principi di ragionevolezza e di eguaglianza e sarebbe sospetta di incostituzionalità»*.

Sebbene tale Ordinanza ritenga il citato art.33 una norma “di stretta interpretazione”, le conclusioni cui essa giunge sembrano limitare l’applicabilità del beneficio al solo acquirente/edificatore, mentre il dettato letterale della disposizione, si ribadisce, pone come unica condizione per la fruizione del beneficio l’edificazione dell’area nel quinquennio successivo all’acquisto, a prescindere dal soggetto che materialmente provveda ad avviare l’intervento edilizio.

In merito, si evidenzia che le conclusioni della citata Ordinanza, che assumono valenza interpretativa, e quindi incidono su operazioni immobiliari in corso o già concluse da anni, non considerano la logica imprenditoriale dei trasferimenti di aree e dell’assunzione del rischio di impresa che, quotidianamente, le imprese del settore si assumono, confidando in adempimenti di terzi.

In sostanza, il vantaggio della compravendita senza utilizzazione edificatoria va ricercato nell’interesse sopraggiunto ad uno scambio di aree tra operatori, mentre l’aleatorietà, derivante dal subordinare l’applicazione dell’agevolazione ad un obbligo di terzi, rientra, come detto, nel rischio contrattuale di chi fa “impresa”. L’imprenditore è quindi ben consapevole, sin dall’origine, della possibilità di decadere dai benefici e se ne assume del tutto il rischio.

In ogni caso, l’individuazione di un elemento soggettivo nella normativa (deve costruire il primo acquirente) rappresenta un elemento innovativo e, come tale, dovrebbe valere solo per i trasferimenti successivi alla modifica normativa, a tutt’oggi non ancora intervenuta.

Il regime fiscale applicabile dal 4 luglio al 31 dicembre 2006

Programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica

L'art. 36, comma 15, della legge 248/2006, nel prevedere l'abrogazione dell'art. 33, comma 3, della legge 388/2000, ha, comunque, mantenuto, anche su sollecitazione dell'Ance, il regime fiscale agevolato unicamente per una specifica ipotesi².

Infatti, dal **4 luglio 2006** al **31 dicembre 2006**, l'Imposta di Registro pari all'1% e le Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa hanno continuato ad applicarsi ai trasferimenti di immobili diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di **edilizia residenziale convenzionata pubblica**³, comunque denominati, realizzati in accordo con le Amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

L'applicabilità dei benefici fiscali a tali cessioni di immobili è stata, in ogni caso, subordinata al rispetto della condizione dell'utilizzazione edificatoria dell'area nei cinque anni dal trasferimento.

In tal ambito, si ricorda che per "*piani di edilizia residenziale convenzionata pubblica*" si intendono quelli finalizzati alla costruzione di case di abitazione da cedere, in proprietà o in locazione, ad acquirenti o conduttori che rientrano nelle categorie di soggetti produttive di livelli di reddito minimi, a un prezzo inferiore a quello di mercato.

Ai fini dell'attuazione del piano, la stipula di una convenzione tra il Comune e l'impresa costruttrice rappresenta una condizione per chiedere il permesso di costruire o per presentare la Dia.

Di regola, tale convenzione ha ad oggetto, oltre che la definizione dei requisiti soggettivi degli utenti e delle condizioni economiche di favore dei contratti di compravendita o di locazione (determinazione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione), anche le caratteristiche tipologiche e costruttive degli alloggi (*cfr.* combinato disposto degli artt. 17-18 del D.P.R. 380/2001 ed dell'art. 35 della legge 865/1971).

Per contro, gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate dal 4 luglio 2006 al 31 dicembre 2006, relativi ai trasferimenti di immobili, in attuazione di programmi diversi da quelli prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, sono stati soggetti alle ordinarie Imposte proporzionali di Registro

² L'art. 36, comma 15, del DL 223/2006, nel testo originario *ante* conversione, prevedeva l'integrale abrogazione dei benefici fiscali relativi ai trasferimenti di immobili finalizzati all'attuazione di piani urbanistici particolareggiati, riconosciuti all'art. 33, comma 3, della legge 388/2000, con decorrenza dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del citato decreto).

³ Tali trasferimenti sono risultati, in ogni caso, agevolati con riferimento agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007, per effetto dell'art.1, comma 306, della legge 296/2006 (*cfr.* paragrafo successivo).

dell'8% per le aree (o 7% per i fabbricati), Ipotecaria del 2% e Catastale dell'1%, per un ammontare complessivamente pari all'11% (o 10% per i fabbricati).

Il regime fiscale applicabile dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007

Programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata

L'art. 1, comma 306, della legge 296/2006 (legge Finanziaria 2007), ha riscritto il citato art. 36, comma 15, della legge 248/2006, nella parte in cui aveva mantenuto i benefici fiscali connessi all'applicazione delle imposte indirette per i soli trasferimenti di immobili volti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica.

In particolare, l'art.1, comma 306, della legge 296/2006 ha previsto l'applicazione dell'Imposta di Registro pari all'1% e delle Imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa per i trasferimenti di immobili diretti all'attuazione di **programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata, comunque denominati** (sia di iniziativa pubblica che privata), realizzati in accordo con le Amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

In sostanza, tale modifica normativa ha consentito l'applicabilità del regime fiscale agevolato per i trasferimenti di aree e fabbricati volti alla realizzazione di tutti i programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata, sia di iniziativa pubblica che privata, ampliando le ipotesi di fruizione del regime agevolato.

Anche in tal caso, per l'applicabilità delle imposte indirette ridotte, veniva richiesta la condizione relativa all'utilizzazione edificatoria dell'area nei cinque anni dal trasferimento.

La disposizione dell'art. 1, comma 306, della legge 296/2006, ha trovato applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2007** ed il **31 dicembre 2007**.

Il regime fiscale applicabile dal 1° gennaio 2008

Programmi di edilizia residenziale

Dal **1° gennaio 2008**, per i trasferimenti di immobili compresi in **piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, comunque denominati**, l'art.1, commi 25-28, della legge 244/2007 (legge Finanziaria 2008) prevede l'applicazione:

- dell'**Imposta di Registro** all'1%;
- delle **Imposte Ipotecaria e Catastale** pari, complessivamente, al

4%.

In sostanza, per i trasferimenti immobiliari diretti all'attuazione di tutti i programmi di edilizia residenziale (non solo convenzionata), la legge 244/2007 prevede l'applicazione delle Imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale con un prelievo complessivo del 5% (anziché dell'ordinario 11%).

*I nuovi
riferimenti
normativi*

A tal fine, sono state apportate le seguenti modifiche normative:

- per l'**Imposta di Registro** dell'1%, all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata la D.P.R. 131/1986;
- per l'**Imposta Ipotecaria** del 3%, all'art.1-*bis* della Tariffa, allegata al D.P.R. 347/1990.

Non è stata modificata invece, l'aliquota proporzionale dell'**Imposta Catastale**, che è rimasta, anche per tali trasferimenti, nella misura ordinaria pari all'1%.

Si ritiene che, come osservato anche dall'Assonime⁴, nell'intervenire direttamente sulle norme relative alle citate imposte indirette, il Legislatore abbia voluto porre a regime il trattamento fiscale agevolato relativo a tali trasferimenti, che si applicherebbe, pertanto, in modo permanente.

Contestualmente, l'art.1, comma 27, della legge 244/2007 abroga l'art. 36, comma 15, del D.L. 223/2006 (convertito nella legge 248/2006), che, sino al 31 dicembre 2007, come segnalato nel precedente paragrafo, ha previsto l'applicazione dell'Imposta di Registro all'1% e delle Imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa (168 euro ciascuna), per gli acquisti di immobili finalizzati all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata⁵.

*Immobili oggetto
di trasferimento:
orientamento
Ance*

In assenza di chiarimenti ministeriali, l'Assonime, concordando con quanto sostenuto dall'Ance, evidenzia che gli immobili oggetto del trasferimento agevolato potrebbero essere costituiti, oltre che dalle aree, anche da "costruzioni, come i fabbricati per i quali il piano prevede la demolizione o la ricostruzione, ovvero il restauro o la bonifica edilizia".

Inoltre, si ritiene che oggetto del trasferimento agevolato possa essere anche un fabbricato per il quale il piano preveda un intervento di recupero.

Tale interpretazione trova fondamento, come affermato dall'Ance, nella genericità del dettato normativo, che porta a ritenere che "l'intervento cui è finalizzato il trasferimento" possa consistere in qualsivoglia intervento edilizio (pertanto, sia di nuova costruzione che di recupero dell'esistente).

*Nozione di piani
urbanistici
particolareggiati*

In assenza di chiarimenti ministeriali, si ritiene che la nozione di "piani urbanistici particolareggiati", cui la disposizione si riferisce, rinvii alla definizione di cui all'art. 13 della legge 1150/1942, o a

⁴ Cfr. Circolare Assonime n.5 del 24 gennaio 2008.

⁵ Cfr., in tal senso, anche lo Studio n.18-2008/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

piani esecutivi disciplinati da altre disposizioni.

Deve, in ogni caso, trattarsi di piani diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, ovvero programmi approvati secondo i criteri stabiliti dalla legge 865/1971 (e altre successive disposizioni intervenute in materia), necessariamente destinati a fini residenziali.

Diversamente, sono da ritenere esclusi gli strumenti attuativi a destinazione edilizia non abitativa (edilizia commerciale, servizi pubblici, ecc.), come ad esempio i "piani per gli insediamenti produttivi" (c.d. piani p.i.p., di cui all'art.27 della citata legge 865/1971 - cfr. successivi paragrafi).

In ogni caso, la realizzazione di interventi di edilizia residenziale non può prescindere dalla costruzione di unità immobiliari ad uso non abitativo. Pertanto, il regime agevolativo deve ritenersi applicabile nell'ipotesi di trasferimenti di immobili compresi in piani diretti all'attuazione di programmi nei quali la costruzione di abitazioni sia prevalente rispetto ad altre tipologie di immobili.

Infatti, nella relazione governativa d'accompagnamento al D.d.L. Finanziaria 2008, si precisa che il trattamento agevolativo si applica *«agli atti di trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi (prevalentemente) di edilizia residenziale, comunque denominati»*.

In tal ambito, l'Ance, in attesa dell'emanazione di una specifica Circolare in materia, è intervenuta nelle competenti sedi amministrative, affinché venga prontamente chiarito che:

- per *"piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati"*, si intenda tutta la strumentazione urbanistica attuativa di iniziativa pubblica e privata;
- in caso di piani di iniziativa privata, i benefici fiscali siano riconosciuti in presenza della delibera comunale di approvazione degli stessi, senza che sia necessaria, prima del trasferimento, anche la firma della convenzione tra il Comune ed il soggetto attuatore.

L'attuale norma, infatti, a differenza della previgente disposizione agevolativa (art.33, comma 3, legge 388/2000), non richiede la definitiva approvazione del piano urbanistico (circostanza sulla quale si era fondato, in passato, l'orientamento ministeriale che ha precisato la necessità della firma della convenzione precedentemente al trasferimento agevolato - cfr. C.M. n.11/E/2002).

Condizione del "completamento" dell'intervento

Il regime agevolativo viene riconosciuto a condizione che l'intervento edilizio, cui è finalizzato il trasferimento, sia completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto.

In tal senso, in assenza di chiarimenti ministeriali al riguardo, in linea con quanto evidenziato dall'Ance, anche l'Assonime sostiene che la genericità del testo di legge potrebbe dar luogo ad incertezze per l'individuazione del momento in cui il programma sia da intendere completato.

Se per "*completamento*" si intendesse l'ultimazione della costruzione (rinviando alla dichiarazione di fine lavori), il termine potrebbe apparire eccessivamente ristretto, in particolare, quando si tratti di realizzare opere di particolare complessità ed ampiezza.

In particolare, l'Ance ritiene che tale condizione, comunque, possa essere soddisfatta con la realizzazione, entro il suddetto termine temporale, di un fabbricato esistente dal punto di vista urbanistico, ai sensi dell'art.2645-*bis*, comma 6, del codice civile (rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e della copertura).

In tal ambito, sarebbe quindi auspicabile che fossero forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Sotto tale profilo, l'Ance ha evidenziato negli incontri con il Governo e l'Amministrazione finanziaria che, affinché la norma agevolativa possa trovare effettiva applicazione, occorre rivedere il termine quinquennale per il completamento degli interventi edilizi, posto a condizione della fruizione del regime agevolativo, tenuto conto dei tempi amministrativi necessari al rilascio dei provvedimenti urbanistici abilitativi e di quelli "tecnici" connessi all'esecuzione effettiva dell'opera, soprattutto in presenza di programmi complessi.

Appare, quindi, auspicabile riformulare tale condizione, prevedendo che l'intervento, cui è finalizzato il trasferimento, venga "avviato" entro 5 anni dalla data di stipula dell'atto, ovvero stabilire in 10 anni (generale periodo di validità dei piani urbanistici), il termine per il completamento degli interventi.

Tra l'altro, la mancata osservanza del vincolo quinquennale, comporta la decadenza dalla norma agevolativa, con il conseguente versamento della maggior imposta dovuta ai fini del Registro (al netto di quella liquidata in sede di registrazione dell'atto e della maggior imposta ipotecaria versata) e l'applicazione degli interessi di mora, senza applicazione di alcuna sanzione.

Decadenza dai benefici fiscali

Non sono stati emanati, sino ad ora, pronunciamenti ministeriali che abbiano affrontato il problema delle conseguenze derivanti dalla decadenza dall'agevolazione ed, in particolare, di quelle relative all'applicazione di eventuali sanzioni.

Al riguardo, tenuto conto che neppure le nuove norme regolamentano in modo specifico gli effetti della decadenza, si ritiene che gli stessi vadano ricercati nelle più generali disposizioni del D.P.R. 131/1986, in materia di imposta di Registro.

In particolare, si ritiene che la decadenza conseguente alla mancata edificazione dell'area decorsi i 5 anni dall'acquisto agevolato dovrebbe essere oggetto di denuncia, ai sensi dell'art.19 del citato D.P.R. 131/1986, quale "evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta"⁶.

Il termine per la presentazione della denuncia è di 20 giorni dal mancato avveramento della condizione (ossia, dal compimento del quinquennio).

L'ufficio, quindi, emetterà apposito atto di accertamento e liquidazione dell'imposta complementare dovuta, con la sola applicazione degli interessi di mora.

Diversamente, nel caso di mancata denuncia entro i termini previsti dall'art.19 del D.P.R. 131/1986, si renderebbe applicabile anche la sanzione amministrativa dal 120 al 240% dell'imposta dovuta (art.69, D.P.R. 131/1986).

Trattandosi di imposta complementare di cui all'art.42 del D.P.R. 131/1986⁷, il termine per il recupero della stessa da parte dell'ufficio è di 3 anni, decorrenti dalla data di presentazione della denuncia (art.76, comma 2, lett.b, D.P.R. 131/1986).

In tal ambito, si ritengono, in ogni caso, opportuni degli specifici chiarimenti ministeriali, al fine di consentire una corretta applicazione di tali benefici fiscali.

Decorrenza del nuovo regime fiscale

In base all'art.1, comma 28, della legge 244/2007, l'imposta di Registro all'1% e le Imposte Ipo-catastali, complessivamente pari al 4% si applicano:

- agli atti pubblici formati e agli atti giudiziari pubblicati o emanati a decorrere dal 1° gennaio 2008;
- alle scritture private autenticate poste in essere a partire dal 1° gennaio 2008 ed alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

Sintesi schematica sulle modalità applicative dell'agevolazione dal 1° gennaio 2008

AGEVOLAZIONE	Imposta di registro all'1%, ipotecaria al 3% e catastale all'1%
OGGETTO	Trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati , diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale , comunque denominati
CONDIZIONI	Completamento dell' intervento edilizio , cui è finalizzato il trasferimento, entro 5 anni dalla stipula dell'atto
DECADENZA	In caso di mancato completamento dell'intervento edilizio nei 5 anni successivi alla stipula dell'atto

⁶ In tal senso, cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n.2/2001/T del 17 gennaio 2001.

⁷ Sulla natura complementare dell'imposta dovuta a seguito della decadenza da agevolazioni, cfr. R.M. n. 310650 del 10 marzo 1989 e R.M. n. 310277 del 31 maggio 1988.

PIANI DI RECUPERO

Art.5, l. 168/1982 L'art.5 della legge 22 aprile 1982 n.168 prevede l'applicazione dell'Imposta di Registro e delle Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa pari a € 168 ciascuna (per un totale di € 504) ai trasferimenti effettuati a favore degli attuatori dei piani di recupero (di cui agli artt.27 e ss. della legge 457/1978), sia di iniziativa pubblica che privata, purché convenzionati.

"Piani di recupero"

I piani di recupero, come individuati dall'articolo 28 della legge 457/1978, *«prevedono la disciplina per il recupero degli immobili dei complessi edilizi degli isolati e delle aree (...) anche attraverso interventi di ristrutturazioni urbanistiche».*

In particolare, questi hanno come destinazione *«le zone ove, per le condizioni di degrado, si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso»* (art. 27 della legge 457/1978).

Si tratta dunque di strumenti attuativi che nascono per adattare il tessuto edilizio e urbanistico esistente a finalità specifiche, mediante la realizzazione di interventi di recupero, così come definiti dall'art.3 del D.P.R. 380/2001 (ex art.31 della stessa legge 457/1978), e cioè, interventi di:

- ✓ manutenzione ordinaria;
- ✓ manutenzione straordinaria;
- ✓ restauro e di risanamento conservativo;
- ✓ ristrutturazione edilizia;
- ✓ ristrutturazione urbanistica.

Ai sensi dell'art.28 della citata legge 457/1978, tali piani sono approvati con deliberazione del consiglio comunale ed attuati dai proprietari - singoli o riuniti in consorzio - oppure dai comuni, con interventi diretti o mediante il convenzionamento con i privati.

Per gli interventi attuati dai privati è prevista, dall'art. 30 della medesima legge, la presentazione di proposte di piani di recupero, proposte che vengono adottate con deliberazione del consiglio comunale unitamente alla convenzione contenente le previsioni stabilite dall'art. 28, comma quinto, della L. 17 agosto 1942, n. 1150 e successive modificazioni (realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, con l'assunzione dei relativi oneri a carico del proprietario).

Trasferimenti agevolati

All'esordio dell'agevolazione tributaria in esame, l'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 29/9/1449/1982, ha precisato che l'applicazione di tale regime fiscale agevolato riguarda i seguenti atti

(sempre che siano soggetti ad Imposta di Registro):

- ✓ trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano i suddetti interventi di recupero;
- ✓ permutate tra gli stessi soggetti.

*Risoluzione
n.110/E/2006:
Validità atti
integrativi*

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, nell'ipotesi di mancata richiesta delle agevolazioni nell'atto di acquisto di un immobile compreso in un piano di recupero, è possibile redigere un atto integrativo⁸, nella stessa forma dell'atto di acquisto, al fine di fruire di tali benefici fiscali, riconosciuti, in ogni caso, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge.

*Condizioni
d'applicazione
del beneficio*

Lo stesso art. 5 legge 168/1982, come confermato dalla Corte di Cassazione con la Sentenza n. 14478/2003, subordina la concessione delle indicate agevolazioni quando i piani di recupero sono di iniziativa privata, anche all'esistenza di una convenzione tra il comune ed i privati che attuano i suddetti interventi.

Pertanto, l'agevolazione spetta a condizione che:

- ✓ gli immobili trasferiti siano già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio, approvato dal comune, ovvero da questo adottato unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari;
- ✓ gli interventi di recupero siano effettuati dai medesimi acquirenti.

Diversamente, la Cassazione ha precisato che sono esclusi da tale agevolazione gli interventi di restauro e di ristrutturazione su immobili non assoggettati ad alcun piano, benché la loro esecuzione nelle zone di recupero (individuare dai comuni nell'ambito degli strumenti urbanistici generali) sia subordinata, per quanto riguarda interi edifici costituiti da più alloggi, ad un atto diretto a garantire il mantenimento della destinazione residenziale, il concorso negli oneri di urbanizzazione e l'adeguatezza dei prezzi di vendita o di locazione delle abitazioni.

*Esclusione dai
benefici per i
programmi
integrati di
intervento*

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n. 181/E del 24 luglio 2007, ha escluso l'assimilazione dei programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale ai piani di recupero, così come sopra individuati, negando, di conseguenza, l'applicazione del regime fiscale agevolato per le cessioni di immobili effettuate in attuazione di tali piani integrati di intervento.

Nel dettaglio, il caso di specie esaminato era relativo alla possibilità di applicare tali benefici fiscali al conferimento di beni immobili ricadenti in un programma integrato di intervento, approvato ai sensi della legge 179/1992, in favore di una società preposta all'attuazione del piano medesimo.

⁸ Tale modalità di richiesta delle agevolazioni è stata ritenuta valida anche per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati di cui all'art. 33, comma 3, della legge 388/2000 (cfr. capitolo precedente).

In particolare, l'art.16 della legge 179/1992, recante "Misure per l'edilizia residenziale pubblica" definisce i programmi integrati di intervento, promossi dai Comuni e miranti a "riqualificare il tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale", come uno strumento caratterizzato dall'integrazione di diverse tipologie di intervento, ivi comprese le opere di urbanizzazione.

In tal ambito, l'Amministrazione finanziaria, chiarendo la differenza fra le due tipologie di strumenti urbanistici, ha precisato che i piani di recupero si identificano principalmente in interventi su manufatti da recuperare (ossia già esistenti) e non su aree inedificate, mentre i programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale possono interessare anche aree destinate a nuova edificazione.

Tra l'altro, osserva l'Amministrazione, il programma integrato di intervento prevede generalmente la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria per la trasformazione dell'area e non di interventi volti al recupero edilizio-residenziale, come avviene per i piani di recupero.

Ciò posto, non essendo ravvisabile la finalità di recupero del patrimonio edilizio esistente, alle cessioni di immobili compresi in tali programmi di intervento non sono applicabili l'Imposta di Registro e le Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa.

Rapporto tra art. 5, l. 168/1982 e art. 33, comma 3, l. 388/2000

Le agevolazioni fiscali previste dall'art. 5 della legge 168/1982 hanno continuato ad applicarsi anche dopo l'introduzione dell'art. 33 della legge 388/2000 e successive modificazioni, in virtù della qualifica di norma speciale del citato art. 5, applicabile, infatti, limitatamente ai piani di recupero individuati dall'art. 28 della legge 457/1978 (cfr. C.M. n.383/E/2002).

Pertanto, pur riconoscendo la natura di piano particolareggiato del piano di recupero, questo opera su specifici fronti, diversi da quelli interessati dagli altri piani particolareggiati. Infatti, il primo riguarda zone in cui esiste già un tessuto urbanistico - edilizio che deve essere recuperato, mentre gli altri si riferiscono anche ad aree di espansione urbanistica.

I chiarimenti forniti dall'Agenzia devono intendersi applicabili anche con riferimento al rapporto tra il citato art.5 della legge 168/1982 ed il regime agevolativo di cui all'art.1, commi 25-28, della legge 244/2007 che, dal 1° gennaio 2008, ha sostituito l'art. 33 comma 3 della legge 388/2000.

Pertanto, le due discipline convivono, pur applicandosi a fattispecie diverse:

- ✓ **trasferimenti e permutate di immobili** (aree e fabbricati) nei confronti dei soggetti attuatori dei **piani di recupero** di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 457/78: Imposte di Registro, Ipotecarie e Catastali in misura fissa di € 168 cadauna;

- ✓ **trasferimenti di immobili** (aree e fabbricati) in aree soggette a **piani urbanistici particolareggiati** (di iniziativa pubblica o privata) diretti all'**attuazione dei programmi di edilizia residenziale**, comunque denominati: Imposta di Registro dell'1% e Ipotecarie e Catastali complessivamente pari al 4%.

Sintesi schematica sulle modalità applicative dell'agevolazione

AGEVOLAZIONE	Imposta di Registro, Ipotecarie e Catastali in misura fissa (€504 complessive).
OGGETTO	<p>Trasferimenti di aree e fabbricati nei confronti dei soggetti attuatori dei piani di recupero di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 457/78 (sia di iniziativa pubblica che privata).</p> <p>Permute di immobili tra soggetti attuatori dei medesimi piani.</p> <p>In caso di piani di iniziativa privata deve risultare sottoscritta anche la convenzione con il Comune prima del trasferimento.</p>
CONDIZIONI	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gli <u>immobili</u> trasferiti devono essere <u>già inseriti in un piano di recupero</u> del patrimonio edilizio, approvato dal comune, ovvero da questo adottato unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari; ➤ gli <u>interventi</u> di recupero devono essere <u>effettuati dai medesimi acquirenti</u>.

PIANI DI LOTTIZZAZIONE DI INIZIATIVA PUBBLICA - PIANI DI EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA - PIANI DI INSEDIAMENTI PRODUTTIVI

Art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973 In base all'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973, recante la "Disciplina delle agevolazioni tributarie", sono riconosciute l'applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa e l'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali per diverse ipotesi⁹ di trasferimenti di immobili.

In particolare, sono agevolati:

- ✓ i trasferimenti effettuati nell'ambito di piani urbanistici di edilizia residenziale pubblica, tra i quali rientrano:
 - le convenzioni e gli atti d'obbligo relativi ai piani di lottizzazione di iniziativa pubblica (art. 20, della legge 10/1977);
 - gli atti e i contratti relativi all'attuazione dei piani di edilizia residenziale pubblica (titolo IV della legge 865/1971);
- ✓ i trasferimenti di aree comprese in piani comunali di insediamenti produttivi (titolo III, art.27, legge 865/1971).

Piani di lottizzazione di iniziativa pubblica

La legge 28 gennaio 1977, n.10, recante "Norme per la edificabilità dei suoli", prevede, all'art.13, che i programmi pluriennali di attuazione degli strumenti urbanistici generali possano prevedere che l'urbanizzazione di alcune zone avvenga per comparti o subcomparti edificatori, intendendosi per tali aggregati di aree tra loro confinanti, eventualmente appartenenti anche a diversi proprietari.

Art.20 della legge 10/1977

L'art.20 della citata legge prevede altresì che ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla medesima si possano applicare le agevolazioni disposte dall'art.32, comma 2, del D.P.R. 601/1973, ossia l'Imposta di Registro in misura fissa, pari a € 168, e l'esenzione dalle Ipotecarie e Catastali.

Redistribuzione delle aree tra proprietari

Sul tema, l'Amministrazione finanziaria si è più volte espressa, innanzitutto precisando che tali agevolazioni trovano applicazione per tutti gli atti di redistribuzione delle aree che i proprietari, riuniti in consorzio, pongono in essere per l'attuazione dello strumento urbanistico (*cf.* R.M. n. 250666/1983).

R.M. 156/E/2004

Confermando tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito

⁹ Per completezza, si ricorda che il D.P.R. 29 settembre 1973, n.601, concernente la "Disciplina delle agevolazioni tributarie", in tema di edilizia economica e popolare, stabilisce, al comma 2 dell'art.32, l'applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa (attuali 168 euro) e l'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali per:

- ✓ gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge 22 ottobre 1971, n.865
- ✓ gli atti di concessione del diritto di superficie sulle stesse aree
- ✓ gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n.865.

che i benefici suddetti possono trovare applicazione solo nel caso in cui:

- ✓ i proprietari si riuniscano, prima di effettuare la redistribuzione delle aree, in un consorzio. Infatti, a parere dell'Amministrazione, la costituzione del consorzio è prevista come unica alternativa all'intervento coattivo della pubblica Autorità (ai sensi del comma 6 dell'art. 13 della ricordata legge n. 10 che prevede che, qualora i proprietari non provvedano all'edificazione, da soli o riuniti in consorzio, il comune procederà alla espropriazione delle aree).

Sotto questo profilo, l'interpretazione ministeriale appare alquanto restrittiva, poiché la costituzione del consorzio deve essere vista, alla luce della citato art.13 della legge 10/1977, come una facoltà e non invece come condizione essenziale e necessaria per l'applicazione del regime fiscale agevolato;

- ✓ la lottizzazione sia effettuata su iniziativa pubblica.

Qualifica dei proprietari che cedono le aree

Naturalmente, nel caso in cui i proprietari che cedono le aree nell'ambito della redistribuzione siano esercenti attività commerciale (soggetti IVA, come è il caso delle imprese di costruzioni), i trasferimenti sono assoggettati comunque ad IVA con aliquota del 20%. Il regime agevolativo può, infatti, trovare applicazione solo nel caso di cessioni di aree non soggette ad IVA, quali quelle effettuate da persone fisiche che non svolgono attività commerciale (R.M. n.220210/E/1986).

Piani di edilizia residenziale pubblica

L'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973 agevola, altresì, gli atti ed i contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 865/1971.

A tali fini, si considerano alloggi di edilizia residenziale pubblica quelli «costruiti o da costruirsi da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso od il contributo dello Stato, con esclusione degli alloggi costruiti o da costruirsi in attuazione di programmi di edilizia convenzionata o agevolata» (cfr. art. 1, comma 2, del D.P.R. 1035/1972).

Sotto il profilo soggettivo, l'articolo unico della legge 560/1993, in materia di alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica, ha stabilito che, oltre allo Stato, anche gli Enti pubblici territoriali e gli istituti autonomi case popolari (IACP) sono legittimati ad acquisire, realizzare o recuperare gli alloggi, in attuazione di tali piani.

Inoltre, fermo restando che l'alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica è consentita esclusivamente per la realizzazione di programmi a ciò finalizzati, tali immobili possono essere acquistati dagli assegnatari o dai loro familiari conviventi, i quali conducano un alloggio a titolo di locazione da oltre cinque anni e siano in regola con il pagamento dei canoni e delle spese all'atto della presentazione della domanda di acquisto.

R.M. 333/E/2007

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 333/E/2007, si è espressa

a proposito della possibilità di applicare tali benefici fiscali all'acquisto di unità abitative da parte degli assegnatari di alloggi realizzati in attuazione di piani di edilizia residenziale pubblica.

Nella fattispecie esaminata, l'Amministrazione, riconducendo un ATER¹⁰ tra i soggetti attuatori dei piani di edilizia residenziale pubblica, ha chiarito che la vendita di un alloggio, costruito nell'ambito di tali strumenti urbanistici, all'assegnatario che lo detiene in locazione è da considerarsi attuativa di un programma pubblico di edilizia residenziale, nel rispetto delle condizioni previste dalla legge.

Pertanto, tale cessione beneficia dell'applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa e dell'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali.

R.M. 215/E/2007

Analogamente, con la Risoluzione 215/E/2007 tali benefici fiscali sono stati riconosciuti in caso di vendita di alloggi ai lavoratori dipendenti delle Poste Italiane S.p.a., cui tali unità abitative erano state assegnate in locazione, sul presupposto che l'art. 2, punto 3, della legge 227/1975 ha previsto la costruzione di alloggi di servizio da assegnare in locazione ai dipendenti dell'Amministrazione delle Poste.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, in via preliminare, che la costruzione di tali alloggi possa considerarsi inclusa nei programmi pubblici di edilizia residenziale, che comprendono anche la costruzione di «alloggi destinati alla generalità dei lavoratori» (art. 48, legge 865/1971).

Tenuto conto che la realizzazione di tali fabbricati era stata finanziata da un Ente pubblico (la Cassa depositi e prestiti), riconducibile tra i soggetti attuatori di piani pubblici di edilizia residenziale nel senso sopra precisato, alla cessione degli alloggi di proprietà delle Poste sono state ritenute applicabili le disposizioni della legge 560/1993 e della legge 865/1971.

Pertanto, la citata R.M. 215/E/2007 ha confermato che alla vendita degli alloggi delle Poste ai propri dipendenti affittuari si applica l'Imposta di Registro in misura fissa, con l'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali, rientrando la medesima operazione tra gli atti e contratti relativi all'attuazione dei piani pubblici di edilizia residenziale, espressamente agevolati dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973.

Piani per gli insediamenti produttivi

Nell'agevolazione sono compresi, altresì, i trasferimenti di aree da destinare, da parte dei Comuni, ad "insediamenti produttivi", di carattere, tra l'altro, industriale e commerciale, di cui all'art.27 della legge 865/1971.

¹⁰ Con la R.M. n.330/E/2007 è stato, inoltre, precisato che gli ATER sono subentrati, ai sensi dell'art.93 del D.P.R. 616/1977, in tutti i rapporti facenti precedentemente capo agli IACP.

In particolare, tale ultima disposizione stabilisce che i Comuni che abbiano approvato il *“piano regolatore generale”*, o il *“programma di fabbricazione”*, possono formare, previa autorizzazione della Regione, un piano delle aree da destinare ad insediamenti produttivi.

Le aree così individuate sono espropriate dai Comuni, che le utilizzano per la realizzazione di impianti produttivi di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico mediante la cessione in proprietà o la concessione del diritto di superficie sulle aree medesime.

R.M. 72/E/2009

Con riferimento ad un'ipotesi specifica di applicazione di tale disposizione, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 72/E/2009, ha negato la spettanza del beneficio.

In particolare, nel caso esaminato dall'Agenzia, l'assegnatario di un'area¹¹, compresa in un *“piano comunale per insediamenti produttivi”* ai sensi del citato art.27 della legge 865/1971, aveva costruito sulla stessa un opificio (a proprie spese), in un momento anteriore alla stipula dell'atto di trasferimento del terreno da parte del Comune.

Al momento della cessione dell'area, tale manufatto non era stato espressamente escluso dall'oggetto del trasferimento, né era stato concluso, in una fase antecedente alla vendita, un atto specifico di concessione, da parte del comune, di un diritto edificatorio sull'area (come, ad esempio, il diritto di superficie, che avrebbe autorizzato l'assegnatario, sotto il profilo civilistico, alla costruzione dell'opificio).

In tal ambito, l'Amministrazione ha richiamato l'art.24 del D.P.R. 131/1986, che stabilisce una presunzione secondo la quale, nelle compravendite immobiliari, le *“accessioni”*¹² si considerano trasferite all'acquirente insieme all'immobile su cui insistono, a meno che queste ultime siano state espressamente escluse dall'oggetto della vendita.

Applicando tale disposizione all'ipotesi descritta, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, in assenza di uno specifico atto volto ad escludere l'opificio dalla vendita dell'area, oggetto del contratto sono, complessivamente, sia l'area, sia il fabbricato.

Sotto il profilo dell'applicabilità dell'agevolazione, viene chiarito che l'art.32, comma 2, del D.P.R. 601/1973 si riferisce esclusivamente alla cessione delle aree, e non anche al trasferimento dei fabbricati su di esse esistenti.

In sostanza, il beneficio non è stato riconosciuto all'assegnatario per la mancanza dei necessari accordi contrattuali, che avrebbero

¹¹ L'assegnazione dell'area era intervenuta a seguito di delibera comunale.

¹² In base all'art.934 del codice civile, per *“accessioni”* si intendono, tra l'altro, le costruzioni, esistenti sopra o sotto il suolo, che si considerano appartenenti al proprietario del suolo medesimo, ad eccezione dell'ipotesi in cui la legge, o il contratto, prevedano un diverso proprietario per ciascuno di tali immobili.

consentito di superare la citata presunzione di “accessione”, relativa alla costruzione dell’opera edile.

In merito, si evidenzia che il restrittivo orientamento espresso con la citata R.M. 72/E/2009 suscita perplessità, poichè porterebbe a ritenere che il beneficio sia riconosciuto unicamente nelle ipotesi previste dall’art.32, comma 2, del D.P.R. 601/1973.

Sintesi schematica sulle modalità applicative dell’agevolazione

AGEVOLAZIONE	Imposta di Registro in misura fissa (€168) ed esenzione dalle Imposte Ipotecaria e Catastale.	
OGGETTO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Redistribuzione di aree tra proprietari attuatori di un piano di lottizzazione di iniziativa pubblica ➤ Acquisto di alloggi costruiti in attuazione dei piani di edilizia residenziale pubblica ➤ Trasferimenti di aree comprese in piani comunali di insediamenti produttivi 	
CONDIZIONI	<u>Redistribuzione di aree tra proprietari attuatori di un piano di lottizzazione di iniziativa pubblica</u>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ i proprietari (co-lottizzanti) si devono riunire, prima di effettuare la redistribuzione delle aree, in un consorzio; ➤ la lottizzazione deve essere di iniziativa pubblica.
	<u>Acquisto di alloggi costruiti in attuazione dei piani di edilizia residenziale pubblica</u>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ gli alloggi devono essere stati costruiti e ceduti da soggetti attuatori dei programmi di edilizia residenziale pubblica; ➤ l’acquirente deve essere l’assegnatario (o un familiare convivente) di un alloggio costruito nell’ambito di tali programmi, detenuto in locazione da oltre cinque anni e deve essere in regola con il pagamento dei canoni e delle spese all’atto della presentazione della domanda di acquisto.
	<u>Trasferimenti di aree comprese in piani comunali di insediamenti produttivi</u>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ la cessione deve avere ad oggetto esclusivamente le aree comprese in tali piani; ➤ se sull’area insistono fabbricati, il beneficio spetta solo in presenza di specifici accordi che escludano, dall’oggetto della vendita, tali fabbricati.

APPENDICE

Normativa, Prassi e recente Giurisprudenza sui profili fiscali dei trasferimenti di immobili per l'attuazione di Piani urbanistici

PARTE I

PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI (PUBBLICI E PRIVATI)

Normativa:

- Art.33, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388
- Art.76, legge 28 dicembre 2001, n. 448
- Art.2, comma 30, legge 24 dicembre 2003, n.350
- Art. 1, commi 25-28, legge 24 dicembre 2007 n. 244

Prassi:

- Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 9/E/2002 (estratto)
- Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 11/E/2002
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.40/E/2005
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.175/E/2005
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.110/E/2006

Giurisprudenza:

- Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna n.222/2005
- Sentenza Commissione Tributaria Regionale di Venezia, n.28/22/2008
- Sentenza Commissione Tributaria Regionale di Venezia, n.30/22/2008

PARTE II

PIANI DI RECUPERO

Normativa:

- Art.5, legge 22 aprile 1982, n.168

Prassi:

- Circolare del Ministero delle Finanze n. 29/9/1449/1982 (estratto)
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 383/E/2002
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.110/E/2006
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.181/E/2007

Giurisprudenza:

- Sentenza Corte di Cassazione n.14478/2003 (Massima)

PARTE III

PIANI DI LOTTIZZAZIONE - PIANI DI EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA - PIANI DI INSEDIAMENTI PRODUTTIVI

Normativa:

- Art.20, legge 28 gennaio 1977, n.10

- Art.32, D.P.R. 29 settembre 1973, n.601

Prassi:

- Risoluzione del Ministero delle Finanze n.250666/1983
- Risoluzione del Ministero delle Finanze n.220210/E/1986
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.156/E/2004
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.215/E/2007
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.333/E/2007
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.72/E/2009

Legge 24-12-2007, n. 244 (Stralcio)

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)

(G.U. n. 300 del 28 dicembre 2007, Suppl. ord. n. 285/L)

Art. 1 - Disposizioni in materia di entrata, nonché disposizioni concernenti le seguenti missioni: organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e presidenza del consiglio dei ministri; relazioni finanziarie con le autonomie territoriali

(omissis)

25. Nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, all'articolo 1 della Tariffa, parte I, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: « Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui e' finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento ».

26. All'articolo 1-bis della Tariffa annessa al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « , ovvero che importano il trasferimento di proprietà , la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati».

27. All'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, il comma 15 e' abrogato.

28. Le disposizioni di cui ai commi 25, 26 e 27 si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate poste in essere a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

(omissis)

Legge 23-12-2000, n. 388 (Stralcio)

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato
(legge finanziaria 2001)

(G.U. n. 302 del 29 dicembre 2000, Suppl. ord. n. 219/L)

(omissis)

CAPO VII

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E
ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Art. 33 - Disposizioni in materia di imposta di registro e altre imposte indirette e disposizioni agevolative

(omissis)

3. I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento.

(omissis)

Legge 28-12-2001, n. 448 (Stralcio)

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato
(legge finanziaria 2002)

(G.U. n. 301 del 29 dicembre 2001, Suppl. ord. n. 285/L)

(omissis)

TITOLO III
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SPESA
CAPO IX
ALTRI INTERVENTI

Art. 76 - Regime fiscale dei trasferimenti di beni immobili

1. Il regime fiscale previsto dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si intende applicabile nei confronti dei trasferimenti di beni immobili, compresi in piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento, anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico.

(omissis)

Legge 24-12-2003, n. 350 (Stralcio)

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004).

(G.U. n. 299 del 27 dicembre 2003, Suppl. ord. n. 196)

(omissis)

Art.2 - Disposizioni in materia di entrate

(omissis)

30. Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore.

(omissis)

Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 30-01-2002, n. 9/E (estratto)

OGGETTO: Risposte a quesiti.

(omissis)

5 IMPOSTA DI REGISTRO

5.1 Registro 1% per aree in piani particolareggiati .

D. Quando il piano particolareggiato sia rappresentato da una convenzione tra Comune e soggetto attuatore, è necessario, all'atto della compravendita, che la convenzione sia effettivamente firmata o è sufficiente che il testo della convenzione sia solamente deliberato dall'organo comunale competente (es. consiglio comunale)?

R. Sotto l'accezione "piani urbanistici particolareggiati, comunque, denominati, regolarmente approvati" rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dagli articoli 13 e seguenti della legge 1150 del 17 agosto 1942 (c.d. legge urbanistica), sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio i piani di lottizzazione previsti dall'articolo 28 della legge 1150) purché la relativa convenzione, deliberata dal Comune, sia firmata da quest'ultimo e dall'attuatore.

Il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (Comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico. Questa interpretazione è tra l'altro avvalorata dal Consiglio di Stato, II sezione, che, in data 5 marzo 1997 con la sentenza n.1463, ha ritenuto il piano di lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato. Inoltre, è necessario che la convenzione venga stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo sia stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale, dato che l'articolo 33 comma 3, della legge 388/2000, prevede espressamente che i piani urbanistici particolareggiati siano "regolarmente approvati".

5.2 Registro 1% per aree in piani particolareggiati .

D. La norma parla di piani particolareggiati regolarmente approvati. Si pensi tuttavia al caso di un'area che il Prg destini all'edificazione previo convenzionamento tra attuatore e Comune. In tal caso la concessione edilizia non potrà essere rilasciata senza previo convenzionamento. Quindi l'area in questione è "soggetta" a piano particolareggiato e tale soggezione deriva da uno strumento urbanistico (il Prg) "regolarmente approvato". Non si è ancora allo stadio della sussistenza di un piano particolareggiato concretamente vigente, in quanto esso sussisterà solo nel momento in cui la convenzione sia deliberata dal Comune e sia firmata da Comune e attuatore; ma si ha pur sempre una previsione di uno strumento urbanistico vigente (il Prg) che

subordina la lavorazione di una data area ad un previo convenzionamento. Si può ritenere che la norma sull'1 % si possa applicare anche senza convenzione, per il solo fatto che il Prg vigente assoggetta quell'area ad uno strumento urbanistico preventivo?

R. La previsione "piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale e regionale" dichiara la natura 'particolareggiata' dei piani urbanistici. Da ciò consegue che l'esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini dell'agevolazione, perché occorre che il trasferimento si compia all'interno di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale medesimo. Quindi anche in presenza del piano regolatore generale regolarmente approvato, in mancanza di un piano particolareggiato concretamente vigente, non è applicabile il regime di favore.

(omissis)

Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 31-01-2002, n. 11/E

Immobili soggetti a piani urbanistici particolareggiati. Trasferimenti di beni immobili. Agevolazione. Utilizzazione edificatoria dell'area. Condizione.

OGGETTO: regime fiscale dei trasferimenti di beni immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati - legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3, e legge 28 dicembre 2001, n. 448, art. 76.

L'articolo 76 della legge finanziaria 2002 è una norma di carattere interpretativo che chiarisce il significato della disposizione contenuta nell'articolo 33, comma 3 della legge 23 dicembre 2000, n.388 (legge finanziaria 2001).

Questo comma ha previsto un particolare regime fiscale - imposta di registro con aliquota dell'1% e imposte ipotecaria e catastale in misura fissa - per i trasferimenti di beni immobili, compresi in piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento.

L'interpretazione operata dall'articolo 76 specifica che questa agevolazione si applica anche ai trasferimenti a favore di soggetti che al momento dell'acquisto non dispongono già di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico. L'intervento normativo definisce meglio la sfera di legittimità attiva prevista per questo regime di favore, ovvero permette di individuare con maggiore chiarezza i soggetti destinatari dell'agevolazione, e allontana i dubbi sorti sulla relazione tra i trasferimenti di beni immobili e l'utilizzazione edificatoria dell'area.

Quest'Agenzia con le circolari 1 e 6 - rispettivamente del 3 e 26 gennaio 2001 - aveva ritenuto questa relazione un nesso funzionale tra l'immobile acquistato e l'edificabilità dell'area già in possesso dell'acquirente; cioè per beneficiare dell'agevolazione l'acquisto doveva rimuovere un ostacolo all'edificabilità dell'area stessa.

L'articolo 76 della legge finanziaria 2002, precisa che l'agevolazione spetta indipendentemente dalla circostanza che l'acquirente disponga di un altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico ed elimina ogni perplessità. Pertanto, ai trasferimenti di beni immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n.6 del 26 gennaio 2001), si applica l'imposta di registro in misura dell'1% e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, a condizione che entro cinque anni dalla data dell'atto di trasferimento avvenga l'utilizzazione edificatoria.

La previsione "piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale e regionale" dichiara la natura particolareggiata dei piani urbanistici. Da ciò consegue che l'esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini dell'agevolazione, perché occorre che il trasferimento si compia all'interno

di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale medesimo. Quindi anche in presenza del piano regolatore generale regolarmente approvato, in mancanza di un piano particolareggiato concretamente vigente, non è applicabile il regime di favore.

Sotto l'accezione "piani urbanistici particolareggiati, comunque, denominati, regolarmente approvati" rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dagli articoli 13 e seguenti della legge 1150 del 17 agosto 1942 (c.d. legge urbanistica), sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio i piani di lottizzazione previsti dall'articolo 28 della legge 1150) purché la relativa convenzione, deliberata dal Comune, sia firmata da quest'ultimo e dall'attuatore.

Il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (Comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico. Questa interpretazione è tra l'altro avvalorata dal Consiglio di Stato, II sezione, che, in data 5 marzo 1997 con la sentenza n.1463, ha ritenuto il piano di lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato. Inoltre, è necessario che la convenzione venga stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo sia stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale, dato che l'articolo 33 comma 3, della legge 388/2000, prevede espressamente che i piani urbanistici particolareggiati siano "regolarmente approvati".

Si precisa che oggetto dell'agevolazione sono beni immobili trasferiti, e che, per la conferma dell'agevolazione, deve realizzarsi la condizione dell'utilizzazione edificatoria.

Perché si integri l'ipotesi di 'utilizzo edificatorio dell'area non è sufficiente che i lavori siano stati iniziati solo formalmente e poi sospesi, occorre, invece, che - entro il termine stabilito di cinque anni - la costruzione sia iniziata ed esista un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, cioè sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (art. 2645-bis, comma 6, c.c.).

Nell'ipotesi di acquisto di un fabbricato, perché si verifichi la condizione dell'"utilizzo edificatorio dell'area", è necessario che l'intervento consista nella demolizione e ricostruzione integrale. L'ambito semantico della locuzione 'utilizzo edificatorio dell'area, infatti, si estende all'area di sedime di un fabbricato, compreso nell'ambito del piano urbanistico particolareggiato acquistato in regime agevolato, poi demolito e ricostruito nei successivi cinque anni.

Per completezza e ad ogni buon fine, è il caso di aggiungere che, essendo espressamente oggetto di agevolazione soltanto l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale, tutti gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (Iva, imposta di bollo, ecc.), si applicano ordinariamente.

Da ultimo, trattandosi di un'interpretazione normativa, le disposizioni dell'articolo 76 in questione retroagiscono al momento della decorrenza dell'agevolazione e cioè al 1° gennaio 2001: data dell'entrata in vigore della

precedente legge finanziaria (legge 23 dicembre 2000, n. 388, pubblicata in G.U. il 29 dicembre 2001).

Infine, sarà cura delle Direzioni regionali di attivarsi affinché gli Uffici si uniformino alle indicazioni contenute nella presente circolare e provvedano ad abbandonare il relativo contenzioso eventualmente pendente per evitare inutili costi a carico dell'Agenzia.

Risoluzione ministeriale Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 31-03-2005, n. 40/E

OGGETTO: Istanza d'interpello - art. 33, comma 3 della legge 388/2000 - ambito di applicazione del regime fiscale dei trasferimenti di beni immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati.

Si segnala, per l'interesse e la correttezza della tesi interpretativa sostenuta, il parere reso dalla Direzione Regionale delle Entrate ... in sede di risposta all'interpello di seguito riportato.

QUESITO

Il notaio Tizio di ... riferisce che: - alcuni imprenditori artigiani hanno costituito un Consorzio al fine di consentire la costruzione dei propri opifici a condizioni economiche più vantaggiose rispetto a quelle del libero mercato; - il Consorzio in esame ha acquistato alcune estensioni di terreno ricadenti nella zona P.I.P. di un Comune in provincia di ... con atti notarili nei quali si è avvalso dell'agevolazione di cui all'articolo 33, comma 3, della legge n.388/2000, essendo il Piano per gli Insediamenti Produttivi, regolarmente approvato dal Consiglio Comunale, equiparato al piano particolareggiato; - tra le finalità principali del Consorzio vi è quella di cedere successivamente i lotti così acquistati alle imprese consorziate per consentire a queste ultime di procedere singolarmente alla costruzione del fabbricato utilizzando le imprese costruttrici che riterranno più convenienti. Tanto premesso l'interpellante chiede: - "quali conseguenze fiscali sopporta il Consorzio alienando le aree ancora inedificate sia pure prima del quinquennio? - Può ritenersi che il Consorzio non decade dall'agevolazione sempre che venga rispettato il requisito oggettivo dell'edificazione entro cinque anni dal primo acquisto così che il consorziato, successivo acquirente nel quinquennio, possa anch'egli richiedere la stessa agevolazione fiscale? - Oppure, il consorziato che acquista l'area può richiedere ex novo la stessa agevolazione fiscale se il Consorzio è incorso in decadenza dall'agevolazione invocata nel primo acquisto?".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'interpellante non fornisce alcuna soluzione.

RISPOSTA DELLA DIREZIONE AL CONTRIBUENTE ISTANTE

"Preliminarmente, è opportuno precisare che con la disposizione agevolativa di cui all'articolo 33, comma 3 della Legge n. 388/2000, il legislatore non ha inteso derogare ai principi generali che sottendono all'applicazione delle norme in materia d'Iva e di alternatività di quest'ultima con l'imposta di registro, ma ha solo previsto, per il caso in cui il trasferimento sia assoggettabile ad imposta di registro, (come per le cessioni di aree comprese nei PIP da parte dei Comuni a soggetti che intendono impiantare attività produttive), la riduzione della relativa aliquota proporzionale.

Tanto premesso, la scrivente osserva che:

- l'articolo 33, comma 3, della Legge n. 388/2000 dispone: "I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento";

- la Circolare n. 11/E del 31 gennaio 2002 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che "perché si integri l'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area (...) occorre (...) che - entro il termine stabilito di cinque anni - la costruzione sia iniziata ed esista un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, cioè sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (art. 2645-bis, comma 6, c.c.)".

Pertanto, a parere della scrivente, il trasferimento dell'area incorre nella decadenza dalle predette agevolazioni fiscali ove il Consorzio non realizzi l'edificio significativo, voluto dalla legge di favore, entro il termine di cinque anni dal trasferimento stesso.

In riferimento all'ulteriore quesito proposto, relativo alla possibilità di usufruire delle agevolazioni in oggetto nell'ipotesi di successivo trasferimento a favore del consorziato, la scrivente, atteso che:

- la fattispecie sottoposta (cessione di area edificabile) è un'operazione che rientra nel campo di applicazione dell'IVA, dal momento che non è indicata fra quelle escluse dall'articolo 2, terzo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

- la pluralità di cessioni di lotti edificabili prospettata, che il Consorzio intende realizzare in proprio, in ottemperanza a specifici fini statutari evidenziati nell'istanza, fa presumere che lo stesso svolga attività oggettivamente commerciale ed assuma, ai fini I.V.A., la qualifica di soggetto passivo di imposta, ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633/72;

ritiene non applicabile la normativa agevolativa in questione.

Pertanto, si reputa che la cessione dell'area edificabile sia assoggettabile ad I.V.A., dal momento che ne sussistono i relativi presupposti soggettivi e oggettivi, e, che, conseguentemente, si applichi l'imposta di registro in misura fissa, come previsto dall'art. 40 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Si ritiene opportuno precisare che l'agevolazione di cui all'art. 33, comma 3, della Legge n. 388/2000 è riferita all'atto di trasferimento di 'beni immobili' situati 'in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati comunque denominati'. Beneficiario ne è l'acquirente del terreno, a condizione che entro i termini fissati dalla legge - cinque anni dall'atto di acquisto - lo utilizzi a scopo edificatorio. La mancata utilizzazione edificatoria nel quinquennio comporta la decadenza dall'agevolazione e il conseguente obbligo di corrispondere le imposte in misura ordinaria. Si ravvisa una particolare ipotesi di decadenza dal beneficio in caso di 'rivendita' dell'area inedificata, anche se l'alienazione avvenga entro i cinque anni dall'acquisto. La decadenza non preclude la possibilità di chiedere l'applicazione del regime agevolato, ex articolo 33,

comma 3, della Legge n. 388/2000, in relazione ad un nuovo, diverso atto di acquisto. L'agevolazione è limitata all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale; devono essere, invece, corrisposti nella misura ordinaria gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (Iva, imposta di bollo, ecc) - cfr circolare n. 11 del 31/01/2002 -

Risoluzione ministeriale Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 22-12-2005, n. 175/E

OGGETTO: Istanza di interpello articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 – imposte di registro, ipotecaria e catastale - cessione di area compresa in programma di intervento per lo sviluppo di un comparto edificabile.

Con istanza di interpello n. concernente il trattamento fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, di un atto di cessione di area compresa in un programma di intervento per lo sviluppo di un comparto edificabile, il notaio XY ha esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante fa presente che i comproprietari di un'area edificabile, sita nel territorio del Comune di sono in procinto di sottoscrivere un atto unilaterale d'obbligo finalizzato ad ottenere l'approvazione, da parte del Comune, del Programma di intervento per lo sviluppo di un comparto edificabile con destinazione ad edilizia residenziale estensiva.

Successivamente a tale stipula "...una società acquisterebbe l'area suddetta, e per tale acquisto intenderebbe fruire delle agevolazioni di cui all'articolo 33, comma terzo, legge n. 388/2000."

Ciò premesso, chiede di sapere, nella sua qualità di responsabile d'imposta:

"1) se l'agevolazione spetti anche nel caso in cui l'utilizzazione edificatoria dell'area consegua alla sottoscrizione prima del trasferimento di un atto unilaterale d'obbligo;

2) se, nel caso in cui successivamente all'acquisto agevolato la società proceda alla vendita dei singoli lotti inedificati, sia possibile chiedere una decadenza "parziale" dalle agevolazioni fruite proporzionalmente al lotto venduto, ferma restando quindi l'agevolazione sulle restanti porzioni della lottizzazione, ovvero se al suddetto trasferimento consegua la decadenza della agevolazione per l'intero acquisto."

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente non propone alcuna soluzione interpretativa.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, stabilisce che: *"I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento."*

Nell'individuare l'esatta portata della locuzione "piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati", l'Agenzia delle Entrate, con circolare

del 30 gennaio 2002, n. 9, ha precisato che “Sotto l’accezione “piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati” rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dagli articoli 13 e seguenti della legge 1150 del 17 agosto 1942 (c.d. legge urbanistica), sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio i piani di lottizzazione previsti dall’articolo 28 della legge 1150) purché la relativa convenzione, deliberata dal Comune, sia firmata da quest’ultimo e dall’attuatore.

Il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (Comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all’attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico. Questa interpretazione è tra l’altro avvalorata dal Consiglio di Stato, II sezione, che, in data 5 marzo 1997 con la sentenza n. 1463, ha ritenuto il piano di lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato. Inoltre, è necessario che la convenzione venga stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo è stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale, dato che l’articolo 33, comma 3, della legge 388/2000 prevede espressamente che i piani urbanistici particolareggiati siano “regolarmente approvati”.

Successivamente, l’articolo 2, comma 30, della legge del 24 dicembre 2003, n. 350, ha stabilito che “Nell’ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all’articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore.”

L’articolo 8 delle Norme Tecniche di Attuazione del Piano Regolatore Generale del Comune di dopo aver stabilito che “Le zone sottoposte ad interventi urbanistici preventivi si attuano secondo le procedure che la legislazione nazionale e regionale prevede per l’attuazione dei piani particolareggiati o di recupero...”, individua tali piani, fra i quali figurano i “...**piani particolareggiati di iniziativa privata**, ai sensi dell’art. 8 della L. N. n. 765/1967 che integra l’art. 28 della L. N. n. 1150/1942 e nel rispetto dell’art. 25 della L. R. n. 47/1978 e succ. mod. e integr...” e i “...**piani di recupero di iniziativa privata**, ai sensi del titolo IV della L. N. n. 457/1978 e nel rispetto dell’art. 26 della L. R. n. 47/1978.”.

Il “Programma di intervento” è una delle altre speciali procedure preventive previste dal successivo articolo 9.

Esso, oltre a non essere previsto in alcuna norma statale o regionale, non è assimilabile, ad avviso della scrivente, ad uno strumento urbanistico e non concretizza l’interesse pubblico che caratterizza i piani particolareggiati e i piani di lottizzazione ad iniziativa privata.

Il Programma di intervento, difatti, pur prevedendo la lottizzazione di aree, viene posto in essere al solo scopo di ottenere il rilascio di un unico permesso di costruire per l’intero comparto, come chiarisce il numero 2), comma 4, del sopra citato articolo 9 (“Il Programma di intervento si attua tramite un’unica concessione; con il rilascio della concessione potranno determinarsi le fasi attuative necessarie al completamento dell’intera opera.”).

Inoltre, va osservato che, affinché la convenzione di lottizzazione produca gli effetti propri di un piano particolareggiato, la stessa deve essere approvata espressamente dal Comune con una delibera che ne attesti l' idoneità, propria di uno strumento urbanistico, a perseguire interessi pubblici; tale atto di assenso è indefettibile e può, al più, essere sostituito dalla partecipazione dell' ente territoriale al procedimento di formazione della convenzione, come previsto dal sopra citato articolo 2, comma 30, della legge 350 del 2003.

Nella fattispecie in esame, dato che il Programma si perfeziona tramite un mero atto d' obbligo unilaterale, è da escludersi che la procedura sia finalizzata al governo urbanistico del territorio; sua finalità è, invece, il mero esercizio dello *ius aedificandi*.

Il programma di intervento, pertanto, non presenta le medesime caratteristiche e gli stessi effetti di uno strumento urbanistico, come i piani regolatori particolareggiati ed i piani di lottizzazione, e non può quindi considerarsi assimilabile agli stessi.

Del resto, i comproprietari dell' area edificabile, per porre in essere un piano particolareggiato ad iniziativa privata, avrebbero potuto proporre una convenzione di lottizzazione, ai sensi dell' articolo 28 della legge 17 agosto 1942, n. 1150.

Attesa la non applicabilità, alla fattispecie prospettata, delle agevolazioni di cui all' articolo 33, comma 3, della legge 388 del 2000, la scrivente ritiene superati i quesiti posti dall' istante.

In ragione di quanto sopra precisato, pertanto, la cessione dell' area edificabile soggetta a Programma di intervento, qualora non sia compresa nel campo di applicazione dell' IVA, scontrerà l' imposta di registro nella misura proporzionale dell' otto per cento prevista dall' articolo 1 della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l' imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nonché le imposte ipotecaria e catastale nella misura, rispettivamente, del due per cento e del dieci per mille previste dal relativo testo unico, e allegata tariffa, approvato con d.P.R. 31 ottobre 1990, n. 347.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell' articolo 4 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta all' istanza d' interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate per..... dal notaio XY.

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 2-10-2006, n. 110/E

OGGETTO: Imposta di registro - Atto integrativo

Codesta Direzione regionale ha chiesto delucidazioni in merito alle agevolazioni fiscali previste :

1. dall'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342;
2. dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
3. dall'articolo 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168.

Con riferimento al primo articolo richiamato, si precisa che l'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, consente l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 168,00, se l'immobile caduto in successione è una casa di abitazione non di lusso e se almeno uno degli eredi possiede i requisiti richiesti per fruire del regime di favore c.d. 'prima casa'. Il dubbio interpretativo sollevato attiene alla possibilità di integrare, la dichiarazione di successione o l'atto di donazione, con atto successivo, che contenga le dichiarazioni previste per beneficiare del regime di favore c.d. 'prima casa' ed, erroneamente, omesse nell'atto originario.

Sul punto, la scrivente richiama il quarto comma, del citato articolo 69, in base al quale: "Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione (...)".

A tal proposito, è opportuno premettere che, nella circolare n. 38, del 12 agosto 2005, al punto 9, con riferimento agli atti di compravendita, è stata riconosciuta la possibilità che, con atto integrativo, successivo al rogito, il contribuente possa rendere le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse in atto, per fruire del predetto regime di favore.

Deve ritenersi che la possibilità di integrare successivamente l'atto, possa estendersi anche ai trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione. E', quindi, possibile rimediare a tale omissione e chiedere i benefici 'prima casa', integrando l'atto originario con uno successivo, formato secondo le stesse modalità del precedente.

Per l'applicazione del regime di favore 'prima casa', in sostanza, ciò che conta è la ricorrenza dei presupposti soggettivi e oggettivi in capo al richiedente, al momento della stipula dell'atto di trasferimento. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un atto integrativo, dal medesimo formato.

Infatti, così come precisato nella richiamata circolare n. 38, con riferimento alla donazione, sebbene l'atto integrativo tragga spunto dalla dichiarazione di parte intesa a conseguire i benefici in argomento, non può negarsi al predetto documento la natura di atto notarile che, per dichiarazione dello stesso pubblico ufficiale rogante, si integra con il precedente rogito.

L'idoneità dell'atto integrativo, ai fini di cui trattasi, è confermata anche dalla risoluzione 25 luglio 1986, prot. n. 220478.

In senso conforme è orientata anche la Suprema Corte di Cassazione (si veda, al riguardo, la sentenza del 16 maggio 1990, n. 426).

Relativamente al secondo e al terzo quesito posto dall'interpellante, circa le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e dall'articolo 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168, la scrivente ritiene possano valere le stesse argomentazioni sopra esposte.

Anche in tali diverse ipotesi, concernenti, rispettivamente, un particolare trattamento fiscale per i trasferimenti di beni immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e in piani di recupero, quando le agevolazioni in esame non vengano richieste nell'atto di acquisto, è possibile procedere alla redazione di un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto precedente, al fine di fruire delle agevolazioni.

Tale soluzione favorevole adottata dalla scrivente è in linea con la *ratio* della normativa di favore; infatti, se ricorrono i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge, non si possono negare le agevolazioni, per il solo fatto della non contestualità della dichiarazione.

L'atto integrativo successivamente redatto costituisce, pertanto, negozio collegato rispetto all'atto di trasferimento; la differenziazione tra l'atto di trasferimento e l'atto integrativo è da rinvenire unicamente sul piano documentale e su quello cronologico.

Né le norme agevolative affermano l'onere della dichiarazione nell'atto di acquisizione "a pena di decadenza".

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, Sentenza n.222 depositata il 14 dicembre 2005

La società....., in persona del legale rappresentante, con rituale gravame impugna l'avviso di liquidazione - prot. N°., imposte di registro-ipotecaria e catastale, emesso dall'Agenzia delle entrate - ufficio di Faenza e notificato il 4/5/2005.

Tale avviso afferisce l'acquisto, mediante rogito del notaio....del 29/5/2003- registrato a Faenza il 4/6/2003, serie...., da soggetti diversi, di due appezzamenti di terreno edificabile con sovrastanti fabbricati da demolire.

I due appezzamenti sono entrambi censiti al catasto terreni del Comune di Faenza, l'uno al.....di mq 1790, l'altro al..... di mq 1900.

Il prezzo dei due appezzamenti, come da perizia tecnica, è così composto.....

L'acquisto in questione è effettuato con le agevolazioni fiscali di cui all'art.33, comma 3, L.388/2000, vale a dire con imposta di registro all'aliquota 1% e con imposta ipotecaria e catastale in misura fissa.

La società acquirente, quivi attrice, rivende successivamente i suoli oggetto alla società...., con atto del notaio....del 30/10/2003, registrato a Faenza il 3/11/2003 al....., al prezzo di.....

Quest'ultima vendita dei terreni in esame, dalla ditta "....." alla ditta ".....", è ritenuta dall'ufficio effettuata in violazione dell'art.33, comma 3, L.388/2000.

L'ufficio, quindi, dichiara la società attrice decaduta dai benefici "de quo" e procede al recupero della tassazione ordinaria con l'emissione dell'impugnato avviso.

L'ufficio stesso, con memoria del 21/9/2005, si costituisce in giudizio, ribadisce il proprio punto di vista e chiede il rigetto del gravame con vittoria di spese e competenze.

Il ricorrente, per parte sua, ritiene di avere titolo a fruire delle agevolazioni previste dall'art.33, comma 3, L.388/2000, contesta l'avviso quivi dedotto in quanto frutto di una "lettura distorta" del citato articolo e chiede l'annullamento dell'avviso medesimo con vittoria di spese e competenze.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, in via preliminare, osserva come la norma di riferimento, ai fini della definizione della presente controversia, sia costituita dall'art.33, comma 3, della L.388/2000, legge finanziaria 2001.

Tale norma statuisce: "3. I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro cinque anni dal trasferimento".

La lettera della norma in questione è chiara ed inequivocabile: i trasferimenti di immobili siti all'interno di piani urbanistici particolareggiati, comunque siano essi definiti e purché ritualmente approvati in base alle vigenti disposizioni statali o regionali, sono soggetti alle agevolazioni fiscali di cui allo stesso

articolo 33, comma 3, di cui sopra, alla condizione che l'utilizzazione edificatoria degli immobili stessi sia posta in essere entro il termine di cinque anni dal trasferimento dei terreni in questione.

L'aspetto più importante e risolutivo, ai fini che quivi rilevano ed interessano, è costituito dal fatto che l'utilizzazione edificatoria dei suoli "*de quo*" deve avvenire entro l'arco temporale di cinque anni decorrente dal loro trasferimento, se si vuole fruire delle agevolazioni tributarie rappresentate dall'applicazione dell'imposta di registro all'aliquota dell'1% e delle imposte ipotecarie e catastale in misura fissa.

La previsione normativa dell'art.33, comma 3 in questione, cioè, fissa un termine quinquennale entro il quale deve essere utilizzato, sotto il profilo edificatorio, il terreno acquistato coi benefici fiscali citati, ma nulla stabilisce e nulla dice in ordine al soggetto che pone in essere l'utilizzazione edificatoria in discussione.

Vale a dire: l'art.33, comma 3, L.388/2000 non prevede e non impone, quindi, che l'utilizzazione edificatoria dei terreni sia effettuata dall'acquirente dei suoli con le agevolazioni fiscali da esso stabilite.

Ne discende che l'utilizzazione edificatoria dei suoli in esame può essere legittimamente fatta anche da un soggetto diverso dall'acquirente ad imposta agevolata, purché l'utilizzazione stessa avvenga entro cinque anni dall'acquisto ad imposta agevolata.

Vanno nella stessa direzione e confortano la tesi sopra esposta anche l'Assonime, con la Circolare N°23 del 20 aprile 2001 ed il Consiglio Nazionale del Notariato con lo studio N°2/2001/T; Circolare e Studio entrambi allegati ed in atti.

Conseguentemente, nella presente fattispecie, nessuna censura può essere formulata in ordine al fatto che la società attrice, acquirente dei suoli edificabili ad imposta agevolata, non sia anche il soggetto attuatore dell'utilizzazione edificatoria dei suoli medesimi.

L'unico vincolo configurabile, infatti, ex art.33, comma 3, in capo alla società attrice e non soggetto attuatore dell'utilizzazione edificatoria dei suoli da lei comprati ad imposta agevolata, è che la utilizzazione edificatoria medesima, ancorché ad opera di un soggetto attuatore diverso, avvenga entro cinque anni, computati dall'acquisto dei terreni "*de quo*" a tariffa agevolata.

Ne discende, quindi, che la decadenza dai benefici fiscali di cui all'art.33, comma 3, L.388/2000 interviene, opera e può essere legittimamente dichiarata a carico del soggetto che ne ha usufruito, la società attrice, solamente nel caso in cui l'utilizzazione edificatoria delle aree acquistate con le citate agevolazioni non avvenga nel lasso di tempo quinquennale decorrente dalla data del loro acquisto.

Se ne deve concludere, pertanto, che il gravame è fondato e va accolto.

Giuste ragioni comportano la compensazione delle spese di causa.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; spese compensate

Ravenna 30/11/2005

Commissione Tributaria Regionale di Venezia, Sentenza n.28/22 depositata il 19 giugno 2008

RITENUTO IN FATTO

La società Errebi Srl con atto del 28 febbraio 2001 ha acquistato un fondo suscettibile di utilizzazione edificatoria con sovrastante fabbricato nel Comune di Annone. Nell'atto stesso venivano citate le convenzioni urbanistiche da cui il comune di Annone aveva rilasciato la concessione all'esecuzione delle opere di urbanizzazione primaria n. 7152 del 30.08.2000. Inizio lavori 06.09.2000.

Nello stesso atto veniva chiesta ed accordata l'applicazione della tassazione ai fini dell'imposta di Registro prevista dall'art 33 comma 3 della legge 388/2000, in quanto l'area era soggetta ad un piano particolareggiato in esecuzione del vigente PRG e delle convenzioni urbanistiche richiamate nell'atto.

In fase di accertamento l'Ufficio riscontrava che le aree rientranti in regime agevolato di tassazione andavano decurtate parzialmente in alcuni mappali (221, 267, 268 e 269) in quanto non compresi in convenzione.

Inoltre l'area assoggettata ad imposta era stata successivamente venduta senza aver prima edificato. L'Ufficio provvedeva ad emettere avviso di liquidazione notificato il 5 marzo 2005 per il recupero di imposta dovuta per decadenza delle agevolazioni fiscali di cui all'art 33 l.n. 388/2000.

La società Errebi proponeva tempestivo ricorso impugnava il provvedimento di irrogazione delle sanzioni contestando vizi di legittimità e di merito, chiedendo l'integrale annullamento.

La Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, riteneva il ricorso meritevole di accoglimento sostenendo la riduzione dell'ambito dall'elemento soggettivo di applicazione della norma di cui all'art 33, co. 3 L. 388/2000.

L'Ufficio propone appello a questa Commissione Regionale per i seguenti motivi:

Erroneità ed insufficienza della motivazione e falsa applicazione dell'art 33 co. 3 L. 388/2000

La norma in parola in parola prevede l'agevolazione per i trasferimenti a partire dal 01.01.2001 a fronte di due requisiti.

Requisito oggettivo: immobile oggetto di un piano particolareggiato diretto all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica e l'utilizzazione edificatoria dell'area individuata avrebbe dovuto avvenire entro cinque anni dalla data del trasferimento dello stesso con l'esistenza di un edificio significativo dal punto di vista urbanistico. Cita la circolare 11/E/2002.

Requisito soggettivo: ai sensi della Risoluzione 31/03/2005 n. 40 dell'Agenzia delle Entrate, il beneficiario dell'agevolazione è l'acquirente del terreno, a condizione che entro i termini fissati dalla legge – cinque anni dall'atto di acquisto – lo utilizzi a scopo edificatorio. Ove ciò non avvenga, nel caso di rivendita nei cinque anni dall'acquisto, può essere possibile una nuova applicazione del beneficio, ma nei confronti del cedente opererà in ogni caso, la norma antielusiva che prevede il recupero a tassazione con aliquote ordinarie.

L'appellante chiede la riforma della impugnata sentenza, la conferma della legittimità degli avvisi di irrogazione sanzioni, con vittoria di spese di giudizio.

Propone appello incidentale e proprie controdeduzioni all'appello.

Appello incidentale: Nei ricorsi introduttivi la contribuente aveva chiesto in via pregiudiziale l'annullamento degli avvisi di liquidazione e irrogazione delle sanzioni per violazione dell'art 145 cpc e quindi nullità della notifica in quanto eseguita direttamente presso l'abitazione del legale rappresentante anziché presso la sede legale della società. La Commissione Tributaria di Treviso aveva ritenuto di non accogliere la pregiudiziale in quanto gli atti avevano raggiunto il loro scopo per effetto della proposizione del ricorso. Se ne era verificata la sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 e 160 cpc.

Sostiene l'appellante che nell'ipotesi in cui si ravvisi la sanatoria della nullità derivante dalla proposizione del ricorso, essa non sana però le decadenze in cui è incorso nel frattempo l'Ufficio per effetto della nullità della notificazione (Cassazione Sez Unite sent. 19854 del 5.10.2004). Ne deriva che, oltre alle decadenze triennali derivanti dalla proposizione degli avvisi di liquidazione (5 marzo 2005), già rilevate in primo grado, si debbono aggiungere le altre decadenze alla data di proposizione dei ricorsi di parte (4 maggio 2005), ai sensi dell'art 76 del DPR 26.04.1986 n. 131. Ne consegue la non legittimazione del recupero dell'imposta derivante dalla decadenza dell'agevolazione a suo tempo concessa.

Controdeduzioni nel merito: La Cassazione con sent. 12.03.1981 n. 3459, ha affermato che il cittadino è portatore di un diritto soggettivo nei confronti della Amministrazione Finanziaria, di essere tassato in relazione

della effettiva, concreta ed attuale capacità contributiva. Ne consegue che la decadenza da un diritto soggettivo perfetto deve essere espressamente sancita per legge e non desunta in via interpretativa.

A fronte di questo principio il giudice di primo grado ha sancito che la sola utilizzazione dell'area ai fini edificatori debba avvenire entro i 5 anni dall'acquisto, indipendentemente da atti di trasferimento avvenuti medio tempore. L'Ufficio richiama, al contrario, a carico del contribuente una ipotesi di decadenza dall'agevolazione che non viene esplicitamente comminata dalla legge. All'atto della notifica degli atti impositivi non era ancora trascorso il quinquennio richiesto dalla norma e quindi è evidente che non può essersi verificata alcuna decadenza in capo alla società Errebi Srl.

Rileva inoltre che le aree in questione per le quali si è compiuto il quinquennio, risultano interamente edificate. Cita le sentenze dell'CTR Emilia Romagna n. 156 sez XXI del 25.10.06 che afferma che nella norma non esiste alcun riferimento soggettivo, né tantomeno è indicato che l'obbligo dell'edificazione entro il quinquennio sia a carico del primo acquirente.

Inoltre cita la risoluzione 7-01053 del 6.03.01 della VI Commissione Permanente Finanze che "...Sottolinea inoltre l'opportunità di precisare che, affinché la condizione per l'utilizzazione edificatoria dell'area interessata deve realizzarsi entro cinque anni possa intendersi soddisfatta, è sufficiente il rilascio della Concessione edificatoria e l'inizio dei lavori."

Errebi Srl ha provveduto ad ottenere le concessioni edilizie per la costruzione degli edifici ed iniziare i lavori (fondazioni) su più punti dell'area appartenente alla lottizzazione giusto atto concessorio n. 7152 del 30.08.2000 i cui lavori sono iniziati il 06.09.2000.

Ripropone inoltre la violazione dell'art 149 cpc e art 3 L. n. 890/1982 disciplinante le notifiche a mezzo postale. Decadenza dell'azione finanziaria ex art 76 DPR n. 131/ 1986.

Chiede in via pregiudiziale di dichiararsi l'inammissibilità dell'appello per violazione del combinato disposto degli artt 53 e 20 del D.Lgs 546/92, violazione dell'art 149 cpc e 3 L. n. 890/82.

In via principale rigettare l'appello in quanto in fatto e in diritto.

Riproposizione delle questioni ritenute assorbite dal giudice di primo grado: Illegittimità degli atti per carenza probatoria e dichiararsi non dovute le sanzioni.

In via principale: dichiararsi la parziale illegittimità degli atti impugnati per violazione dell'art 76 DPR n. 131/86, decadenza. In applicazione delle sanzioni.

Appello Incidentale: Nullità della notificazione degli atti impugnati e per effetto la decadenza degli atti ai sensi dell'art 76 del DPR 131/86. Con vittoria di spese ed onorari.

OSSERVA IN DIRITTO

La Commissione Tributaria Regionale, sentite le parti e vista la documentazione in atti ritiene l'appello principale e incidentale non meritevoli di accoglimento.

In particolare, occorre precisare che la ratio dell'art 33 co. 3 della legge n. 388/2000 era l'introduzione di un regime agevolativo dei piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica. L'esigenza era di attenuare l'incidenza della variabile fiscale nella fase di acquisizione degli immobili, sia aree che fabbricati, necessari alla realizzazione degli interventi. L'agevolazione si applicava ai trasferimenti tra privati ed imprese soggetti ad imposta di Registro così da rendere più neutrale possibile il peso della fiscalità relativa ai trasferimenti immobiliari intermedi alla produzione del fabbricato.

Oltre alla condizione urbanistica edificatoria, la norma prevedeva una condizione temporale affinché la utilizzazione edificatoria dell'area avvenisse entro cinque anni dal trasferimento.

La Risoluzione della VI Commissione permanente Finanze 6 marzo 2001, interveniva ed esprimeva, in merito alla norma, che "... affinché la condizione per cui l'utilizzazione edificatoria dell'area interessata deve realizzarsi entro cinque anni possa intendersi soddisfatta, non occorre necessariamente la ultimazione della costruzione dell'immobile".

Inoltre, "...affinchè la stessa condizione di utilizzazione edificatoria dell'area interessata debba realizzarsi entro cinque anni può intendersi soddisfatta con il rilascio della concessione edificatoria e l'inizio dei relativi lavori".

La Risoluzione n. 40/E/2005 ha portato una interpretazione restrittiva della disposizione in quanto l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la vendita dell'area edificabile acquistata con il regime fiscale ridotto, in assenza di utilizzazione edificatoria, comporta la decadenza dai benefici.

Di contro, la disposizione di legge non prevede, come in altre norme analoghe, l'art 5 della legge 168/1982 per esempio, che l'intervento edificatorio debba essere eseguito direttamente dall'impresa acquirente.

Laddove il Legislatore abbia voluto introdurre limitazioni ai benefici di carattere soggettivo, le ha espressamente previste.

L'art 33, co 3 in parola, prevede l'unica condizione di utilizzazione edificatoria entro i cinque anni dall'acquisto agevolato, senza precludere la possibilità di trasferire l'area totalmente o parzialmente ineditata, fermo restando la necessità che l'utilizzazione avvenga entro cinque anni dal primo acquisto.

Il Consiglio Nazionale del Notariato nello Studio n. 2/2001/T, ha sottolineato che la norma agevolativa può essere interpretata nel senso dell'indifferenza del soggetto che effettua materialmente l'edificazione, sia esso il primo acquirente o il successivo sub acquirente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna con sentenza 222/2005 conferma che "La previsione normativa dell'art 33 co. 3, fissa un termine quinquennale entro il quale deve essere utilizzato, sotto il profilo edificatorio, il terreno acquistato con benefici fiscali citati, ma nulla stabilisce e nulla dice in ordine al soggetto che pone in essere l'utilizzazione edificatoria in discussione".

Parimenti, la Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna, sez XXI 25.10.2006 conferma l'orientamento espresso secondo cui nella norma non esiste alcun riferimento soggettivo. Condivide la tesi che la stessa norma debba essere interpretata nel senso della indifferenza del soggetto che effettua l'edificazione e conclude che l'agevolazione ha quindi caratteristiche oggettive e non anche soggettive.

La Commissione Tributaria Regionale, nel ritenere assorbite le altre questioni proposte da parte ricorrente, ritiene di conformarsi alle tesi esposte ed in particolare al carattere oggettivo delle condizioni previste dall'art 33 co. 3 della L. 388/2000, strettamente inerenti agli scopi della norma e precisamente il favorire Piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica con l'attenuazione dell'incidenza fiscale.

Nel merito, osserva che la ricorrente Errebi Srl ha provveduto con atto concessorio n. 7152 del 30.08.2000 ad iniziare i lavori il 06.09.2000 su più punti dell'area appartenente alla lottizzazione.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale, respinge l'appello dell'Ufficio e conferma l'impugnata sentenza. Ritenendo esistenti i presupposti, compensa le spese.

Venezia, li 19 giugno 2008

IL RELATORE
Dr Enrico Ranfazzina



IL PRESIDENTE
Dr Michele Bordon



Commissione Tributaria Regionale di Venezia, Sentenza n.30/22 depositata il 18 settembre 2008

RITENUTO IN FATTO

La società Ca' Serena acquistava in Campo S. Martino un lotto di terreno in data 8.10.2003 con atto registrato in data 22.10.2003 contenente la richiesta di applicazione dei benefici fiscali previsti dall'art 33 co.3 della legge n. 388/2000, ma all'atto della registrazione venivano pagate le imposte ordinarie.

In pari data, 22.10.2003, veniva registrata presso l'Ufficio la Convenzione di strumento urbanistico attuativo di iniziativa privata stipulata tra il Comune Campo S. Martino e la Società ricorrente in data 20.10.2003.

In data 12.05.2004, la parte presentava istanza di rimborso per l'importo di € 26.083,00 corrispondente alla differenza tra quanto pagato in sede di registrazione (imposta ordinaria) e quanto dovuto applicando la norma agevolativa.

L'Ufficio rigettava la richiesta della società in quanto, condizione necessaria all'applicazione dei benefici è l'esistenza di un Piano Particolareggiato stipulato in data antecedente alla compravendita, come previsto dall'art 33 co. 3 della legge n. 388/2000, nonché art 2 della L. n. 350 del 24.12.2003.

La società proponeva ricorso alla Commissione Tributaria provinciale di Padova eccependo che per fruire delle agevolazioni fiscali di cui all'art 33 co. 3 della L. 388/2000, l'unica condizione è la destinazione dell'immobile in area soggetta a Piano particolareggiato e che l'utilizzazione edificatoria dell'area dovesse avvenire entro cinque anni.

Inoltre sosteneva la irretrattività dell'art 2 legge 350/2003.

In data 20.02.2007 la Commissione Tributaria di Padova accoglieva il ricorso di parte in quanto riteneva sussistente "la prima e fondamentale ragione di agevolazione di agevolazione d'imposta (esistenza di un piano particolareggiato approvato), l'Ufficio non aveva titolo per chiedere e/o valutare altre condizioni (esistenza di una convenzione attuativa con l'Ente Pubblico)...".

Propone appello l'Ufficio per erronea e falsa applicazione di norme di legge ed erronea valorizzazione dei fatti dedotti in causa.

Sostiene la legittimità del proprio operato osservando che la struttura della disposizione agevolativi è stata oggetto di numerosi interventi chiarificatori, due dei quali dedotti in norma interpretativa autentica. Cita le Circolari a chiarimento dell'Amministrazione Finanziaria (n. 1/E 3.01.2001, n. 6/E 6.03.2001, n. 11/E del 31.01.2002, e la risoluzione n. 40/E del 31.03.2005. Dal punto di vista normativo l'art 76 co. 1 L. 448 del 28.12.2001 e la citata l. 350 24.12 2003 (finanziaria 20049 che ha circoscritto i requisiti per fruire dell'agevolazione.

In sostanza, l'esistenza di un piano regolatore generale è condizione necessaria, ma non sufficiente ai fini dell'agevolazione, perché occorre che il trasferimento si compia all'interno di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del Piano regolatore Generale ed infine, ai sensi dell'art 2 co. 30 della L. 350/2003, norma definita interpretativa, nel caso di Piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni si applicano....", in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore."

Inoltre, l'onere del richiedente di procedere nel quinquennio successivo ad una significativa costruzione.

Nel caso di specie, l'area oggetto di cessione, come si evince dal Certificato di destinazione urbanistica allegato all'atto, ricadeva in zona C° residenziale, all'interno del piano Regolatore Generale, ma la Convenzione per l'esecuzione del Piano di lottizzazione tra parte attuatrice ed il Comune non era stata ancora sottoscritta alla data di cessione, quindi l'iter, secondo parte appellante, non era perfezionato in assenza di requisito oggettivo assolutamente inoppugnabile.

Cita la sentenza n. 17/33/05 depositata il 26.04.05 che precisa che per l'agevolazione in parola è necessaria la sussistenza di due particolari requisiti.

Il primo, che il trasferimento abbia ad oggetto un bene immobile ubicato in un'area soggetta ad un piano urbanistico particolareggiato comunque denominato. Il secondo presupposto invece, che il Piano particolareggiato deve essere non solo antecedente al trasferimento, ma anche regolare.

L'appellante Ufficio chiede la riforma dell'impugnata sentenza, la conferma della legittimità del proprio operato nonché la condanna alle spese di giudizio.

OSSERVA IN DIRITTO

La Commissione Tributaria Regionale, vista la documentazione in atti, ritiene l'appello non meritevole di accoglimento.

In via preliminare occorre precisare che la ratio dell'art 33 co. 3 della legge n. 388/2000 era l'introduzione di un regime agevolativo dei piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica. L'esigenza era di attenuare l'incidenza della variabile fiscale nella fase di acquisizione degli immobili, sia aree che fabbricati, necessari alla realizzazione degli interventi. L'agevolazione si applicava ai trasferimenti tra privati ed imprese soggetti ad Imposta di Registro così da rendere più neutrale possibile il peso della fiscalità relativa ai trasferimenti immobiliari intermedi alla produzione del fabbricato.

Oltre alla condizione urbanistica edificatoria, la norma prevedeva una condizione temporale affinché la utilizzazione edificatoria dell'area avvenisse entro cinque anni dal trasferimento.

L'art 33 della legge 388/2000 al comma 3 introduce, in modifica al TU n 131/86, Tariffa dell' Imposta di Registro, i requisiti che consentono l'applicazione della imposta di Registro agevolata per i trasferimenti di immobili.

In particolare gli immobili debbono essere situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale. Inoltre lo stesso articolo fissa la condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento.

L'art 30 della L. 350/2003 (finanziaria 2004), precisa che " Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'art 33, comma 3 della legge n. 388/2000, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore".

In base a ciò, l'ufficio con atto di diniego, respinge l'istanza di rimborso della società.

Occorre osservare quanto segue. Innanzitutto l'art 30 non determina che la convenzione debba essere presente anteriormente all'atto di trasferimento così come molto più determinata è la disposizione dell'art 33 co. 3 della legge n. 388/2000 in termini di esistenza di piano particolareggiato e di utilizzazione edificatoria entro i cinque anni.

Inoltre si rileva che nel momento impositivo, ovvero alla registrazione dell'atto di compravendita del terreno (22.10.2003), in contemporanea la società richiedente i benefici di imposta, registrava (22.10.2003) la convenzione di strumento urbanistico stipulata con il Comune di Campo S. Martino e corrispondeva l'imposta di registro calcolata con aliquota ordinaria.

Solo in data 12.05.04 la società presentava istanza di rimborso corrispondente alla differenza tra quanto pagato e quanto dovuto applicando la norma agevolativa.

Pertanto, si ritiene che i requisiti che consentivano l'agevolazione previsti al momento all'applicazione dell'imposta di Registro sull'atto di compravendita, fossero ampiamente soddisfatti anche ai sensi delle successive previsioni dell'art 30 della L. 350/2003. La società ha pertanto diritto al rimborso richiesto.

P.Q.M.

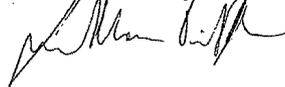
La Commissione Tributaria Regionale, respinge l'appello dell'Ufficio e conferma l'impugnata sentenza.
Spese compensate.

Venezia, li 18 settembre 2008

IL RELATORE
Dr. Enrico Ramazzina



IL PRESIDENTE
Dr. Gian Maria Pietrogrande



Legge 22-4-1982 n. 168 (Stralcio)

Misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa

(G.U. n. 111 del 23 aprile 1982)

(omissis)

Art. 5

1. Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa.

2. Nello stesso ambito le permutate sono esenti dall'imposta sull'incremento del valore sugli immobili e sono soggette alle imposte di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa.

(omissis)

Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Imposte dirette 02-06-1982, n. 29/9/1449 (estratto)

(omissis)

20 - Trasferimento nell'ambito di piani di recupero edilizio

L'art. 5 introduce delle agevolazioni tributarie per trasferimenti e permutazioni immobiliari nell'ambito dei piani di recupero - tanto di iniziativa pubblica che privata - di cui agli artt. 27 e seguenti della L. 5 agosto 1978, n. 457, recante norme per l'edilizia residenziale.

Quest'ultima normativa prevede varie situazioni che non possono esporsi se non per grandi linee:

A) Individuazione delle zone di recupero del patrimonio edilizio esistente.

L'individuazione, di competenza dei comuni, si riferisce, nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, alle zone - che possono comprendere singoli immobili, complessi edilizi, isolati ed aree, nonché edifici da destinare ad attrezzature - ove, per le condizioni di degrado si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso (art. 27).

B) Piani di recupero del patrimonio edilizio esistente

I piani in parola sono approvati con deliberazione del consiglio comunale ed attuati dai proprietari - singoli o riuniti in consorzio - oppure dai comuni, con interventi diretti o mediante il convenzionamento con i privati (art.28).

Per gli interventi attuati dai privati è prevista, dall'art. 30, la presentazione di proposte di piani di recupero, proposte che vengono adottate con deliberazione del consiglio comunale unitamente alla convenzione contenente le previsioni stabilite dall'art. 28, comma quinto, della L. 17 agosto 1942, n. 1150 e successive modificazioni (realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, con l'assunzione dei relativi oneri a carico del proprietario).

C) Definizione degli interventi

Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente sono definiti dall'art. 31 con le seguenti modalità, meglio precisate nell'articolo stesso, e cioè, interventi:

- a) di manutenzione ordinaria;
- b) di manutenzione straordinaria;
- c) di restauro e di risanamento conservativo;
- d) di ristrutturazione edilizia;
- e) di ristrutturazione urbanistica.

Precisato quanto sopra a proposito dei piani di recupero, si osserva che il citato art. 5 prevede la concessione delle agevolazioni tributarie per i seguenti atti:

- trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano i suddetti interventi di recupero;
- permutazioni tra gli stessi soggetti.

Nel primo caso il beneficio consiste nel pagamento delle sole imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali, nel secondo, al predetto beneficio, si aggiunge l'esenzione dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili.

Si avverte, infine, che lo stesso art. 5 subordina la concessione delle indicate agevolazioni quando i piani di recupero sono di iniziativa privata, anche all'esistenza di una convenzione tra il comune ed i privati che attuano i suddetti interventi.

(omissis)

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 11-12-2002, n. 383/E

Trasferimento nell'ambito di piani di recupero edilizio

OGGETTO: Istanza di interpello - Art.11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Dr ... notaio - Agevolazioni per i Trasferimenti di immobili nei confronti di soggetti che attuano piani di recupero - Art. 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168.

Con l'istanza di interpello, proposta dal notaio Dr..., concernente l'abrogazione o meno dell'articolo 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168 a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 33, c.3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, (legge finanziaria 2001) è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Dr...- notaio, nell'istanza presentata presso la Direzione Regionale ha fatto presente che, l'articolo 33 comma 3 della legge finanziaria 2001 (legge 388/2000) ha introdotto un regime di favore per i trasferimenti di beni immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e che l'art. 5 della legge 168/1982 già stabiliva un regime agevolato - più favorevole rispetto a quello previsto dall'articolo 33 - per i trasferimenti di immobili posti in essere nell'ambito di piani di recupero di iniziativa pubblica o di iniziativa privata; inoltre evidenzia il mancato coordinamento tra le norme richiamate.

In proposito chiede se è da ritenersi ancora in vigore il regime di cui all'articolo 5 della legge 168 in quanto non espressamente abrogato.

Ha infine precisato di avere in sospeso il ricevimento di un atto di compravendita interessato dal quesito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'interpellante l'articolo 5 della legge n. 168 è ancora in vigore in quanto non espressamente abrogato e quale norma speciale rispetto alla norma di regime introdotta dall'articolo 33 comma 3 della legge n. 388/2000.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA DELL'AGENZIA

L'art. 5 della legge 168/1982 stabilisce che "Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457 ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa...".

I piani di recupero, individuati dall'articolo 28 della legge 457/1978, "prevedono la disciplina per il recupero degli immobili dei complessi edilizi degli isolati e delle aree (...) anche attraverso interventi di ristrutturazioni urbanistiche". Inoltre, hanno come destinazione "le zone ove, per le condizioni di degrado, si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio

stesso" (art. 27 della legge 457/1978). Si tratta dunque di uno strumento attuativo che nasce per adattare il tessuto edilizio e urbanistico esistente a finalità specifiche.

La giurisprudenza costante (Consiglio di Stato sez. IV del 27 febbraio 1996, n. 181, Consiglio di Stato sez. V del 20 novembre 1989, n. 749) individua, all'interno della pianificazione urbanistica attuativa, da un lato gli strumenti a destinazione indifferenziata, quali il piano particolareggiato e il piano di lottizzazione convenzionata, e dall'altro gli strumenti per l'insediamento di particolari tipi di costruzione e/o attività per la realizzazione di speciali finalità urbanistiche. Rientrano in questa seconda categoria i piani di recupero del patrimonio edilizio e urbanistico, che hanno per fine l'eliminazione di particolari situazioni di degrado e perciò devono prevedere interventi su edifici da recuperare o risanare.

Sotto tale aspetto il piano di recupero è strumento più complesso rispetto al piano particolareggiato dovendo, a differenza di quest'ultimo, valutare la compatibilità del tessuto preesistente con le nuove esigenze urbanistiche, e potendo rivedere, quindi, l'assetto urbanistico con ad esempio differente distribuzione dei lotti, reperimento di aree di interesse pubblico, riassetto delle vie di comunicazione.

Tali caratteristiche del piano di recupero emergono in modo chiaro dagli articoli dal 27 al 31 della più volte citata legge n. 457, ove è ripetutamente sottolineata la relazione tra piano di recupero, patrimonio edilizio e interventi preordinati alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso.

Per queste peculiarità il Consiglio di Stato si è più volte pronunciato sull'illegittimità di un piano di recupero che riguardi aree quasi completamente inedificate (Consiglio di Stato sez. IV del 27 febbraio 1996, n. 181).

D'altro canto l'art. 33 comma 3 della legge 388/2000 prevede che "I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento."

Con riferimento agli acquisti di fabbricati, nella circolare 31 gennaio 2002 n. 11 è stato precisato che l'agevolazione compete solo nel caso di "utilizzo edificatorio" e che tale intervento consiste "...nella demolizione e ricostruzione integrale".

Risulta, pertanto, evidente la diversità dell'articolo 33 di cui si è appena detto e quella dell'articolo 31 della legge 457/1978, il quale prevede che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio possano consistere in:

- a) interventi di manutenzione ordinaria
- b) interventi di manutenzione straordinaria
- c) interventi di restauro e di risanamento conservativo
- d) interventi di ristrutturazione edilizia
- e) interventi di ristrutturazione urbanistica"

Si tratta dunque di un'ampia gamma di interventi in cui la ricostruzione del manufatto è solo una delle possibili attività necessarie per la ridefinizione del tessuto urbanistico - edilizio.

Pertanto, pur riconoscendo la natura di piano particolareggiato, il piano di recupero opera su specifici fronti, diversi da quelli interessati dagli altri piani particolareggiati. Infatti, il primo riguarda zone in cui esiste già un tessuto urbanistico - edilizio che deve essere recuperato, mentre gli altri si riferiscono ad aree di espansione urbanistica.

In conclusione, l'Agenzia condivide la soluzione interpretativa prospettata dall'interpellante riconoscendo la vigenza del regime di favore stabilito dall'art. 5 della legge n. 168/1982 - più favorevole rispetto a quello stabilito per i piani particolareggiati dall'articolo 33, comma 3, della legge 388/2000 - poiché la normativa sui piani di recupero, non espressamente abrogata, costituisce, per la particolare finalità, norma speciale rispetto a quella di regime enunciata nella legge 388 del 2000.

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 2-10-2006, n. 110/E

OGGETTO: Imposta di registro - Atto integrativo

Codesta Direzione regionale ha chiesto delucidazioni in merito alle agevolazioni fiscali previste :

1. dall'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342;
2. dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
3. dall'articolo 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168.

Con riferimento al primo articolo richiamato, si precisa che l'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, consente l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 168,00, se l'immobile caduto in successione è una casa di abitazione non di lusso e se almeno uno degli eredi possiede i requisiti richiesti per fruire del regime di favore c.d. 'prima casa'. Il dubbio interpretativo sollevato attiene alla possibilità di integrare, la dichiarazione di successione o l'atto di donazione, con atto successivo, che contenga le dichiarazioni previste per beneficiare del regime di favore c.d. 'prima casa' ed, erroneamente, omesse nell'atto originario.

Sul punto, la scrivente richiama il quarto comma, del citato articolo 69, in base al quale: "Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione (...)".

A tal proposito, è opportuno premettere che, nella circolare n. 38, del 12 agosto 2005, al punto 9, con riferimento agli atti di compravendita, è stata riconosciuta la possibilità che, con atto integrativo, successivo al rogito, il contribuente possa rendere le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse in atto, per fruire del predetto regime di favore.

Deve ritenersi che la possibilità di integrare successivamente l'atto, possa estendersi anche ai trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione. E', quindi, possibile rimediare a tale omissione e chiedere i benefici 'prima casa', integrando l'atto originario con uno successivo, formato secondo le stesse modalità del precedente.

Per l'applicazione del regime di favore 'prima casa', in sostanza, ciò che conta è la ricorrenza dei presupposti soggettivi e oggettivi in capo al richiedente, al momento della stipula dell'atto di trasferimento. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un atto integrativo, dal medesimo formato.

Infatti, così come precisato nella richiamata circolare n. 38, con riferimento alla donazione, sebbene l'atto integrativo tragga spunto dalla dichiarazione di parte intesa a conseguire i benefici in argomento, non può negarsi al predetto documento la natura di atto notarile che, per dichiarazione dello stesso pubblico ufficiale rogante, si integra con il precedente rogito.

L'idoneità dell'atto integrativo, ai fini di cui trattasi, è confermata anche dalla risoluzione 25 luglio 1986, prot. n. 220478.

In senso conforme è orientata anche la Suprema Corte di Cassazione (si veda, al riguardo, la sentenza del 16 maggio 1990, n. 426).

Relativamente al secondo e al terzo quesito posto dall'interpellante, circa le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e dall'articolo 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168, la scrivente ritiene possano valere le stesse argomentazioni sopra esposte.

Anche in tali diverse ipotesi, concernenti, rispettivamente, un particolare trattamento fiscale per i trasferimenti di beni immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e in piani di recupero, quando le agevolazioni in esame non vengano richieste nell'atto di acquisto, è possibile procedere alla redazione di un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto precedente, al fine di fruire delle agevolazioni.

Tale soluzione favorevole adottata dalla scrivente è in linea con la *ratio* della normativa di favore; infatti, se ricorrono i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge, non si possono negare le agevolazioni, per il solo fatto della non contestualità della dichiarazione.

L'atto integrativo successivamente redatto costituisce, pertanto, negozio collegato rispetto all'atto di trasferimento; la differenziazione tra l'atto di trasferimento e l'atto integrativo è da rinvenire unicamente sul piano documentale e su quello cronologico.

Né le norme agevolative affermano l'onere della dichiarazione nell'atto di acquisizione "a pena di decadenza".

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 24-07-2007, n. 181/E

OGGETTO: Agevolazioni fiscali ex art. 5 Legge 22 aprile 1982, n. 168.

Interpello- Art. 11, Legge 27 Luglio 2000, n. 212- Con istanza di interpello concernente l'applicabilità delle agevolazioni fiscali di cui all'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante chiede se, agli atti di conferimento di beni immobili ricadenti in un programma integrato di intervento approvato ai sensi della Legge 17 febbraio 1992, n. 179 e della Legge Regionale Campania 19 febbraio 1996, n. 3, in favore di una società preposta all'attuazione del piano, possano applicarsi le agevolazioni di cui all'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168 (Misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa), che stabilisce: "Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli articoli 27 e seguenti della Legge 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa".

In proposito fa presente che:

- il Presidente della Giunta Regionale Campania, con decreto n. 1644 del 6 agosto 2001, ha approvato il programma integrato di intervento già adottato Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dall'Amministrazione comunale di Napoli con delibera consiliare n. 52 del 12 marzo 2001;
- il programma si ripropone quale obiettivo la riqualificazione urbana di un ambito territoriale denominato "Pianura";
- a seguito della approvazione del piano è intervenuta, tra il Comune di e il Signor Alfa in proprio e nella Sua qualità di amministratore unico della società Beta srl, la stipula della relativa convenzione;
- della riqualificazione urbana si farà carico, in ragione della complessità dell'intervento, una società a responsabilità limitata unipersonale cui l'istante intende trasferire, mediante atto di conferimento, gli immobili, ricadenti nel programma integrato di intervento, di cui è proprietario.

L'istante chiede, altresì, di conoscere il trattamento fiscale cui assoggettare i suddetti atti di conferimento ai fini delle imposte dirette.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene applicabile alla fattispecie prospettata l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 5 della L. n. 168/1982 "trattandosi di trasferimento di immobili per la realizzazione di piani di recupero ai sensi degli articoli 27 e 28

della legge n. 457/1978 e successive modifiche riportate nella legge 179 del 17 febbraio 1992", catastalmente identificati nel N.C.E.U. da particelle "tutte inserite nel piano di recupero urbanistico ambientale".

A parere dell'istante "anche agli effetti delle imposte dirette il conferimento in una società a responsabilità limitata unipersonale dei suddetti immobili, non deve essere considerata produttiva di reddito tassabile ai sensi dell'articolo 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168 - Misure fiscali per l'edilizia abitativa - prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecarie e catastali agli atti di trasferimento di immobili, a condizione che gli stessi siano localizzati nelle aree individuate dal piano di recupero, di cui agli articoli 27 e seguenti della Legge 5 agosto 1978, n. 457 - recante "norme per l'edilizia residenziale" - e che il progetto venga effettivamente realizzato.

Nell'ambito di tale legge, il titolo IV, rubricato "Norme generali per il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente" specifica i criteri di individuazione delle zone di recupero del patrimonio edilizio esistente e, inoltre, delinea le modalità attraverso cui si possono realizzare gli interventi (artt. 27 e ss.).

Nello specifico, l'articolo 27 della legge 457/1978 dispone: "I comuni, individuano, nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, le zone ove, per le condizioni di degrado, si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso.

Dette zone possono comprendere singoli immobili, complessi edilizi isolati ed aree, nonché edifici da destinare ad attrezzature. (...). Nell'ambito delle zone, con la deliberazione di cui al precedente comma o successivamente con le stesse modalità di approvazione, possono essere individuati gli immobili, i complessi edilizi, gli isolati e le aree per i quali il rilascio della concessione è subordinato alla formazione dei piani di recupero di cui al successivo articolo 28".

I "piani di recupero", individuati dall'articolo 28, comma 1, della legge 457/1978 "...prevedono la disciplina per il recupero degli immobili, dei complessi edilizi, degli isolati e delle aree di cui al terzo comma del precedente articolo 27, anche attraverso interventi di ristrutturazione urbanistica, individuando le unità minime di intervento".

Per delimitare il presupposto e l'ambito di applicazione della norma agevolativa di cui al citato articolo 5 della legge n. 168 del 1982, la scrivente ha precisato, nella risoluzione n. 383 dell'11 dicembre 2002, che il "piano di recupero" menzionato dalla legge n. 457 del 1978 è "uno strumento attuativo che nasce per adattare il tessuto edilizio ed urbanistico esistente a finalità

specifiche. La giurisprudenza costante (Consiglio di Stato sez. IV del 27 febbraio 1986, n. 181, Consiglio di Stato sez. V del 20 novembre 1989, n. 749) individua, all'interno della pianificazione urbanistica attuativa, da un lato gli strumenti a destinazione indifferenziata, quali il piano particolareggiato e il piano di lottizzazione convenzionata, e dall'altro gli strumenti per l'insediamento di particolari tipi di costruzione e/o attività per la realizzazione di specifiche finalità urbanistiche. Rientrano in questa seconda categoria i piani di recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico, che hanno per fine la eliminazione di particolari situazioni di degrado e perciò devono prevedere interventi su edifici da recuperare o risanare".

Sempre con riferimento ai piani di recupero urbani, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 14478 del 29 settembre 2003, ha precisato che l'articolo 5 della Legge n. 168/82 subordina l'agevolazione fiscale all'esistenza di un duplice requisito: uno di carattere oggettivo, costituito dall'inserimento dell'immobile in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata, purché, in quest'ultimo caso, convenzionato con il Comune; l'altro, di carattere soggettivo, costituito dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che pongono in essere il recupero.

Va altresì evidenziato che ai sensi dell'articolo 31 della Legge n. 457/78 i piani di recupero del patrimonio edilizio esistente possono attuarsi mediante la realizzazione dei seguenti specifici interventi :

- a) interventi di manutenzione ordinaria, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- b) interventi di manutenzione straordinaria, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;
- d) interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;

e) interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

I piani di recupero, dunque, pur potendo incidere sul tessuto urbanistico, si sostanziano principalmente in interventi su manufatti da recuperare e non su aree inedificate. In proposito, il Consiglio di Stato si è più volte pronunciato sull'illegittimità di un piano di recupero che riguardi aree completamente inedificate (Consiglio di Stato sez. IV del 27 febbraio 1996, n. 181).

Precisati gli elementi che qualificano il "piano di recupero", occorre definire i programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale disciplinati, in attuazione dell'articolo 16 della legge 17 febbraio 1992, n. 179 - Misure per l'edilizia residenziale pubblica - dagli articoli 1 e seguenti della L.R. Campania 19 febbraio 1996, n. 3.

I programmi integrati di intervento mirano a "riqualificare il tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale" e, di regola, sono rivolti alla trasformazione di ambiti in cui è rilevante la presenza di aree industriali dismesse.

Talvolta prevedono interventi tali da determinare un assetto differente rispetto a quello esistente e/o una sostanziale riorganizzazione delle aree su cui incidono.

A differenza dei piani di recupero, i programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale possono interessare anche aree da destinare a nuova edificazione.

In tale ultima ipotesi, l'intervento si sostanzia principalmente in opere di urbanizzazione primaria per la trasformazione dell'area e non in opere di recupero edilizio-residenziale (come è proprio per i piani di recupero).

In sostanza, entrambi gli strumenti urbanistici di pianificazione territoriale incidono sull'assetto del territorio. Tuttavia, si differenziano poiché solo i Piani di Recupero Urbano sono strumenti di intervento su insediamenti di edilizia residenziale pubblica.

La finalità di recupero del patrimonio edilizio esistente non è, invece, ravvisabile con riguardo al programma di intervento promosso dall'interpellante.

Trattasi, infatti, come specificato all'interno del decreto di approvazione (D. P. G. R. n. 1644 del 6 agosto 2001) di programma che individua "un ambito di riqualificazione urbana, che include aree classificate come Bb-espansione recente, finalizzato alla formazione di insediamenti per la produzione di beni e servizi, di iniziativa pubblica o privata".

Inoltre, secondo la convenzione stipulata tra le parti in data 31 luglio 2003 il programma include:

a) la progettazione di un polivalente con sale cinematografiche, punti di ristoro, uffici e parcheggi;

- b) la progettazione di uno studentato, supermercato, servizi collettivi e parcheggi;
- c) la progettazione di un polifunzionale con negozi, residenze e parcheggi interrati;
- d) un progetto di sistemazione di alcune piazze antistanti la stazione con realizzazione di negozi e parcheggi interrati.

Infine, la convenzione formalizza, tra gli altri, l'impegno della parte privata a realizzare opere di urbanizzazione.

Tutto ciò premesso, si osserva che i programmi di riqualificazione urbana, oggetto dell'interpello, non sono assimilabili ai piani di recupero di cui agli articoli 27 e ss. della L. 457/1978.

Pertanto, l'articolo 5 della Legge 168/82, rubricato "Misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa", non può applicarsi alle cessioni di immobili compresi nell'ambito di programmi integrati di intervento.

Ciò posto, con riguardo alle imposte indirette, non si condivide, la soluzione prospettata dall'interpellante.

Non è condivisibile, neppure l'assunto, per altro non motivato dal contribuente, per cui la cessione di immobili ad una società a responsabilità limitata unipersonale non realizzerebbe plusvalenza ai fini delle imposte sui redditi. La fattispecie è perfettamente inquadrabile nell'ambito delle previsioni di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), TUIR, secondo cui "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 (...) le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Sul punto va precisato che in base alla nuova nozione di area edificabile, introdotta dall'art. 36, comma 2 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248, un terreno deve intendersi fabbricabile "se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dell'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Per chiarezza si precisa che il trasferimento di cui è causa genera plusvalenza in quanto interessa un'area destinata ad essere edificata *ex novo* in base alla regolamentazione del Piano integrato di riqualificazione urbanistico ambientale.

Se la cessione, invece, avesse avuto ad oggetto dei fabbricati, la plusvalenza non si sarebbe realizzata in quanto l'atto di acquisto da parte del soggetto che intende procedere al conferimento risulta essere avvenuto nel 1975.

Non sarebbero rispettate, quindi, le condizioni temporali di cui all'articolo 67, lett. b), TUIR in base al quale "sono redditi diversi le plusvalenze realizzate

mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni”.

Sulla applicabilità della disposizione di cui all'articolo 67, lett. b) anche ai conferimenti in società fuga ogni dubbio l'art. 9 TUIR nella parte in cui prevede che, ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni per le cessioni a titolo oneroso valgono anche per i conferimenti in società considerandosi quale corrispettivo conseguito il valore normale dei beni conferiti.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta alla istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate.

Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, Sentenza 29-09-2003, n. 14478

Massima

Agevolazioni varie - Piani di recupero ex articoli 27 e seguenti della legge 457/1978 - Atti di trasferimento di immobili - Agevolazioni ex articolo 5 della legge 168/1982 - Condizioni - Limiti - Fattispecie relativa a piano particolareggiato per il centro storico

In tema di agevolazioni tributarie, l'articolo 5 della legge 22 aprile 1982, n.168, il quale, nell'ambito dei piani di recupero (di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata, purché convenzionati) di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, prevede il beneficio dell'applicazione delle imposte di registro, catastali ed ipotecarie in misura fissa, alla duplice condizione che gli immobili trasferiti siano già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio, approvato dal comune, ovvero da questo adottato, unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari, e che gli interventi di recupero siano effettuati dai medesimi acquirenti. Esulano, invece, da tale previsione normativa (anche nel testo sostituito dall'articolo 14, della legge n.179 del 1992), gli interventi di restauro e di ristrutturazione su immobili non assoggettati ad alcun piano, ancorché la loro esecuzione nelle zone di recupero, individuate dai comuni nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, venga subordinata, per quanto riguarda globalmente gli edifici costituiti da più alloggi, ad un atto diretto a garantire il mantenimento della destinazione residenziale, il concorso negli oneri di urbanizzazione e l'adeguatezza dei prezzi di vendita o di locazione delle abitazioni (Fattispecie relativa a revoca del beneficio fiscale da parte dell'Ufficio del registro, in presenza di piano particolareggiato del centro storico comunale, ritenuto - dal giudice del merito - di efficacia corrispondente a quella di un piano di recupero, con un apprezzamento giudicato insindacabile da parte della Cassazione).

Legge 28-1-1977, n. 10 (Stralcio)

Norme per la edificabilità dei suoli

(G. U. n. 27 del 29 gennaio 1977)

(omissis)

Art. 20 - Norme tributarie

Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

La trascrizione prevista dall'articolo 15 della presente legge si effettua a tassa fissa.

(omissis)

D.P.R. 29-9-1973 n. 601 (Stralcio)

Disciplina delle agevolazioni tributarie

(G. U. n. 268 del 16 ottobre 1973 , Suppl. ord. n. 2)

(omissis)

Art. 32 - Edilizia economica e popolare

Il reddito delle case economiche e popolari costruite ai sensi dell'art. 35, L. 22 ottobre 1971, n. 865, è esente dall'imposta locale sui redditi per venticinque anni o per quindici anni secondo che le case stesse siano realizzate su aree date in concessione o cedute in proprietà.

Gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali. Le stesse agevolazioni si applicano agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo (V della legge indicata nel primo comma.

(omissis)

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 03-01-1983, n. 250666

Alcuni consorzi di urbanizzazione di un comune, tramite il loro rappresentante, con esposto diretto alla scrivente, hanno fatto presente, preliminarmente, che il piano regolatore generale ed il piano particolareggiato dello stesso comune prevedono che l'urbanizzazione delle zone indicate con Q4 e Q5 avvenga per comparti o subcomparti edificatori.

Peraltro, per contemperare l'esigenza di un corretto sviluppo edilizio con quella di non sacrificare integralmente lo *ius aedificandi* di alcuni proprietari del comparto rispetto ad altri meno incisi dai programmi urbanistici, il piano regolatore generale prevede: che le attività connesse all'urbanizzazione dei comparti o subcomparti siano svolte da un consorzio costituito tra i proprietari della zona; che la volumetria complessiva edificabile sia ripartita tra tutti i proprietari del comparto in proporzione della superficie da loro posseduta, eventualmente corretta, per tener conto della diversa appetibilità della tipologia edilizia assegnata. L'art. 20 del regolamento di attuazione del piano particolareggiato, infatti, così espressamente dispone:

"La formazione dei comparti dovrà avvenire previa approvazione di una normativa speciale che regoli i rapporti tra il comparto e l'autorità comunale e tra i partecipanti al comparto stesso, al fine di rispettare il principio fondamentale che assegna a ciascun proprietario un volume edificabile corrispondente al prodotto dell'area originariamente posseduta per l'indice di fabbricabilità territoriale stabilita dal piano regolatore generale, eventualmente corretto opportunamente per tener conto della diversa appetibilità della tipologia edilizia assegnata".

Tutto ciò premesso, i consorzi chiedono, in particolare, di conoscere se gli atti di redistribuzione immobiliare con i quali vengono assegnati, per le esigenze di cui sopra, ai proprietari consorziati volumi edificabili anche in terreni di proprietà altrui, possano essere ricompresi tra gli atti di cui all'art. 20 della legge 28-1-1977, n. 10, e scontare, quindi, l'imposta di registro nella misura fissa.

Codesto Ispettorato, interessato al riguardo, ha espresso l'avviso che sia possibile applicare l'agevolazione prevista dall'art. 20 della citata legge n. 10, agli atti stipulandi, di cui trattasi, in quanto la costituzione del consorzio è prevista come unica alternativa all'intervento coattivo della pubblica Autorità. Qualora, infatti, i proprietari non provvedano all'edificazione, da soli o riuniti in consorzio, il comune procederà alla espropriazione delle aree giusta il disposto del sesto comma dell'art. 13 della ricordata legge n. 10.

La scrivente condivide, in proposito, il parere espresso da codesto Ufficio ispettivo, tenuto conto che la costituzione del comparto, inteso quale aggregato di aree tra loro confinanti, eventualmente appartenenti a diversi proprietari, assume la figura di una lottizzazione obbligatoria, come disposto dal citato art. 13.

D' altra parte si deve ritenere che l' art. 20 della citata legge n. 10, per aver menzionato genericamente le "convenzioni" tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti in rassegna, che rappresentano l' attuazione della stessa convenzione. Quest'ultima, infatti, stipulata tra il comune ed i proprietari consorziati, denominata per l' appunto "Convenzione per l' attuazione del progetto di lottizzazione relativo al comparto Q4" concretizza in tali atti un importante e necessario momento attuativo della convenzione medesima peraltro già previsto, come sopra ricordato, nel piano particolareggiato.

Inoltre, si deve ricordare che, di recente, il legislatore, in materia urbanistica, con l' art. 5 della legge 22-4-1982, n. 168, ha disposto l' applicabilità delle imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali per i trasferimenti di immobili effettuati nell' ambito dei piani di recupero d' iniziativa pubblica o privata.

Da tale norma può evincersi una conferma della *voluntas legis* tendente ad agevolare tutti i trasferimenti posti in essere per la realizzazione dei diversi strumenti previsti dalla normativa vigente.

Pertanto, sembra alla scrivente che gli stipulandi atti, qualora per mancanza dei presupposti soggettivi, siano fuori dal campo di applicazione dell' IVA, devono essere assoggettati all' imposta di registro nella misura fissa sempreché nell' assegnazione delle quote siano rispettate quelle di diritto; qualora invece la quota di diritto originariamente posseduta, tenuto naturalmente conto della quantità in percentuale di area che dovrà essere acquisita dal comune, non venga rispettata, le parti dovranno corrispondere le normali imposte.

Se invece rientrano nel campo di applicazione dell' IVA i relativi trasferimenti devono essere assoggettati all' ordinaria aliquota, attualmente del 18 per cento.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 16-12-1986, n. 220210

Il consorzio L. ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, degli atti di redistribuzione immobiliare con cui i proprietari consorziati, per conseguire gli scopi urbanistici della legge 28-1-1977, n. 10, addivengono tra loro a permutate di terreni per potere realizzare le volumetrie edificabili di loro competenza.

Lo stesso consorzio ha chiesto, inoltre, di sapere se dette cessioni, qualora si riferiscano a terreni acquistati ai sensi della legge 2-7-1949, n. 408, incorrano o meno nella decadenza da tale beneficio ed, infine, per quanto concerne il trattamento tributario agli effetti dell' INVIM, se possano rientrare nella fattispecie agevolativa di cui all' art. 5 della legge 22-4-1982, n. 168, che prevede, per gli atti di permuta attuati nell' ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica o privata, l' esenzione dall' assolvimento di detto tributo.

L' Ispettorato compartimentale tasse di ..., interessato in merito, ritiene che la fattispecie in questione, qualora venga debitamente documentata, sia riportabile ad un caso analogo già esaminato da questa Direzione generale con nota 250666 del 3-1-1983 .

Al riguardo la scrivente è dell' avviso che - qualora la fattispecie di cui si discute presenti in concreto gli stessi elementi di fatto già presi in considerazione da questa Direzione generale con il citato foglio n. 250666 - i relativi e stipulandi atti di redistribuzione immobiliare che i proprietari consorziati possano in essere per conseguire gli scopi urbanistici di cui alla citata legge n. 10 possano essere ricompresi, per le motivazioni già addotte nel citato foglio, tra gli atti di cui all' art. 20 della stessa legge n. 10 che espressamente prevede: "Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d' obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all' art. 32, secondo comma, del DPR 29-9-1973, n. 601".

Gli stipulandi atti, peraltro, qualora per mancanza dei presupposti soggettivi, siano fuori dal campo di applicazione dell' IVA, possono essere assoggettati all' imposta di registro nella misura ugualmente fissa sempreché nell' assegnazione delle quote siano rispettate quelle di diritto. Qualora invece la quota di diritto originariamente posseduta, tenuto naturalmente conto della quantità in percentuale di area che dovrà essere acquisita dal comune, non venga rispettata, le parti dovranno corrispondere le normali imposte di registro, ipotecarie e catastali previste per i trasferimenti immobiliari.

Se, invece, gli atti in parola rientrano nel campo di applicazione dell' IVA, i medesimi dovranno essere assoggettati all' aliquota ordinaria (18 per cento) prevista per il cennato tributo.

Per quanto concerne l' altro punto oggetto del quesito, relativo alle cessioni, poste in essere in epoca successiva al 31-12-1985, di aree edificabili già acquistate con il beneficio di cui all' art. 14 della legge 2-7-1949, n. 408, ma senza che entro detta data di scadenza (31-12-1985) si sia provveduto alla

costruzione, lo stesso consorzio chiede di conoscere se gli stessi atti incorrano o meno nella decadenza dai benefici conseguiti, tenendo presente che le cessioni si rendono obbligatorie ai fini dell' attuazione delle disposizioni della citata legge n. 10 e dell' urbanizzazione del comprensorio del medesimo consorzio.

Al riguardo, si pone in evidenza che l' art. 20 della citata legge n. 408 prevede espressamente che, salvo il caso di forza maggiore, si decade dai benefici previsti dalla stessa legge qualora le nuove costruzioni, le ricostruzioni o gli ampliamenti non siano stati compiuti entro il termine più volte prorogato e da ultimo scaduto, il 31-12-1985, ai sensi della legge 23-2-1982 n. 47.

Per determinare, quindi, se, per le fattispecie in esame operi o meno la decadenza dalle concesse agevolazioni, debesi preliminarmente stabilire se, nel concetto di "caso di forza maggiore", inteso per costante giurisprudenza quale impossibilità sopravvenuta dell' adempimento, in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente (vedi tra l' altro sentenza 3369 del 28-7-1977, Cass., Sez. I ; sentenza 1240 del 21-2-1980, Cass., Sez. I), possa farsi rientrare l' introduzione, nel periodo di tempo concesso all' acquirente per costruire, di un nuovo strumento o di una nuova disciplina urbanistica ostativa alla realizzazione delle stesse costruzioni.

In proposito si ricorda che la stessa Corte di cassazione, con sentenza 1478 del 26-10-1981 ha ritenuto che "la sopravvenienza, nel periodo di tempo concesso all' acquirente per dare inizio alla costruzione agevolata, di una nuova disciplina urbanistica, ostativa a detta realizzazione, integra una causa di forza maggiore circa l' inosservanza delle condizioni cui quella legge subordina detti benefici, e, come tale ai sensi dell' art. 20 della legge medesima, impedisce la decadenza dai benefici stessi, mentre resta a questo fine irrilevante ogni indagine sull' eventuale possibilità dell' acquirente di iniziare la costruzione nel periodo anteriore al sopravvenire della nuova disciplina, ovvero su eventuali sue riserve mentali al momento del contratto, in correlazione alla prevedibilità del successivo divieto di edificare".

Da quanto sopra esposto si ritiene, convenendo con l' Ispettorato, che se, anteriormente al 31-12-1985 (data di scadenza della citata legge n. 408), ma sempre successivamente all' atto di acquisto agevolato ai sensi della stessa legge n. 408, si sia maturata, e venga idoneamente documentata dal contribuente, la causa di forza maggiore ex art. 20 della legge n. 408, non opera la decadenza dalle concesse agevolazioni.

E' chiaro, comunque, che i dipendenti Uffici dovranno provvedere ad esaminare, caso per caso, l' entità ostativa del vincolo urbanistico in relazione alla percentuale di area edificabile a disposizione del contribuente.

Per quanto attiene all' INVIM, condividendo il pensiero espresso in proposito dall' Ispettorato, la Direzione generale per la finanza locale ha espresso l' avviso che i trasferimenti di proprietà delle aree in discorso - posti in essere tra i proprietari consorziati, sia al fine di reintegrare la proprietà di coloro, fra essi, che hanno dovuto cederne gratuitamente al comune tutta una parte per la realizzazione di spazi e infrastrutture pubbliche, sia al fine di adeguarsi alle tipologie edilizie - non possono rientrare nell' ambito di applicazione della

norma esonerativa contenuta nel secondo comma dell' art. 5 della legge 22-4-1982, n. 168.

Tale norma si riferisce infatti alle permutate effettuate nell' ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli artt. 27 e segg. della legge 5-8-1978, n. 457.

E nella fattispecie, a parte ogni altra considerazione sulla classificabilità o meno degli atti in questione come permutate, non ci si trova in presenza di un piano di recupero, debitamente approvato, del patrimonio edilizio già esistente mediante interventi diretti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso; interventi, dettagliatamente definiti nell' articolo 31 della detta legge n. 457/1978. Ci si trova, invece, in presenza della ben diversa situazione di lottizzazione di terreni a scopo edilizio.

Risoluzione ministeriale Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 17-12-2004, n. 156/E

OGGETTO: Istanza di interpello – imposte di registro, ipotecaria e catastale – Convenzione di redistribuzione di aree tra coltizzanti.

Si segnala, per l'interesse generale e la correttezza della tesi interpretativa sostenuta, il parere reso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del in sede di risposta all'interpello di seguito riportato in forma integrale.

QUESITO

Il notaio avv. XZ, ha ricevuto una Convenzione di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti in data 30.01.2004, conseguente a un atto di convenzione urbanistica per l'attuazione di un piano di lottizzazione del 04.08.2003. Chiede un parere in merito alla tassazione, ai fini dell'imposta di registro, della Convenzione di redistribuzione di aree del 30.01.2004.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Il professionista ritiene che l'atto debba essere assoggettato alla disciplina dell'articolo 20 della Legge 28.01.1977, n. 10 e dell'articolo 21 secondo comma del D.P.R. 26.04.1986 n. 131, con conseguente applicazione di 1 o 3 imposte fisse, in considerazione dell'unicità della causa e della conseguente intrinseca correlazione tra le varie redistribuzioni di aree, nel senso che ognuna di esse ha motivo di essere in necessaria funzione delle altre.

RISPOSTA DELLA DIREZIONE AL CONTRIBUENTE ISTANTE

L'articolo 20, primo comma, della legge 28.01.1977 n. 10 dispone che "ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge, si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del D.P.R. 29.09.1973 n. 601." Sono compresi in tale regime anche gli atti di redistribuzione immobiliare che i proprietari, nella convenzione, pongono in essere per conseguire gli scopi urbanistici di cui alla legge 10/77 (cfr. ris. Min.Fin. n. 220210 del 16.12.1986). In tal senso, la costituzione del comparto tra i proprietari per la lottizzazione deve essere stata effettuata nell'ambito dell'attuazione degli strumenti urbanistici generale sulla base dei programmi pluriennali di attuazione, ai sensi dell'articolo 13 della legge 10/77. Tale norma prevede, infatti, al sesto comma, che, "qualora nei tempi indicati dai programmi di attuazione gli aventi titolo non presentino istanza di concessione singolarmente o riuniti in consorzio, il comune espropria le aree...". In tale ambito, la costituzione del consorzio tra i proprietari - unica alternativa all'iniziativa pubblica - assume la figura di lottizzazione obbligatoria ai sensi del citato articolo 13 (si veda, ris. Min. Fin. N. 250666 del 03.01.1983). Di conseguenza, si ritiene che l'agevolazione di cui all'articolo 20 trovi applicazione nel caso di atti di redistribuzione immobiliare tra i proprietari di aree che si siano riuniti in consorzio, così come previsto dall'articolo 13 della

legge, come lottizzazione obbligatoria per evitare l'espropriazione per pubblica utilità: elementi che non risultano sussistere nel caso di specie, non essendo stato costituito un consorzio ai sensi dell'articolo 13 e, trattandosi, tra l'altro, di una lottizzazione a iniziativa privata. Per quanto concerne l'unicità della causa ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. 26.04.1986 n. 131, relativo agli "Atti che contengono più disposizioni", tale norma distingue a seconda che le disposizioni derivino o meno "necessariamente, per la loro intrinseca natura", le une dalle altre, a seconda cioè che si tratti di "negozi complessi" o "negozi collegati". Nel primo caso, va tassata solo la disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa (secondo comma); nel secondo, ciascuna disposizione va autonomamente tassata. La distinzione tra negozio complesso e negozio collegato va ricercata nell'elemento causale, cioè nella funzione economico-sociale che identifica e caratterizza il negozio giuridico. Il negozio complesso è caratterizzato dalla fusione nel contenuto di un unico negozio di più elementi, ciascuno dei quali, isolatamente considerato, ne formerebbe uno distinto; fondendosi in un'unica causa, i singoli negozi non sono suscettibili di autonoma considerazione, in quanto sono riconducibili ad un unico rapporto. Nel negozio collegato, invece, i singoli negozi, pur essendo funzionalmente collegati, sono strutturalmente autonomi e inquadrabili in distinti schemi causali. L'unitarietà dell'interesse perseguito è realizzata attraverso contratti diversi, che si caratterizzano per un interesse immediato autonomamente identificabile, che è tuttavia parziale rispetto a quello unitario prefisso attraverso l'insieme dei contratti. In tal senso, anche la giurisprudenza di legittimità ha statuito che l'atto complesso va assoggettato a un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. Invece, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono rese da cause distinte, sono assoggettate ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (cfr. Cass., sez. I, n. 81/1996; Cass., sez. I, 8142/96). Dalla lettura dell'atto oggetto del presente interpello, non emerge un'unicità della causa nel senso sopra delineato, ma piuttosto negozi che, pur essendo funzionalmente collegati, sono autonomamente riconducibili a distinti schemi causali (trasferimenti di proprietà) - cfr. Ris. n. 57/E del 9 aprile 2004.

Risoluzione ministeriale Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 9-08-2007, n. 215/E

OGGETTO: Istanza d'interpello - imposta di registro, ipotecaria e catastale - art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Con istanza di interpello, concernente il trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, degli atti di vendita di alloggi di proprietà della società Poste Italiane S.p.A., stipulati ai sensi dell'articolo 1, comma 2, lettera a), della legge n. 560/1993, il dottor ALFA, ha esposto il seguente

QUESITO

Un soggetto, affittuario di un alloggio di proprietà di Poste Italiane S.p.A., intende acquistare l'alloggio stesso; chiede, pertanto, di sapere se al relativo atto di compravendita sia applicabile il regime agevolativo di cui all'articolo 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ai sensi del quale "le stesse agevolazioni (applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali) si applicano (...) agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865";

Inoltre, "chiede, se possibile, di fornire una risposta valevole oltre che per le vendite da parte di poste italiane spa anche per quelle da parte delle ATC".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che il regime di cui all'articolo 32 del d.P.R. n. 601 del 1973, sia applicabile agli atti di vendita effettuati da Poste Italiane SpA, nonché a quelli effettuati dalle Agenzie Territoriali per la Casa (A.T.C.) sulla scorta delle seguenti considerazioni:

1) gli atti in questione "sono esenti da IVA ai sensi dell'art.10, comma 1, n. 8 - bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633";

2) gli alloggi in questione sono stati costruiti in esecuzione della legge 7 giugno 1975, n. 227, che prevedeva un piano organico pluriennale di sviluppo e potenziamento dei servizi postali. Il piano ha comportato anche la costruzione di alloggi di servizio a carico dello Stato da assegnare in locazione ai dipendenti. Tali alloggi possono considerarsi costruiti in attuazione di programmi di edilizia residenziale pubblica di cui al titolo IV della legge n. 865 del 1971, dato che, in base all'articolo 1, comma 1, della legge 24 dicembre 1993, n. 560, devono considerarsi "alloggi di edilizia residenziale pubblica quelli acquistati, realizzati o recuperati a totale carico o con concorso o con contributo dello Stato".

Inoltre, la stessa legge n. 560 del 1993, all'articolo 1, comma 2, lettera a), assimila gli alloggi di Poste Italiane SpA a quelli di edilizia residenziale pubblica;

3) l'articolo 1, comma 4, della legge n. 560 del 1993 prevede la vendita degli alloggi in oggetto e il successivo comma 6 individua i rispettivi locatari quali soggetti aventi diritto all'alienazione.

Pertanto, il relativo contratto di vendita può dirsi stipulato "in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale".

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva preliminarmente, che l'istanza non può essere trattata alla stregua di un interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ai sensi dell'articolo 3 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, infatti, "L'istanza di interpello deve contenere a pena di inammissibilità: (...) b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza".

La fattispecie prospettata dall'interpellante, invece, non è direttamente riferibile ad un caso concreto e personale, atteso che il notaio istante, legittimato a presentare l'istanza in qualità di responsabile di imposta, illustra la fattispecie in modo sommario, specialmente con riferimento "alle vendite da parte delle Agenzie Territoriali per la casa (A.T.C.)".

L'istanza, pertanto, deve ritenersi inammissibile ai sensi dell'articolo 3 del D.M. n. 209 del 2001.

Ciò premesso, si ritiene, comunque, opportuno esaminare nel merito la fattispecie prospettata, con un parere reso nel quadro dell'attività di consulenza giuridica disciplinata dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99/E.

L'interpellante fa presente che l'affittuario di un alloggio di proprietà di Poste Italiane S.p.A. intende acquistare l'alloggio stesso beneficiando del regime agevolativo di cui all'articolo 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Il citato articolo 32, al secondo comma, stabilisce che le agevolazioni - consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e nell'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali - si applicano anche "agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge indicata nel primo comma" (legge n. 865 del 1971).

Il titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, in materia di programmi pubblici di edilizia residenziale, all'articolo 48 stabilisce che "nel triennio 1971- 1973, i programmi pubblici di edilizia residenziale, di cui al presente titolo, prevedono: la costruzione di alloggi destinati alla generalità dei lavoratori..." , e al successivo articolo 50 prevede che "nei comuni che abbiano provveduto alla formazione dei piani di zona ai sensi della legge 18 aprile 1962, n. 167, le aree per la realizzazione dei programmi pubblici di edilizia abitativa previsti dal presente titolo sono scelte nell'ambito di detti piani".

La nozione di 'edilizia residenziale pubblica', cui fa riferimento l'articolo 32 sopra citato, è contenuta nell'articolo 1, comma 2, del d.P.R. 30 dicembre 1972, n. 1035, il quale recita: "Sono considerati alloggi di edilizia residenziale

pubblica gli alloggi costruiti o da costruirsi da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso o con il contributo dello Stato con esclusione degli alloggi costruiti o da costruirsi in attuazione di programmi di edilizia convenzionata o agevolata."

In materia di alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica, la legge 24 dicembre 1993, n. 560, all'articolo 1, comma 1, ha ricompreso tra gli alloggi di edilizia residenziale pubblica "quelli acquisiti, realizzati o recuperati, ivi compresi quelli di cui alla legge 6 marzo 1976, n. 52, a totale carico o con concorso o con contributo dello Stato, della regione o di enti pubblici territoriali, nonché con i fondi derivanti da contributi dei lavoratori ai sensi della legge 14 febbraio 1963, n. 60, e successive modificazioni, dallo Stato, da enti pubblici territoriali, nonché dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dai loro consorzi comunque denominati e disciplinati con legge regionale".

Al secondo comma, estende, l'applicazione delle disposizioni della stessa legge n. 560 del 1993, anche agli alloggi di proprietà dell'Amministrazione delle Poste e Telecomunicazioni, "costruiti od acquistati ai sensi dell'articolo 1, n. 3), delle norme approvate con decreto del Presidente della Repubblica 17 gennaio 1959, n. 2, come sostituito dall'articolo 1 della legge 15 febbraio 1967, n. 42, della legge 7 giugno 1975, n. 227, e della legge 10 febbraio 1982, n. 39, e successive modificazioni...".

Inoltre, il comma 6, include, tra gli aventi titolo all'acquisto degli alloggi, gli assegnatari o i loro familiari conviventi, e il comma 9, stabilisce le modalità e condizioni per la cessione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica a soggetti diversi da quelli indicati al comma 6.

La legge 7 giugno 1975, n. 227, cui fa rinvio il secondo comma dell'articolo 1, della legge n. 560 del 1993, sopra citato, stabiliva un programma di interventi straordinari per la costruzione di alloggi di servizio da assegnare in locazione semplice ai dipendenti del Ministero delle Poste e delle Telecomunicazioni (articolo 2, punto 3). Tali alloggi sono da ricomprendere tra quelli soggetti ad alienazione secondo le disposizioni della stessa legge n. 560 del 1993 (ad eccezione dei commi 5, 13 e 14).

Inoltre, l'articolo 7 della citata legge n. 227 del 1975, stabilisce che "Gli alloggi di servizio previsti nel punto 3 dell'articolo 2 debbono essere realizzati nell'ambito dei piani di zona di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167... e devono avere le caratteristiche stabilite dalle norme vigenti per le abitazioni costruite o da costruirsi a totale carico dello Stato...".

Il rinvio alla legge n. 167 del 1962, ricollega, pertanto tale articolo al titolo IV della legge n. 865 del 1971.

Infatti l'articolo 50 del titolo IV prevede che le aree per la realizzazione dei programmi pubblici di edilizia abitativa di cui allo stesso titolo, sono scelte proprio nell'ambito dei piani di cui alla legge n. 167 del 1962 (edilizia economica e popolare).

Si osserva altresì che, l'obiettivo palesato all'articolo 2, comma 3, della legge n. 227 del 1975: "costruzione di alloggi di servizio da assegnare in locazione semplice ai dipendenti dell'Amministrazione delle Poste e delle Telecomunicazioni" è riconducibile a quello più ampio precisato al citato articolo 48 della legge n. 865 del 1971, che - tra i programmi pubblici di edilizia residenziale - include la costruzione di alloggi destinati alla generalità dei lavoratori.

Infine, si osserva che la spesa per la costruzione degli alloggi di servizio, da assegnare in locazione semplice ai dipendenti dell'Amministrazione delle Poste (articolo 2, punto 3, della legge n. 227 del 1975), era finanziata dalla Cassa Depositi e Prestiti, allora costituita come Direzione Generale presso il Ministero del Tesoro, e, quindi, riconducibile al novero dei soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, della legge n. 560 del 1993, in quanto Stato.

Dal quadro normativo delineato, risulta che la costruzione degli alloggi di proprietà delle Poste Italiane Spa, eseguita in attuazione della legge n. 227 del 1975 è riconducibile ai programmi pubblici di edilizia residenziale.

Occorre precisare che la cessione degli alloggi in questione rientra tra quelle esenti dall'IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-bis del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, in base alle considerazioni svolte, è possibile ricondurre la cessione di alloggi di proprietà di Poste Italiane S.p.A. al locatario dell'immobile tra gli atti e i contratti di attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

A tale cessione, si applica, quindi, la disciplina di cui all'articolo 32 del d.P.R. n. 601 del 1973, che stabilisce la corresponsione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali prevista per gli "...atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge..." n. 865 del 1971.

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 16-11-2007, n. 333/E

OGGETTO: Istanza di interpello ... - Cessione alloggi ATER - art. 32 DPR n. 601/73 - imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Con istanza di interpello n., concernente il trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, degli atti di vendita di alloggi di proprietà dell'ATER nei confronti di assegnatari o loro familiari conviventi, il notaio Alfa, ha esposto il seguente

QUESITO

Il notaio interpellante è stato incaricato della stipula di atti di vendita di immobili già edificati dall'Istituto autonomo case popolari (IACP), ai sensi della legge 22 ottobre 1971, n. 865 ed ora gestiti dall'ATER.

Tali cessioni sono effettuate dall'Azienda territoriale per l'edilizia residenziale pubblica (ATER) nei confronti degli assegnatari, o loro familiari conviventi, i quali conducono un alloggio a titolo di locazione da oltre un quinquennio, ai sensi della legge 24 dicembre 1993, n. 560 recante "norme in materia di alienazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica" atteso che i predetti immobili rientrano nel piano di vendita predisposto in attuazione della medesima legge.

L'istante rappresenta, altresì, che in seguito all'entrata in vigore del DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, le cessioni di cui trattasi rientrano tra le operazioni esenti da IVA, ai sensi Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del novellato articolo 10, comma 8-bis, essendo già trascorso il quadriennio dalla fine dell'intervento della costruzione e pertanto soggette alle ordinarie imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se alle cessioni degli alloggi da parte dell'ATER agli assegnatari o loro familiari conviventi siano applicabili le agevolazioni di cui all'articolo 32, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 601 che, con riferimento agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, prevede la corresponsione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante osserva che la disposizione di favore recata dall'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601 del 1973, è tuttora in vigore, non essendo stata, neanche implicitamente, abrogata dalla legge n. 560 del 1993.

Pertanto, le cessioni poste in essere dall'ATER, che in forza di quanto disposto dall'articolo 10, comma 8 bis del DPR n. 633 del 1972 sono esenti da IVA ed assoggettate alle ordinarie imposte di registro, ipotecaria e catastale, possono godere delle agevolazioni di cui alla citata norma agevolativa.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601 del 1973, recante la disciplina delle agevolazioni tributarie in materia di edilizia economica e popolare, prevede la corresponsione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali, tra l'altro, per "...gli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV..." della legge n. 865 del 1971.

L'articolo 48 della legge n. 865 del 1971, in materia di programmi pubblici di edilizia residenziale, stabilisce, tra l'altro, che "nel triennio 1971- 1973, i programmi pubblici di edilizia residenziale, di cui al presente titolo, prevedono: la costruzione di alloggi destinati alla generalità dei lavoratori...la costruzione di case-albergo per studenti, lavoratori, lavoratori immigrati e persone anziane, nonché di alloggi destinati ai cittadini più bisognosi...".

Dal tenore letterale della predetta disposizione si evince la finalità solidaristica sottesa all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

Si fa altresì presente che dapprima l'articolo 1 del DPR 30 dicembre 1972, n. 1035, e successivamente l'articolo 1 della legge n. 560 del 1993, hanno individuato i soggetti legittimati a realizzare gli alloggi in attuazione di detti programmi.

Tra i predetti soggetti sono stati inclusi anche gli Istituti autonomi case popolari e loro consorzi comunque denominati e disciplinati con legge regionale.

A tali istituti il titolo IV della legge n. 865 del 1971 (artt. 54 e 57) riserva un ruolo determinante per l'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

Attualmente, ai sensi dell'articolo 93 del DPR 24 luglio 1977, n. 616, ai predetti IACP sono subentrate le ATER (Aziende residenziali per l'edilizia residenziale pubblica).

In relazione alla fattispecie prospettata, la Regione Lazio, con legge 3 settembre 2002, n. 30, all'articolo 2, comma 1, ha previsto la trasformazione degli IACP in ATER e ha disposto il subentro nella titolarità di tutti i beni e rapporti attivi e passivi, originariamente facenti capo agli IACP.

Per quanto riguarda il requisito oggettivo, in base al quale è possibile usufruire del regime agevolato di cui al citato articolo 32, comma 2 del DPR n. 601 del 1973, è opportuno evidenziare che la vendita, nel rispetto di determinate condizioni, è attuativa di un programma pubblico di edilizia residenziale.

Con le risoluzioni n. 251258 del 3 gennaio 1987, e n. 127 del 24 aprile 2002, viene, infatti, precisato che, in presenza delle condizioni oggettive e soggettive prescritte dalla legge n. 865 del 1971, gli atti di assegnazione in proprietà di

alloggi, costruiti in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della suddetta legge, rientrano nella previsione dell'articolo 32, comma 2 del DPR n. 601 del 1973.

Circa l'ambito di applicazione del regime di favore, l'articolo 1, comma 5, della citata legge n. 560 del 1993, prevede che l'alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica è consentita esclusivamente per la realizzazione di programmi finalizzati allo sviluppo di tale settore. Inoltre, il comma 6 del medesimo articolo, include, tra gli aventi titolo all'acquisto degli alloggi, gli assegnatari o i loro familiari conviventi, e il comma 9 stabilisce le modalità e condizioni per la cessione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica a soggetti diversi da quelli indicati al comma 6. Tali previsioni rispondono alle finalità sottese all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, di agevolare l'accesso all'abitazione alle fasce deboli della popolazione.

Tutto ciò premesso, si fa presente che in materia di imposta di registro, l'articolo 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, come modificato dal DL n. 223 del 2006, dispone che: "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa.

Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8 bis) e 27 quinquies) dello stesso decreto".

L'articolo 10, comma 8 - bis, del DPR n. 633 del 1972, come novellato dal DL n. 223 del 2006, prevede l'esenzione dall'IVA per "le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento...".

Nella fattispecie in esame, in base alle citate disposizioni, le cessioni di immobili abitativi operate dall'ATER sono esenti ai fini IVA, poiché effettuate dopo quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione e soggette all'imposta di registro.

Ciò posto, occorre stabilire se nel caso in esame, nonostante le modifiche normative intervenute, ricorrono i requisiti per applicare il regime di favore di cui al più volte citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

In conclusione, considerata la riconducibilità dell'attività svolta dagli IACP all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica di cui al Titolo IV della legge n. 865 del 1971 (per la realizzazione e per la cessione degli alloggi finalizzata esclusivamente allo sviluppo del settore), nonché la circostanza che l'ATER in argomento è succeduta ex lege all'IACP in tutti i rapporti giuridici, si ritiene che le cessioni oggetto del presente interpello, in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi, possono fruire del regime agevolato di cui al citato

articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, in base al quale è prevista l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale del Lazio, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione ministeriale Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 23-03-2009, n.72/E

OGGETTO: Istanza di interpello - trasferimento di aree comprese nel piano insediamenti produttivi - Accessione - Agevolazione articolo 32, comma 2, DPR del 29 settembre 1973, n. 601.

QUESITO

Il segretario comunale del comune di ..., in funzione di ufficiale rogante, rappresenta che l'amministrazione comunale deve perfezionare, mediante atto pubblico, il trasferimento delle aree comprese nel "*Piano Insediamenti produttivi*" - approvato ai sensi della legge 22 ottobre 1971, n. 865, ai soggetti in capo ai quali le stesse sono state assegnate con delibera consiliare.

A tal fine riferisce che alcuni soggetti hanno già eseguito sul lotto loro assegnato, a proprie cure e spese, l'opificio previsto dallo strumento urbanistico attuativo, in forza di un titolo abilitativo (concessione/permesso) rilasciato dal comune.

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere se ai suddetti trasferimenti si applichi il trattamento fiscale previsto all'articolo 32, comma 2, del DPR del 29 settembre 1973, n. 601.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante sostiene che nel caso in esame non opera il principio dell'accessione di cui all'articolo 934 del codice civile in quanto è possibile documentare che la costruzione dell'opificio è avvenuta ad esclusive spese del futuro acquirente, in epoca anteriore alla "regolarizzazione della concessione/vendita del lotto".

Ne consegue che la costruzione esistente su ciascun lotto, pur compresa nell'oggetto del trasferimento, non assume rilievo ai fini fiscali in sede di stipula dell'atto pubblico.

Agli atti di trasferimento delle aree in argomento, pertanto, può essere applicato il trattamento fiscale previsto dall'articolo 32, comma 2, del DPR del 29 settembre 1973, n. 601.

PARERE DELLA DIREZIONE

In riferimento al quesito in esame si osserva che l'articolo 934 del codice civile stabilisce che "*Qualunque (...) costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo (...) salvo che risulti diversamente dal titolo o dalla legge*".

L'articolo 24 del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, richiama il suddetto principio stabilendo che "Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si

presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo".

Con riferimento all'applicazione del citato articolo del TUR, i giudici di legittimità hanno precisato che *"...costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte (...) quello secondo cui, in tema di imposta di registro e di INVIM, la presunzione, prevista dal DPR 24 aprile 1986, n. 131, articolo 24, di trasferimento delle accessioni all'acquirente di un suolo (salvo che siano state espressamente escluse dalla vendita) comporta il trasferimento anche del fabbricato costruito sul suolo e non può essere vinta per il solo fatto che le parti lo abbiano escluso dalla vendita mediante la concorde dichiarazione che esso è stato costruito a cura e spese dell'acquirente (...), occorrendo provare, invece, o che il fatto materiale dell'incorporazione è avvenuto successivamente al negozio traslativo del diritto reale relativo al suolo, ovvero se (...) ha avuto luogo anteriormente, l'edificazione è stata preceduta o accompagnata da altro negozio contenuto in atto scritto in data certa, avente ad oggetto l'attribuzione da parte del cedente in favore del cessionario di un diritto di superficie sul suolo..."*(ex multis Cassazione, n. 3469 del 13 febbraio 2008).

In ragione dell'enunciato normativo e dell'indirizzo giurisprudenziale sopra citato deve ritenersi che la presunzione codificata dalla norma tributaria, che richiama quella civilistica, non opera qualora l'accessione sia stata espressamente esclusa dalla vendita, ovvero si provi, con atto avente data certa mediante la registrazione, che appartengono a un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo.

In mancanza di tale prova, con la cessione del terreno viene trasferito anche il bene costituente l'accessione.

Atteso ciò, relativamente alla fattispecie in esame, si osserva che l'atto di trasferimento del lotto a favore dell'assegnatario dello stesso ha ad oggetto anche l'opificio, in quanto quest'ultimo bene è stato edificato sulla proprietà del comune. La delibera comunale di assegnazione del lotto infatti, non è atto idoneo a perfezionare il trasferimento di alcun diritto reale, né è idoneo a vincere la presunzione di cui sopra.

Invero, la delibera consiliare non contiene, di per se, gli elementi essenziali idonei a configurare il trasferimento della proprietà o la costituzione di altro diritto reale sull'immobile.

Inoltre, si rileva che la presunzione di trasferimento delle accessioni non è vinta dalla produzione di atti provenienti dalla Pubblica Amministrazione, che documentino essere stato il fabbricato realizzato dall'acquirente, anziché dal venditore (proprietario del suolo), prima dell'alienazione del terreno, in quanto il consenso ad aedificandum si realizza solo nelle rigorose forme dei negozi costitutivi dei diritti reali (cfr. risoluzione del 1 luglio 1993, n. 80)

Ne deriva che, nel caso di specie, operando la presunzione di accessione, con l'atto di trasferimento del suolo si realizza anche il trasferimento dell'immobile in capo all'acquirente, benché lo stesso sia stato costruito a proprie cure e spese.

Ciò posto, in merito all'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, l'articolo 32, comma 2 del DPR del 29 settembre 1973, n. 601 prevede che "Gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente (...) sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali".

Il rinvio presente nell'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601 del 1973, "...trasferimento della proprietà delle aree...", non consente di estendere l'applicazione della norma agevolativa ad una diversa tipologia di immobile, dovendo ritenersi che detta previsione normativa non ammette interpretazioni estensive, in quanto è informata alla regola del "numerus clausus" (v. Cass. 18 febbraio 1999, n. 1341).

Ciò posto, in virtù della forza attrattiva riconosciuta al suolo dai principi giuridici che disciplinano l'istituto dell'accessione nei confronti della costruzione realizzata, oggetto del trasferimento, non può essere considerato la "nuda area", ma anche quanto su di essa insiste, che nel caso in esame è rappresentato dall'opificio realizzato dall'acquirente.

Ne deriva, per i motivi esposti, che alla fattispecie in oggetto non può essere applicata l'agevolazione prevista dall'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601 del 1973.

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