

## **TASSAZIONE DI CONVENZIONE PORTANTE TRASFORMAZIONE DI DIRITTO SUPERFICIE IN PIENA PROPRIETÀ E RIMOZIONE DEI VINCOLI RELATIVI AL PREZZO EX ART. 31 L. N. 448/1998**

Si chiede di pronunciarsi in ordine alla corretta tassazione – dopo l'entrata in vigore della manovra di 'riordino' delle imposte indirette indotta dal d.lgs. n. 23/2011 e dal d.l. 12 settembre 2013, n. 104 <sup>(1)</sup> - di una convenzione stipulata da soggetti privati con un Comune portante:

a) rimozione dei vincoli relativi alla determinazione del prezzo massimo di cessione delle singole unità abitative e loro pertinenze nonché del canone massimo di locazione delle stesse, contenuti in una convenzione stipulata ai sensi dell'articolo 35 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, e successive modificazioni, per la cessione del diritto di superficie;

b) 'trasformazione' del diritto di superficie in piena proprietà recata dalla 'cessione' di aree comprese nei piani approvati a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167, ovvero delimitate ai sensi dell'articolo 51 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, e già concesse, appunto, in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35, quarto comma, della medesima legge n. 865 del 1971.

Nelle fattispecie rappresentate viene previsto, come per legge, il versamento a favore del Comune di un corrispettivo determinato con riferimento ai commi 49-bis (per la rimozione dei vincoli) e 48 (per la 'trasformazione') dell'art. 31 Legge 23 dicembre 1998 n. 448.

\*\*\*

Come è noto, la manovra di 'riordino' cui si è fatto cenno in esordio ha recato modifiche incisive del previgente panorama tributario – in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale – ma solo con espresso riferimento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi. <sup>(2)</sup>

Al di fuori di questo ambito pertanto nessuna modifica si è registrata, nemmeno con riferimento ad eventuali agevolazioni od esenzioni di carattere fiscale.

Pertanto la convenzione portante mera rimozione dai vincoli relativi alla determinazione del prezzo massimo di cessione delle singole unità abitative e loro pertinenze nonché del canone massimo di locazione delle stesse, contenuti in una convenzione stipulata ai sensi dell'articolo 35 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, e successive modificazioni, per la cessione del diritto di superficie (convenzione a sua volta stipulata secondo il paradigma disegnato dal comma 49-bis art. 31 della L. 23 dicembre 1998 n. 448 <sup>(3)</sup>), non evidenziando di per sé alcuna efficacia traslativa o costitutiva di diritti reali immobiliari, non è affatto interessata dalla novella di cui al d.lgs. n. 23/2011, anche per quanto attiene alla permanenza di previsioni o regimi fiscali agevolati già previsti per siffatta fattispecie.

Tra l'altro, si tratta di fattispecie senz'altro esclusa dall'ambito applicativo dell'imposta sul valore aggiunto in quanto la mera modifica di una convenzione di per sé non integra alcuno dei presupposti oggettivi di detta ultima imposta (cessione di beni o prestazione di servizi), né si può ritenere che l'amministrazione comunale per effetto del "recesso anticipato" dai vincoli convenzionali del prezzo massimo di cessione e del canone massimo di locazione (come viene empiricamente definita nel caso di specie, nella bozza del contratto a stipularsi, la rimozione dei vincoli stessi) ponga in essere una qualche 'prestazione' dipendente da un'obbligazione di fare, di non fare e di permettere qualche cosa (il che equivarrebbe ad eseguire comunque una prestazione di servizi, secondo quanto dispone l'art. 3 primo comma del D.P.R. n. 633/72, rilevante ai fini IVA). Al contrario l'amministrazione – stipulando la convenzione in parziale modifica di quella originaria e a fronte di un corrispettivo determinato secondo precisi criteri di legge – esprime solo il consenso a non ritenere più applicabili (al fine di agevolare il trasferimento di determinati immobili rientranti nell'ambito della cd. edilizia residenziale agevolata <sup>(4)</sup>) i limiti già stabiliti alla cessione e alla locazione degli stessi immobili oltre un prezzo e, rispettivamente, un canone predeterminati o, più spesso, predeterminabili secondo i criteri fissati nella convenzione modificanda.

Pertanto, e a tutto concedere, siffatta convenzione, laddove contenga solo la rimozione dei vincoli suddetti, oltre a non essere rilevante ai fini IVA, potrebbe semmai essere assoggettata solo ad imposta di registro proporzionale (con l'aliquota prevista dall'art. 9 della tariffa - parte prima del TUR <sup>(5)</sup>), comportando comunque una prestazione a contenuto patrimoniale a carico del soggetto che richiede la rimozione dei vincoli) e all'imposta di trascrizione in misura fissa, ai sensi dell'art. 4 della tariffa allegata al TU n. 347/90 (non esprimendo alcuna efficacia traslativa).

Senonché – *re melius perpensa* – pare legittimo accedere ad una diversa (e più agevolata) lettura del quadro normativo tributario entro il quale si colloca la fattispecie 'de qua'.

Ed invero la convenzione di cui qui si discute (essendo solo in modifica parziale di quella originaria) può ben essere sussunta nell'ambito di quelle fattispecie che l'art. 20 della legge 28 gennaio 1977 n. 10 (cd. legge 'Bucalossi') sottopone al regime agevolato di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 601/73 (e cioè ad imposta di registro in misura fissa ed esenzione da imposta ipotecaria), regime appunto, come recita la norma, applicabile "ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge".

Tra l'altro, le convenzioni di cui alla legge Bucalossi – stipulate di regola per la riduzione del contributo concessorio e ora disciplinate dall'art. 18 del TU in materia edilizia approvato con D.P.R. n. 380/2001 – a decorrere dall'entrata in vigore della legge 23 dicembre 1998 n. 448 possono a buon diritto rientrare nell'ambito del procedimento di edilizia residenziale pubblica tracciato dalla legge 22 ottobre 1971 n. 865, in quanto, nei casi previsti dall'art. 31 comma 46 e segg. suddetta L. 448/1998, possono sostituire o modificare "la cd. convenzione P.E.E.P." <sup>(6)</sup> Infatti il ricordato comma 46 statuisce che le convenzioni stipulate ai sensi dell'articolo 35 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, e successive modificazioni, possono essere sostituite con la convenzione di cui all'articolo 8, commi primo, quarto e quinto, della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (ora, come si è precisato, con la convenzione di cui all'art. 18 TU n. 380/2001), alle condizioni ivi stabilite <sup>(7)</sup>.

Inoltre il comma 49-ter dell'art. 31 prevede espressamente che anche le convenzioni ex legge Bucalossi possano comportare rimozione dei vincoli del prezzo massimo di cessione e del canone massimo di locazione .

Stante quindi la surrogabilità delle convenzioni PEEP con convenzioni ex legge-Bucalossi, nonché stante la possibilità che queste ultime possano essere inquadrate in un procedimento di edilizia residenziale pubblica, e soprattutto stante il fatto che anche dette ultime convenzioni possono comportare la rimozione dei vincoli al vaglio, parrebbe legittimo argomentare che anche eventuali convenzioni in modifica di quella originaria (portanti, per l'appunto, solo eliminazione dei vincoli al trasferimento degli immobili realizzati in forza della convenzione da modificare e senza alcuna efficacia traslativa) possano accedere allo stesso regime agevolato di cui al ricordato art. 20 della legge n. 10/77 (e per *relationem* a quello di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 601/73), e quindi all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e all'esenzione dall'imposta ipotecaria.

Non rileva sul punto che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2E del 21 febbraio 2014 sembri essersi pronunciata negativamente in ordine alla sopravvivenza del regime agevolato in oggetto <sup>(8)</sup>, in quanto essa stessa ha precisato che la sua sopravvenuta soppressione ha riguardo solo "agli atti riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR" e quindi non alla fattispecie oggetto della presente disanima.

Considerazioni invece affatto diverse vanno svolte con riferimento all'ipotesi in cui la convenzione da stipulare comporti 'trasformazione' del diritto di superficie in piena proprietà per effetto di 'cessione' di aree comprese nei piani approvati a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167, ovvero delimitate ai sensi dell'articolo 51 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, e già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35, quarto comma, della medesima legge n. 865 del 1971.

In siffatta ipotesi infatti, pur ad onta del lemma 'trasformazione' - di cui è menzione nel comma 47 art. 31 della cit. legge n. 448/98 <sup>(9)</sup> - pare pacifico che essa integri gli estremi di una vera e propria cessione a titolo oneroso (sia pure per sola quota millesimale) di un diritto reale immobiliare <sup>(10)</sup>; prova ne sia che i commi 45 e 48 del medesimo art. 31 evocano con nitidezza i concetti di cessione/acquisto e di corrispettivo dovuto per le aree 'cedute'.

Orbene ai fini di una corretta individuazione del regime impositivo di siffatta fattispecie – come anche scaturente in esito alla novella del 2011 – in via preliminare va in questa sede ribadito che risulta ancora applicabile il disposto dell'art. 3 comma 81 della legge 28 dicembre 1995 n. 549 <sup>(11)</sup> quanto alla irrilevanza ai fini IVA. Esso statuisce che gli 'atti' e le 'convenzioni' di cui ai commi da 75 a 79 di detto ultimo art. 3 (appunto le cessioni del diritto di superficie al vaglio) ..."non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali".

Quanto invece alla residua statuizione contenuta nel comma 81 (per cui gli atti e le convenzioni in oggetto 'sono soggetti a registrazione a tassa fissa'), appare evidente che essa resti travolta dalla norma soppressiva di ogni agevolazione ed esenzione fiscale di cui al comma 4 art. 10 del d.lgs. n. 23/2011, prevista con riferimento agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari a titolo oneroso, e che la convenzione di 'trasformazione' sopra descritta resti

pertanto assoggettata ad imposta proporzionale di registro con aliquota del 9%<sup>(12)</sup>, e ad imposte di trascrizione e catasto nella misura di euro 50,00 cadauna, oltre ovviamente a beneficiare della esenzione dall'imposta di bollo, dal tributo speciale catastale e dalla tassa ipotecaria, ai sensi del comma 3 art. 10 d.lgs. n. 23/2011<sup>(13)</sup>.

Né pare più possibile evocare il regime agevolato – ormai anch'esso da ritenersi soppresso 'in parte qua' – di cui all'art. 32 D.P.R. n. 601/73 (che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale<sup>(14)</sup>) o comunque appellarsi ad argomentazioni che deducano nel discorso la 'specificità' o 'specialità' dello statuto normativo già disegnato dal citato comma 81. Siffatta specialità infatti è stata per così dire neutralizzata - sotto il profilo che qui interessa e con riferimento, ripetesi, agli atti traslativi immobiliari a titolo oneroso - dalla norma soppressiva appena ricordata, che più non consente il ricorso a regimi agevolativi o in esenzione ancorché previsti da leggi speciali.

Conclusivamente alla convenzione contenente solo rimozione dei vincoli di cui più volte s'è detto troveranno applicazione - ai sensi del combinato disposto degli artt. 20 n. 10/77 e 32 D.P.R. n. 601/73 - l'imposta di registro in misura fissa ed il beneficio della esenzione dall'imposta ipotecaria (senza alcun 'assorbimento' dell'imposta di bollo e della tassa ipotecaria che dovranno essere assolte con i criteri ordinari), mentre alla convenzione recante 'trasformazione' del diritto di superficie in piena proprietà (secondo le modalità e procedure cui innanzi si è fatto cenno) si applicheranno l'imposta proporzionale di registro con aliquota del 9% (con un minimo di euro 1.000,00), e le imposte di trascrizione e catasto nella misura di euro 50,00 cadauna (con esenzione dall'imposta di bollo, dal tributo speciale catastale e dalla tassa ipotecaria).

*Adriano Pischetola*

- 
- 1) Convertito, con modificazioni, dalla L. 8 novembre 2013, n. 128;
  - 2) Per una prima ricostruzione del nuovo sistema impositivo cfr. Studio CNN n. 1011 del 13 dicembre 2013, *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso*, in *CNN Notizie* del 23 dicembre 2013;
  - 3) Il comma 49-bis stabilisce che “ I vincoli relativi alla determinazione del prezzo massimo di cessione delle singole unità abitative e loro pertinenze nonché del canone massimo di locazione delle stesse, contenuti nelle convenzioni di cui all'articolo 35 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, e successive modificazioni, per la cessione del diritto di proprietà, stipulate precedentemente alla data di entrata in vigore della legge 17 febbraio 1992, n. 179, ovvero per la cessione del diritto di superficie, possono essere rimossi, dopo che siano trascorsi almeno cinque anni dalla data del primo trasferimento, con convenzione in forma pubblica stipulata a richiesta del singolo proprietario e soggetta a trascrizione per un corrispettivo proporzionale alla corrispondente quota millesimale, determinato, anche per le unità in diritto di superficie, in misura pari ad una percentuale del corrispettivo risultante dall'applicazione del comma 48 del presente articolo. ..” Il detto comma è stato introdotto dall'art. 5, c. 3-bis, D.L. 13 maggio 2011 n. 70 (cd. “decreto sullo sviluppo 2011”), inserito in sede di conversione con Legge 12 luglio 2011 n. 106, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 12 luglio 2011 n. 106 ed entrata in vigore il 13 luglio 2011
  - 4) Cfr. sull'argomento studio CNN n. 521-2011/C - Integrazione, *Ulteriori considerazioni in tema di edilizia residenziale convenzionata (ad integrazione dello studio n. 521-2011/C)* approvato dalla Commissione Studi Civilistici del 17 gennaio 2013, in *Studi e Materiali* n. 3/2013 pp. 681 e ss.
  - 5) E quindi con aliquota del 3%
  - 6) Cfr. il citato studio CNN 'Ulteriori considerazioni in tema di edilizia residenziale convenzionata (ad integrazione dello studio n. 521-2011/C)' p. 681
  - 7) E cioè:
    - a) per una durata di 20 anni diminuita del tempo trascorso fra la data di stipulazione della convenzione che ha

accompagnato la concessione del diritto di superficie o la cessione in proprietà delle aree e quella di stipulazione della nuova convenzione ;

b) in cambio di un corrispettivo, per ogni alloggio edificato, calcolato ai sensi del comma 48 dell'art. 31 in questione.

- 8)** Cfr. § 8 della circolare
- 9)** Comma che recita "*La trasformazione del diritto di superficie in diritto di piena proprietà sulle aree può avvenire a seguito di proposta da parte del comune e di accettazione da parte dei singoli proprietari degli alloggi, e loro pertinenze, per la quota millesimale corrispondente, dietro pagamento di un corrispettivo determinato ai sensi del comma 48.*"
- 10)** Sulla cessione delle aree oggetto del quesito vedi: "*Cessione di aree già concesse in diritto di superficie e modifiche delle convenzioni per la cessione del diritto di proprietà ai sensi della legge 22 ottobre 1971 n. 865*" Studio Commissione Tributaria del Consiglio Nazionale del Notariato n. 0740 del 9 ottobre 1998, Edilizia Residenziale Pubblica 29\2000\T, estensore P. Giunchi in CNN Strumenti; "*Nuova disciplina della cessione di aree già concesse in diritto di superficie dai Comuni e delle modifiche delle convenzioni per la cessione del diritto di proprietà* "; Studio Commissione Tributaria del Consiglio Nazionale del Notariato n. 29\2000\T, estensore P. Giunchi, in Banca Dati Notarile ove è riportato il succedersi delle varie leggi in materia.
- 11)** Il disposto in esame – secondo la Risoluzione dell'Ag. delle Entrate n. 121 del 26 luglio 2001 – deve continuare ad applicarsi in via di interpretazione logico-sistematica ( in quanto non esplicitamente abrogato), alle operazioni di cessione in proprietà di aree già concesse in diritto di superficie, effettuate ai sensi dell'art. 31, commi 45 e seguenti, della L. n. 448 del 1998 (e ciò a differenza dei commi da 75 a 79 del cit. art. 3 legge n. 549/95, che sono stati invece abrogati dal comma 50 art. 31 cit. legge n. 448/98)
- 12)** Imposta che ovviamente non potrà essere inferiore a 1.000,00 euro (stante il disposto del comma 2 art. 10 d.lgs. n. 23/2011)
- 13)** Nel testo come risultante per effetto di quanto disposto dal comma 1 del d.l. 12 settembre 2013 n. 104 convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128
- 14)** L'art. 32 D.P.R. n. 601/73 prevede il particolare regime agevolato di cui s'è detto per gli atti di trasferimento della proprietà delle aree destinate ad insediamenti produttivi, per gli atti di concessione del diritto di superficie sulle stesse aree, per gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi, nonché per gli atti e i contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865; con precisazione peraltro che la circolare n. 2E del 21 febbraio 2014 ha ritenuto non più applicabile tale regime solo per i trasferimenti a titolo oneroso posti in essere dal 1° gennaio 2014.