

## LA NORMA 'INTERPRETATIVA' DELL'ART. 32 2° COMMA DEL D.P.R. N. 601/73 IN MATERIA DI EDILIZIA CONVENZIONATA

*Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 22 gennaio 2016*

\*\*\*

**Sommario:** 1. Le aree PEEP e PIP; 2. Indipendenza dal titolo di acquisizione delle aree da parte degli enti locali e applicabilità del regime agevolato; 3. Plausibilità di un'interpretazione estensiva; 4. Effetti della 'interpretazione autentica' operata dalla norma di cui al comma 58 art. 1 legge n.208/2015.

\*\*\*

### **1. Le aree PEEP e PIP**

Il comma 58 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) prevede l'estensione del regime agevolato di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. n.601/73 ad una particolare fattispecie.

Essa stabilisce in particolare che "Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 32, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, si interpreta nel senso che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge 22 ottobre 1971, n. 865, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali"

Come è noto l'art. 32, al secondo comma, stabilisce la debenza dell'imposta di registro in misura fissa e la esenzione da imposte ipotecaria e catastale per taluni atti attinenti (anche) all'edilizia cd. convenzionata, segnatamente gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge 22 ottobre 1971 n. 865 (dettante norme in materia di edilizia residenziale pubblica e di espropriazione per pubblica utilità) e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse.

Tali aree, a loro volta, di regola già di proprietà del Comune:

a) **sono destinate alla realizzazione di impianti produttivi** di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico - cd. aree PIP - (individuata a tale scopo nell'ambito dei piani regolatori generali e in generale negli strumenti di pianificazione territoriale sia strutturali che operativi); dette aree sono ricomprese in un 'piano' previsto da apposita delibera comunale la quale, previa pubblicazione, insieme agli elaborati, a mezzo di deposito presso la segreteria del comune per la durata di venti giorni, è approvata con decreto del presidente della giunta regionale; il piano ha efficacia per dieci anni dalla data del decreto di approvazione ed ha valore di piano particolareggiato d'esecuzione ai sensi della legge 17 agosto 1942, n. 1150, e successive modificazioni. Le aree comprese nel piano approvato sono poi espropriate dai comuni o loro

consorzi; inoltre con riferimento alle medesime, contestualmente alla loro di cessione in proprietà o concessione in diritto di superficie viene stipulata una convenzione in cui si pongono a carico dell'acquirente/concessionario specifici oneri e si stabiliscono sanzioni per la loro inosservanza;

b) **oppure sono destinate a formare i cd. 'piani di zona' ai sensi della legge 18 aprile 1962 n.167** (cd. Aree PEEP) che vengono concesse in diritto di superficie (o anche cedute in proprietà con le forme e nelle ipotesi di cui all'art. 35 della legge n. 865/71) 'per la costruzione di case economiche e popolari' (come previsto dal citato art. 35) e devono formare oggetto di apposita convenzione tra l'ente locale e il soggetto o ente concessionario/cessionario.

## **2. Indipendenza dal titolo di acquisizione delle aree da parte degli enti locali e applicabilità del regime agevolato**

La novella recata dal comma 58 è finalizzata a superare l'*impasse* dovuto alla eventuale acquisizione della proprietà delle dette aree con modalità diverse dalla procedura espropriativa che si concluda con il classico e formale decreto di esproprio (ora disciplinato dagli artt. 20 e ss. del T.U. sull'espropriazione per pubblica utilità approvato con D.P.R. 8 giugno 2001 n.327).

Potrebbe infatti verificarsi l'ipotesi per cui taluna delle dette aree venga trasferita a favore del Comune sia attraverso una cessione volontaria sostitutiva sia anche attraverso un atto 'volontario' di acquisto (senza alcun riferimento ad alcuna procedura espropriativa, nemmeno intentata o avviata), e comunque idonei - tanto l'una quanto l'altro - a realizzare la medesima finalità acquisitiva che discenderebbe dalla cessione di regola perfezionata per il tramite dell'ente locale in esito all'adozione del formale decreto di esproprio.

Altresì la novella sembra possa riferirsi anche alla ipotesi della temporanea mancanza di titolarità formale delle aree di cui si discute da parte del Comune. Potrebbe infatti accadere che talune delle suddette aree – pur rientrando nel perimetro delle 'zone' destinate ad accogliere insediamenti produttivi o a dare corso e realizzazione ai 'piani di zona' – non siano ancora nella titolarità del Comune perché, per avventura, sia stato solo avviato (e non concluso) il procedimento di acquisizione formale delle aree stesse. Il Comune infatti potrebbe aver svolto magari solo atti preliminari e/o informativi nei confronti degli attuali proprietari circa l'intenzione di acquisire - in tempi postumi - le aree stesse al fine di ritrasferirle a soggetti, enti od operatori economici disposti a utilizzarle per i fini produttivi o di espansione urbanistica di cui si diceva, o potrebbe aver solo 'delegato' i soggetti attuatori alla svolgimento di tutte le procedure finalizzate all'acquisizione delle aree, senza formalizzarla ancora a suo favore.

E' altresì evidente che i trasferimenti delle suddette aree (se effettuati dal Comune in pendenza della formalizzazione del loro procedimento acquisitivo) potrebbero avvenire ed articolarsi solo con le forme e gli effetti dell'art. 1478 c.c., con obbligo da parte dell'Amministrazione comunale di 'procurarne' l'acquisto ai soggetti, enti od operatori economici cui vengano trasferite e con perfezionamento a favore di questi ultimi della titolarità formale dei diritti trasferiti al momento in cui quel procedimento acquisitivo risulti - a sua volta - definitivamente compiuto.

Ebbene la novella estende anche agli atti di trasferimento delle siffatte aree il regime agevolato previsto dall'art. 32 2° comma D.P.R. n.601/73 - appunto - **'indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali'** (recita la norma), e ciò per l'intuibile esigenza di evitare impedimenti o appesantimenti formali nell'espletamento di procedimenti caratterizzati da rilevanti profili pubblicistici (dei quali non ha mancato di fare menzione la medesima A.F. nella Ris. n. 91/E del 15 aprile 2003). Si vuole così valorizzare tale indipendenza, e - pare di intendere - sia rispetto al 'tipo' del titolo acquisitivo (prescindendo anche dal relativo profilo causale) sia rispetto ai modi e alle forme con cui tale acquisizione si perfezioni

L'inciso sopra evidenziato costituisce **il profilo realmente innovativo della novella**, in considerazione del fatto che già dopo la emanazione del cd. decreto 'Sblocca-Italia' n. 133/2014 - in parziale riforma della norma soppressiva di agevolazioni ed esenzioni fiscali di cui al 4° comma art. 10 del d.lgs. n.23/2011 - non si era più dubitato (nemmeno nei documenti di prassi emanati dall'A.F. <sup>(1)</sup>) della possibile applicazione del regime agevolato previsto dal 2° comma art. 32 a tutti gli atti che rientrassero nel perimetro della norma (e quindi non solo agli atti recanti trasferimento e/o costituzione del diritto di superficie sulle dette aree, ma anche cessione gratuita di aree a favore dei Comuni e tutti gli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865/71) <sup>(2)</sup>. E - a ben vedere - quell'inciso risulta anche giustificato (essendone al contempo anche logica esplicazione) dal fatto che nel detto 2° comma il legislatore del '73 ha ritenuto applicabile il regime agevolato agli atti di trasferimento della proprietà delle **aree 'previste'** al Titolo III della legge n. 865/71 (e non solo **agli atti** di trasferimento di proprietà delle aree **'previsti'** al Titolo III, il che al contrario avrebbe richiesto in via esclusiva il necessario perfezionamento di una formale procedura espropriativa da parte dell'Ente locale). Di guisa che è legittimo pensare che il regime agevolato di che trattasi si applichi - ora anche per espresso conforto normativo e come innanzi accennato - 'a prescindere' dalla formalizzazione di un titolo acquisitivo a profitto del Comune nelle forme del decreto di esproprio e anche a prescindere dall'espletamento stesso di una procedura espropriativa (quale che siano le forme in cui questa si articoli), assumendo piuttosto rilievo assorbente **l'elemento oggettivo della inclusione dell'area** in uno dei piani di cui al Titolo III delle legge n. 865/71 <sup>(3)</sup>, ancorché negoziata direttamente tra proprietario (espropriato) e Comune.

Peraltro è da ritenere che la novella possa trovare applicazione **anche agli atti di concessione del diritto di superficie**, ricorrendo anche per questi la medesima 'ratio' agevolativa e dovendosi leggere la locuzione cui ha fatto ricorso l'estensore della novella (trasferimento delle aree che rientrano negli interventi di edilizia convenzionata) come riferibile - a mo' di sineddoche - a qualsiasi atto di 'trasferimento' di diritti reali immobiliari sulle aree in oggetto, ivi compresa quindi la concessione del diritto di superficie. Del resto le aree del titolo III della legge n. 865/71, cui fa espresso riferimento la novella, possono formare oggetto indifferentemente di atti traslativi della proprietà e/o di atti costitutivi del diritto di superficie; e, probabilmente, il legislatore ha ritenuto che il richiamo alle aree del Titolo III valesse, per implicito, a richiamare tutti gli atti (traslativo-costitutivi) di cui è menzione nel medesimo Titolo III, senza escluderne alcuno.

### 3. Plausibilità di un'interpretazione estensiva

Il ragionamento sopra elaborato e la innovazione recata dalla novella rendono inoltre plausibile una interpretazione ancora più lata dell'ambito applicativo del regime fiscale agevolato. Se infatti tale regime si applica 'indipendentemente dal titolo di acquisizione' da parte degli Enti locali, è forse legittimo pensare che esso trovi applicazione anche in caso di **trasferimento 'diretto'** di una delle aree sopra detta dal proprietario attuale al soggetto ente od operatore economico interessato all'investimento produttivo o all'intervento edilizio-urbanistico, ma pur sempre (in tale ultimo caso) da esso Comune 'designato' sulla base della convenzione stipulata con l'ente stesso. Ciò in perfetta consonanza con la circostanza per cui la novella sembrerebbe aver messo in particolare evidenza la spettanza del regime agevolato sotto il peculiare **profilo oggettivo** dei trasferimenti afferenti alle aree dette (piuttosto che sotto il profilo soggettivo).

E' opportuno al riguardo ricordare che anche la Cassazione (sent. 7 marzo 1986 n.1505) ha ritenuto - sia pure con espresso riferimento alle aree PIP - che "La ratio dell'agevolazione...chiaramente si individua nella duplice finalità di favorire le iniziative produttive e di ubicare le aziende in determinate zone del comune, realizzando un certo assetto territoriale delle attività economiche; ed è altrettanto evidente che **l'agevolazione ha carattere oggettivo, riguardando tutti gli altri traslativi o concessori aventi le caratteristiche innanzi dette.**"

### 4. Effetti della 'interpretazione autentica' operata dalla norma di cui al comma 58 art. 1 legge n.208/2015

Infine la norma di cui alla novella si autoqualifica '**interpretativa**' ai sensi dell'articolo 1, comma 2 dello Statuto del contribuente, legge n. 212 del 2000, con consequenziale efficacia retroattiva della norma 'interpretata' e quindi con legittimo diritto al rimborso delle maggiori imposte eventualmente liquidate e versate rispetto a quelle previste dal regime agevolato, se ne ricorrano i presupposti.

Al di là della colorazione con la quale - con diversi accenti in dottrina e giurisprudenza <sup>(4)</sup> - è stata ricostruita nel tempo la categoria della 'interpretazione autentica' (quanto a natura, limiti, presupposti, efficacia), va qui segnalato che è proprio l'orditura normativa dello Statuto del Contribuente (segnatamente agli artt. 1 comma 2 e 3 comma 1) a fondare la 'efficacia retroattiva' di una esegesi 'autentica' <sup>(5)</sup>. Statuisce infatti l'art. 1 comma 2 che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica, e a sua volta l'art. 3 comma 1 ribadisce che, salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Di guisa che la novella integra proprio una di quelle fattispecie che si configurano come idonee ad esprimere la portata 'positiva' e normativamente definita del legame istituito dal legislatore dello Statuto tra le disposizioni ora richiamate e della efficacia scaturente dal loro combinato disposto <sup>(6)</sup>; e, peraltro, con esclusione di qualsiasi perplessità circa un uso abusivo del ricorso a tale strumento interpretativo, proprio in ragione della sua prefigurazione normativa.

Altro è il discorso (la cui trattazione esorbita dagli scopi del presente contributo) circa l'adeguatezza o meno della previsione recata dalla novella al vaglio e, in particolare, se essa è stata disposta a fronte di un 'caso eccezionale' o meno (circostanza quest'ultima che, sola,

giustificherebbe l'adozione della norma interpretativa secondo la lettera del comma 2 art. 1 dello Statuto). Infatti - al di là dell'assenza di una uniformità di opinioni in ordine alla limitazione di questo strumento normativo ai 'casi eccezionali' - intuitivamente il legislatore deve aver valutato che il concorso dei profili pubblicistici afferenti alla materia 'de qua', di cui innanzi si è detto, giustificasse l'opportunità di adottare quello stesso strumento e quindi fondasse il giudizio di 'eccezionalità' che a sua volta ne consente l'adozione.

*Adriano Pischetola*

- 
- 1) Circ.21 febbraio 2014, n. 2/E; Ris. 3 luglio 2014, n. 68/E; Ris. 16 febbraio 2015, n. 17/E.
  - 2) V. Studio CNN n. 46-2015/T, *“Trasferimento di immobili pubblico e di edilizia economica e popolare, e trasferimenti effettuati da fondi immobiliari dopo il decreto n.133/2014 convertito in legge n.164/2014 – Profili fiscali”* approvato dall’Area Scientifica – Studi Tributari il 25/02/2015, approvato dal CNN nella seduta del 6-8/05/2015, in CNN Notizie del 2 luglio 2015
  - 3) In tal senso quanto alle aree PIP già Studio CNN n. 50/2002/T (est. PODETTI D.), Art. 32 D.P.R. n.601/73 – PIP – *Acquisto direttamente dai privati proprietari*, approvato dalla Commissione Studi Tributari il 20 giugno 2002;
  - 4) *Ex plurimis* Cass. n. 7315/2003; n. 3423/2000 e n.4616/2005.
  - 5) MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano 2005; in dottrina inoltre (GUASTINI, *Teoria dogmatica delle fonti*, Milano 1998, 185-186), in epoca anteriore alla emanazione dello Statuto del contribuente, si è ritenuto che l'efficacia retroattiva di una norma autoqualificata 'interpretativa' dal legislatore deriva dal fatto che un siffatto tipo di norma non 'innova' il diritto, ma si limita a chiarire il significato di leggi già esistenti e già suscettibili di essere interpretate (e conseguentemente applicate) in quel dato modo; si tratta infatti di norma che non statuisce una norma nuova, ma è semplicemente ricognitiva di una norma preesistente.
  - 6) In particolare, secondo la Cassazione (sent. n.ro 4616 del 3/03/2005) sono condizioni di ammissibilità di interpretazione autentica - desumibili dall'articolo 11 delle "preleggi", cui si aggiungono ora quelle, comunque non di rango costituzionale, imposte dagli articoli 1 (co. 2) e 3 (co. 1), legge 27 luglio 2000, n. 212 - il contenuto non inequivoco della norma interpretata e la riconducibilità dell'esegesi prescelta dal legislatore a una delle alternative prima ammissibili; così come la possibilità che il dettato della norma interpretativa riduca univocamente e non ecceda la portata precettiva teorica della disposizione 'interpretata'. Come si diceva, peraltro, lo scenario entro il quale si colloca lo strumento della interpretazione autentica appare normativamente ben definito e stigmatizzato proprio dalle richiamate disposizioni dello Statuto del contribuente.