

- 15.11.18

Atti preordinati alla trasformazione del territorio; agevolazioni ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. La risposta a interpello n. 67/2018 dell'Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 67

Roma, 14 novembre 2018

OGGETTO: Articolo 1, comma 88, legge n. 205/2017. Atti preordinati alla trasformazione del territorio; agevolazioni ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Quesito

L'interpellante X è stato incaricato della stipula di un atto di compravendita avente ad oggetto un complesso immobiliare con destinazione artigianale.

Tale immobile è stato già aggiudicato, tramite asta pubblica, alla Società Y per il prezzo di euro...

All'aggiudicazione deve seguire la stipula dell'atto di vendita; come previsto nell'avviso d'asta, nel periodo che intercorre tra l'aggiudicazione definitiva e la stipula dell'atto di vendita, l'aggiudicatario ha la facoltà di predisporre e presentare la proposta di piano attuativo previsto dal vigente Regolamento Urbanistico del Comune Z.

La relazione descrittiva precisa il tipo di intervento oggetto del piano, che consta di un intervento di demolizione con ricostruzione, con destinazione residenziale, comprensivo degli esercizi di vicinato, al 100% soggetto a prescrizioni in punto di superficie minima per alloggio, altezza massima del fabbricato, posti auto pertinenziali, verifica di riqualificazione di un camminamento pedonale pubblico, e limiti derivanti dall'esistenza di un vincolo paesaggistico.

Con Delibera del Consiglio Comunale di Z era stata, infatti, approvata la variante al PRG che istituiva il complesso immobiliare, ai sensi e per gli effetti degli articoli 27 e seguenti della legge n. 457 del 1978, come Zona di Recupero.

Avvalendosi della menzionata facoltà, la società aggiudicataria, in data..., ha depositato presso il Comune Z la documentazione inerente la presentazione del piano di recupero del complesso.

Nei successivi mesi, una volta approvato il Piano di Recupero, il Comune Z e la società Y sottoscriveranno una convenzione per disciplinare le modalità e gli obblighi che graveranno in capo al privato ai fini dell'esecuzione del piano e dell'ottenimento dei titoli abilitativi necessari per la trasformazione urbanistica.

Ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere se all'atto di trasferimento del complesso immobiliare dal Comune Z alla società Y si applichi il trattamento di favore previsto

dall'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, che richiama l'articolo 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale), applicabile, in seguito all'entrata in vigore dell'articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, tra l'altro, anche agli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi.

Soluzione interpretativa prospettata

L'interpellante ritiene che all'atto di trasferimento prospettato, con cui il Comune Z intende trasferire alla società Y la proprietà di un complesso immobiliare, oggetto di un piano di recupero in corso di approvazione, si applichi il trattamento di favore di cui all'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale).

L'interpellante ritiene, quindi, che rientrino nell'ambito applicativo della agevolazione gli atti di trasferimento degli immobili o complessi immobiliari oggetto dei piani di recupero; nel caso di specie, si tratta della vendita del complesso, istituito come zona di recupero ai sensi della legge 5 agosto 1978, n. 457, con variante allo strumento urbanistico, approvata con Delibera del Consiglio Comunale di Z. In assenza del trasferimento, sostiene l'interpellante, non sarebbe possibile procedere alla trasformazione oggetto della pianificazione di dettaglio.

Parere della Direzione Centrale

Nell'istanza prospettata, l'interpellante dichiara che la società aggiudicataria Y ha presentato al Comune Z un piano di recupero, riconducibile alla disciplina recata dagli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457.

I piani di recupero, individuati dall'articolo 28 della legge n. 457 del 1978, *“prevedono la disciplina per il recupero degli immobili, dei complessi edilizi, degli isolati e delle aree anche attraverso interventi di ristrutturazioni urbanistiche”*.

Tali piani inoltre hanno, come destinazione, in base a quanto previsto dall'articolo 27 della legge n. 457 del 1978, *“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”*.

Si tratta, dunque, di uno strumento attuativo che nasce per adattare il tessuto edilizio e urbanistico esistente a finalità specifiche, costituendo uno strumento complesso avente come fine l'eliminazione di particolari situazioni di degrado e quindi la previsione di interventi su edifici da recuperare o risanare, valutando la compatibilità del tessuto preesistente con le nuove esigenze urbanistiche (cfr. in tal senso risoluzione 11 dicembre 2002, n. 383).

L'articolo 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168 stabiliva che *“Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purchè convenzionati, di cui agli artt. 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”*.

Tuttavia, con l'articolo 10 del D. lgs 14 marzo 2011, n. 23, è stata attuata una riforma della disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali immobiliari.

In particolare, con il comma 4 del citato articolo 10, è stata stabilita, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, relative agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili posti in essere a titolo oneroso.

Tra le agevolazioni tributarie soppresse figurano quelle recate dal menzionato articolo 5 della legge n. 168 del 1982, come precisato nella circolare 21 febbraio 2014, n. 2, par. 8.

Pertanto, per effetto della soppressione del regime di favore di cui all'articolo 5 della legge n. 168 del 1982, i trasferimenti di beni immobili effettuati nei confronti di soggetti che attuano l'intervento di recupero, nel rispetto della disciplina di riferimento prevista dagli articoli 27 e seguenti della legge n. 457 del 1978, non sono più soggetti ad un regime fiscale agevolato.

Del resto, la previsione recata dall'articolo 10, comma 4, del citato D. Lgs n. 23 del 2011, è stata oggetto di successive modifiche normative, introdotte dalla legge 11 novembre 2014, n. 164, che ha convertito l' articolo 20, comma 4-ter, del DL 12 settembre 2014, n. 133.

Per effetto delle predette modifiche normative, il legislatore ha ripristinato espressamente alcuni regimi fiscali agevolativi, tra cui quello recato dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (richiamato dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977); viceversa, la disciplina di favore recata dall'articolo 5 della legge n. 168 del 1982, che appare l'unica cui potere ricondurre il trasferimento indicato dall'interpellante, non è stata oggetto di una previsione di ripristino.

Inoltre, non si può ricondurre di fatto, come richiesto dall'interpellante, la fattispecie rappresentata, alla disciplina recata dal comma 88 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, a mente del quale il trattamento tributario di favore recato dal comma 1 dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, che richiama l'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) *“si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi”*.

Ciò premesso, considerato che la novella di cui al comma 88 è stata inserita – con due disposizioni aggiunte – nell'art. 20 della legge n. 10 del 1977, la stessa va letta in maniera coordinata e coerente con tale contesto normativo.

Ne consegue che il regime agevolativo previsto dal citato comma 88 non può essere esteso ad atti che, sebbene genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non hanno ad oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, tra i quali rientrano invece, tra l'altro, le cessioni di aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione connesse all'intervento edilizio, ovvero (cfr. in tal senso risoluzione 1° giugno 2015, n. 56) gli atti aventi ad oggetto la redistribuzione di aree tra coltizzanti.

Pertanto, la novella recata dal comma 88 citato, pur nella sua generica formulazione, va considerata prevalentemente come strumento di adeguamento al costante aggiornamento della disciplina urbanistica, al fine di tener conto della evoluzione degli strumenti urbanistici, caratterizzata anche da mutamenti di carattere procedurale che si concretizzano

altresì nell'adozione, da parte degli enti territoriali, di strumenti più snelli, coerentemente con le sopravvenute esigenze degli operatori del settore.

Tuttavia, l'ambito applicativo del regime di favore recato dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, in seguito alle modifiche apportate dal comma 88, non può essere oggetto di stravolgimento tale da condurlo al di fuori del contesto normativo della legge n. 10 del 1977, seppur tenendo conto della menzionata evoluzione della disciplina urbanistica.

Da ciò deriva che esulano dall'ambito applicativo dell'agevolazione gli atti traslativi o costitutivi dei diritti reali immobiliari, che non siano riconducibili a tale disciplina o ad altre disposizioni agevolative ancora vigenti.

Pertanto, l'atto avente ad oggetto il trasferimento del complesso immobiliare dal Comune Z alla società Y non può beneficiare del trattamento di favore di cui all'articolo 20 della legge n. 10 del 1977.

Tale soluzione appare altresì coerente con l'indirizzo assunto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze, che, con nota prot. n. 32399 del 23 luglio 2018, ha condiviso le argomentazioni svolte dalla scrivente, tra l'altro, nella parte in cui si ritiene non possibile "applicare il regime di favore con riferimento ad atti che, pur se genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non appaiono riconducibili alla tipologia di atti relativi e connessi all'attuazione della disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, vuoi perché in tali atti non è individuata compiutamente la disciplina cui ricondurre la tipologia di intervento edilizio, vuoi perché la disciplina applicabile a tali atti è differente o comunque non connessa a quella di cui alla legge n. 10 del 1977 e successive modificazioni".

Nella medesima nota è stato inoltre precisato che "Nonostante il tenore letterale del comma 88 possa apparire di ampia portata non è possibile far rivivere regimi agevolativi soppressi se non per effetto di una espressa previsione normativa che li ripristini in maniera puntuale (...). Del resto, quando il legislatore ha voluto estendere o far rivivere abrogati trattamenti di favore a seguito della intervenuta soppressione delle agevolazioni di cui al citato articolo 10, è intervenuto mediante espressa e puntuale previsione normativa".

Va altresì considerato che le norme agevolative sono di stretta interpretazione, e, pertanto, l'ambito applicativo delle stesse non può essere esteso, in via interpretativa, a fattispecie non espressamente contemplate dalla norma.

La Corte di Cassazione ha, infatti, precisato, al riguardo, che le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle "*... di carattere eccezionale che (...) esigono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione (...) e non ammettono interpretazioni analogica o estensiva (...) con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa*" (cfr. sentenza Corte di Cassazione, sez. V, 7 maggio 2008, n. 11106).

Ciò premesso, si ritiene che il trasferimento avente ad oggetto il complesso immobiliare sia soggetto all'imposta di registro nella misura proporzionale del 9%, come previsto dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131, e, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 del D LGS n. 23 del 2011, alle imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.