

TRASFERIMENTI DI IMMOBILI PUBBLICI E DI EDILIZIA ECONOMICA E POPOLARE, E TRASFERIMENTI EFFETTUATI DA FONDI IMMOBILIARI DOPO IL DECRETO N. 133/2014 CONVERTITO IN L. N. 164/2014 (cd. Decreto 'sblocca-Italia') - PROFILI FISCALI

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 25/02/2015

Approvato dal CNN nella seduta del 6-8/05/2015

Lo studio in sintesi (Abstract): *Il d.l. n. 133/2014 (cd. decreto “sblocca-Italia”) convertito in legge n. 164/2014 contiene talune previsioni all'art. 20 che ‘ripristinano’ i regimi tributari di favore (stabiliti dalla previgente normativa) in materia di imposte indirette per:*

a) i trasferimenti a titolo oneroso di immobili pubblici in particolari ipotesi (permuta, cartolarizzazione, dismissione e valorizzazione del patrimonio pubblico immobiliare);

b) i trasferimenti in materia di edilizia economica e popolare (verificando se anche per gli atti di trasformazione del diritto di superficie in proprietà e per gli atti di cd. redistribuzione fondiaria tra colottizzanti possa invocarsi il regime fiscale premiale di cui all'art. 32 D.P.R. n. 601/73);

c) altri trasferimenti relativi ai fondi di investimento immobiliare e alle Siiq.

Inoltre anche nella legge di stabilità n. 190/2014 si rinviengono previsioni specifiche in materia di operazioni di cartolarizzazione, valorizzazione e privatizzazione di immobili pubblici.

Lo studio si prefigge di illustrare i coordinamenti non agevoli tra le novelle recate dal decreto n. 133 e quelle di cui alla legge di stabilità n. 190, per tentare di ricavarne un quadro interpretativo ed operativo, per quanto possibile, organico ed unitario sul piano fiscale.

Sommario: 1. Premessa; 2. I trasferimenti di ‘immobili pubblici’: la interpretazione ‘combinata’ delle novelle del d.l. n. 133/2014 e della legge di stabilità n. 190/2014; 3. Il ‘ripristino’ delle disposizioni agevolative di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. n. 601/73; 3.1. In particolare gli atti di trasformazione del diritto di superficie in proprietà; 3.2. Atti di redistribuzione fondiaria tra co-lottizzanti; 4. Fondi immobiliari e Siiq; 4.1. Il regime speciale su base ‘opzionale’ delle Siiq; 4.2. Le novelle recate dal decreto sblocca-Italia; 4.3. Segnatamente in materia di fondi immobiliari

1. Premessa

Non è la prima volta che il nostro legislatore, in ispecie in ambito tributario, dopo aver sancito norme di carattere ‘programmatico’ rispondenti ad una filosofia legislativa e a principi ‘di base’ che si intende introdurre nel nostro ordinamento giuridico con taglio drastico e draconiano, si accorge,

poi, di dover fare, in qualche modo, ‘marcia indietro’ e crea eccezioni e sub-eccezioni, opera salvezze, ammette, di fatto, *ex-post* riduzioni e restringimenti applicativi alla novelle normative già introdotte, neutralizzandone in parte la portata. A ciò si aggiunga che spesso in via interpretativa l’Amministrazione finanziaria stessa si è ritenuta in obbligo di intervenire per ‘arginare’ o veicolare, in modo più sensato e conforme anche alle aspettative sociali, le novelle già emanate ⁽¹⁾.

Ci riferiamo qui, segnatamente, alla ‘reviviscenza’ (o comunque alla previsione) di taluni regimi fiscali agevolativi che sembravano non più concepibili o irrimediabilmente tramontati per effetto della norma ‘soppressiva’ di esenzioni e di agevolazioni fiscali, anche se previste da leggi speciali, contenuta nel quarto comma dell’art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 ove, nell’inciso iniziale del primo periodo, si legge che *“In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 ⁽²⁾ sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali”*; regimi che invece, per effetto di interventi normativi successivi, sono stati espressamente ‘salvati’ dalla falciata della norma soppressiva ora ricordata.

Ed invero proprio nell’art. 10 - subito dopo l’affermazione del generale principio soppressivo cui si è fatto cenno - si sottrae ad esso tutta una serie di ipotesi, quali le esenzioni di cui agli articoli 19 e 20 dell’Accordo tra la Repubblica italiana e il BIE sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all’Esposizione universale di Milano 2015, ratificato con legge 14 gennaio 2013, n. 3, le disposizioni agevolative in materia di ex-ppc (piccola proprietà contadina) ⁽³⁾ e le disposizioni in materia di sentenze, ordinanze e decreti di restituzione delle terre a comuni o associazioni agrarie, scioglimenti di promiscuità tra i detti enti, liquidazioni di usi civici, legittimazioni ed assegnazioni di terre e atti dei procedimenti previsti dalla L. 16 giugno 1927, n. 1766, e relativo regolamento di esecuzione, il che rende applicabile l’art. 2 della legge 692/1981, che in relazione ai detti atti e provvedimenti dispone esenzioni da imposta di bollo, registro ed altre imposte ⁽⁴⁾.

Ma soprattutto - ai fini del presente studio - viene qui in evidenza che tra le eccezioni alla norma soppressiva nel detto art. 10 del d.lgs. 23/2011 figurano ora anche le fattispecie negoziali descritte nel comma 4-ter dell’art. 20 del d.l. 12 settembre 2014 n. 133 convertito con legge 11 novembre 2014, n. 164 (cd. decreto ‘sblocca-Italia’) ⁽⁵⁾, e ciò a partire dal 12 novembre 2014 (giorno di entrata in vigore della legge di conversione), la cui disamina è appunto oggetto delle presenti note.

2. I trasferimenti di ‘immobili pubblici’: la interpretazione ‘combinata’ delle novelle del d.l. n. 133/2014 e della legge di stabilità n. 190/2014

Pare preliminare - per cogliere l'esatto ambito applicativo della norma contenuta nel ricordato comma 4-ter art. 20 d.l. n. 133/2014 - riflettere sul fatto che essa esordisce con la formulazione per cui "È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 [n.d.r. dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011] ⁽⁶⁾ aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui ... (ecc...) e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601". Il legislatore intende pertanto indicare le singole, analitiche ipotesi per le quali si stabilisce la sopravvivenza di regimi speciali agevolativi - ove intuitivamente già esistenti in data anteriore all'entrata in vigore della norma soppressiva di cui al quarto comma art. 10, e cioè prima del 1° gennaio 2014 -. Esaminiamole partitamente.

- a) operazioni di permuta;
- b) operazioni di cartolarizzazione degli immobili detti (ivi compreso il conferimento a fondi comuni di investimento immobiliare) - ai sensi del d.l. n. 351/2001 convertito in legge n. 410/2001 e s.m. (specificamente ai sensi degli artt. 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge n. 351/2001); ⁽⁷⁾
- c) dismissioni di beni pubblici - ai sensi dell'art. 11-quinquies del d.l. 30 settembre 2005 n. 203 convertito in legge 2 dicembre 2005 n. 248 e s.m.;
- d) valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico - ai sensi degli artt. 33 e 33-bis del d.l. 6 luglio 2011 n. 98 convertito in legge 15 luglio 2011 n. 111 e s.m.;
- e) atti di cui all'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 (dei quali ultimi si dirà più diffusamente nel paragrafo seguente).

Per immobili 'pubblici' pare intuitivo – in considerato della ratio' della novella che è quella di neutralizzare o sminuire il carico fiscale di regola afferente ad atti traslativi o costitutivi di natura immobiliare a titolo oneroso quando ci siano interessi di natura pubblica o pubblicistica ad essi connessi – che debbano intendersi non tanto e non solo quelli di per sé astrattamente 'in mano pubblica' (di titolarità dello Stato, di altri enti pubblici territoriali o non territoriali), ma anche quelli la cui circolazione sia in grado di realizzare interessi della collettività o di parte di essa e di attuare finalità metaindividuali, soprattutto se legate a forme e modalità di 'monetizzazione' del patrimonio pubblico e di collocazione dello stesso sul mercato in modo fruttuoso e fruttifero per l'ente disponente (e quindi per la collettività che esso rappresenta) ⁽⁸⁾. Ciò lo si evince dal fatto che le normative speciali richiamate dalla norma di cui al comma 4-ter art. 20 citato sono finalizzate tutte (fatta eccezione per il riferimento alle operazioni di 'permuta' ⁽⁹⁾) a rendere più snella la

smobilizzazione di beni immobili pubblici, e a veicolarla verso forme di investimento del ricavato della loro alienazione o verso la collocazione presso terzi, anche nella forma della cartolarizzazione, attuando **procedimenti** in tal senso virtuosi **di privatizzazione e di valorizzazione**.

Siffatte operazioni, laddove si concretizzino in trasferimenti immobiliari attuati ai sensi degli artt. 2, 3, 3-ter e 4 d.l. n. 351/2001 - così come si evince dal comma 6 art. 2 (in materia di privatizzazione), e dal comma 2-*quinquies* art. 4 del detto ultimo decreto (in materia di conferimento a favore di fondi comuni di investimento immobiliare), ove si fa espresso riferimento a tutti gli atti, contratti, trasferimenti e prestazioni posti in essere per il perfezionamento delle operazioni di cartolarizzazione (nonché alle formalità ad esse connesse), e, rispettivamente, a tutti gli atti, contratti, trasferimenti, prestazioni e formalità inerenti agli apporti, trasferimenti e finanziamenti a favore dei detti fondi - godono della **esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto**.

Altra fattispecie prevista dalla norma di ripristino di ulteriore regime fiscale agevolato riguarda **le operazioni di dismissione di beni immobili ad uso non prevalentemente abitativo** appartenenti al patrimonio pubblico, attuate nell'ambito delle azioni di perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica di cui all'art. 11-*quinquies* del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni. Il regime 'ripristinato' è quello definito esattamente nell'articolo 1, comma 275, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante, anche stavolta, **esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto**.

Non viene invece riabilitato dalla norma 'di ripristino' di che trattasi il medesimo regime agevolato stabilito **dal comma 275** sopra richiamato ai fini della valorizzazione del patrimonio immobiliare in riferimento alle operazioni, agli atti, ai contratti, ai conferimenti ed ai trasferimenti di immobili di proprietà dei **Comuni**, in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute. Peraltro è da ritenere che anche queste ultime operazioni possano beneficiare del particolare regime fiscale che assiste i trasferimenti di beni pubblici effettuati nell'ambito di procedure di cartolarizzazione e in generale di valorizzazione del patrimonio di pertinenza dell'Ente comunale, in quanto dette procedure, come disciplinate dagli artt. 2 e ss. del d.l. n. 351/2001 - con il correlativo regime fiscale agevolato - possono trovare applicazione (oltre che ad atti traslativi di beni di proprietà dello Stato) anche a quelli di proprietà di Enti pubblici territoriali 'che ne facciano richiesta'. Tali enti, infatti, ai sensi dell'art. 1 comma 6 del decreto n. 351,

- e su loro richiesta come si diceva - possono avvalersi della particolare metodologia di 'ricognizione' dei beni immobili di loro proprietà finalizzata "al riordino, gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare" e quindi accedere alla peculiare disciplina stabilita in detto decreto anche sotto il profilo fiscale. Inoltre - in forza del comma 6 art. 58 del d.l. 25-6-2008 n. 112 ⁽¹⁰⁾ - è espressamente statuito che *"la procedura prevista dall'articolo 3-bis del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito con modificazioni dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, per la valorizzazione dei beni dello Stato si estende ai beni immobili inclusi negli elenchi di cui al comma 1"* del medesimo art. 58 d.l. n. 112/2008, e cioè ai particolari elenchi che gli organi di Governo dell'ente territoriale, con apposita delibera, possono redigere sulla base e nei limiti della documentazione esistente presso i propri archivi e uffici, includendovi singoli beni immobili ricadenti nel territorio di competenza, non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, e suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione.

Infine nella norma di 'ripristino' si fa riferimento alle **procedure di valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico** - ai sensi degli artt. 33 e 33-*bis* del d.l. 6 luglio 2011 n. 98 convertito in legge 15 luglio 2011 n. 111 e s.m. - e quindi a tutte quelle operazioni che consentono di addivenire a tale risultato finale attraverso le peculiari modalità stabilite dal d.l. n. 98/2011. Si tratta *in primis* di apporti e trasferimenti effettuati a favore di fondi comuni d'investimento immobiliare promossi o partecipati da regioni, province, comuni anche in forma consorziata o associata ai sensi del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e da altri enti pubblici ovvero da società interamente partecipate dai predetti enti. Gli apporti in particolare sono effettuati a fronte dell'emissione di quote dei fondi medesimi, che a loro volta operano "al fine di conseguire la liquidità necessaria per la realizzazione degli interventi di valorizzazione" (come recita il primo comma art. 33 citato); mentre i trasferimenti immobiliari possono articolarsi secondo le procedure di cui all'art. 58 del d.l. n. 112/2008, prima richiamato, e quindi previa predisposizione degli elenchi 'individuativi' redatti dagli Enti territoriali e relativi a beni immobili 'non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali'. Anche in tal caso il trattamento fiscale è 'mutuato' ⁽¹¹⁾ per effetto del richiamo alle previsioni di cui all'art. 4 del d.l. n. 351/2001 il cui comma 2-*quinquies* prevede, come sopra si è accennato, **la esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto.**

Senonché, la legge di stabilità n. 190/2014 ha anch'essa introdotto alcune disposizioni afferenti all'area dei trasferimenti di immobili pubblici, contenute nei commi 270 e 377 dell'art. 1⁽¹²⁾. E precisamente:

nel comma 270⁽¹³⁾ ove si prevede che per sollecitare 'l'interesse di un'ampia platea di investitori', nell'ambito dei programmi di valorizzazione e cessione di immobili pubblici si statuisce che le relative operazioni – oltre che a trattativa privata – possano attuarsi anche mediante una procedura 'ristretta' cui partecipino investitori 'qualificati' in possesso dei requisiti fissati con decreto direttoriale del Ministero delle Finanze;

e nel comma 377⁽¹⁴⁾ ove è prevista la cessione a titolo oneroso di immobili liberi, anche residenziali da parte del Ministero della Difesa – previa intesa con l'Agenzia del Demanio – a fondi comuni di investimento immobiliare gestiti da società partecipate da enti pubblici territoriali e non⁽¹⁵⁾, ovvero da società a prevalente capitale pubblico, con versamento dei relativi proventi monetari all'entrata del bilancio dello Stato.

Ora è ben possibile ipotizzare che anche a siffatti trasferimenti - ancorché nella legge di stabilità per il 2015 non ne sia stato fatto espresso accenno - siano applicabili i regimi fiscali agevolati, come ripristinati dal decreto 'sblocca-Italia' nelle peculiari previsioni innanzi illustrate. Ed infatti le operazioni per le quali il ricordato comma 270 ha ampliato l'ambito dei soggetti investitori e, rispettivamente, il comma 377 ha autorizzato il Ministero della difesa a cedere a titolo oneroso immobili liberi, anche residenziali, a favore dei fondi comuni d'investimento immobiliare sopra detti, perseguono le medesime finalità delle procedure di valorizzazione di parte del patrimonio pubblico immobiliare poste in essere "nell'ambito delle azioni di perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica attraverso la dismissione di beni immobili" (come a suo tempo già indicate nel d.l. 24 dicembre 2002 n. 282 integrato dal comma 270, sopra richiamato), procedure che per effetto del comma 4-ter art. 20 del decreto 'sblocca-Italia'- come sopra si è avuto modo di evidenziare – devono ora ritenersi assistite dai regimi fiscali premiali a loro volta previsti dalle normative richiamate dal medesimo comma 4-ter.

3. Il 'ripristino' delle disposizioni agevolative di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. n. 601/73

La norma di 'ripristino' contenuta nel comma 4-ter dell'art. 20 del 12 settembre 2014 n. 133 e poi trasfusa, come innanzi si è avuto modo di evidenziare, nel comma quarto dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011, recante esplicite eccezioni alla previsione soppressiva, afferisce anche all'ambito applicativo di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. 29 settembre 1973 che, come è noto, statuisce

l'agevolazione della imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale per una serie di atti di trasferimento riguardanti la materia dell'edilizia residenziale pubblica (ed in particolare le aree previste dal Titolo III della legge 22 ottobre 1971 n. 865), quella delle cessioni 'gratuite' a favore dei Comuni e loro consorzi delle aree (e delle opere ivi esistenti) e infine quella dell'attuazione di programmi pubblici di edilizia residenziale (di cui al Titolo IV della richiamata legge n. 865).

Il trattamento fiscale di favore, più precisamente, viene previsto - oltre che per le dette cessioni 'gratuite' di cui subito si dirà nel prosieguo - per il trasferimento di aree utilizzabili a scopi produttivi (alienate dai Comuni ai sensi dell'art. 27 della legge n. 865/71, cd. aree PIP) o di aree da questi concesse in diritto di superficie o cedute in proprietà per la costruzione di case di tipo economico e popolare e dei relativi servizi urbani e sociali (ai sensi dell'art. 35 della citata ultima legge), le cd. aree P.E.E.P., oppure di immobili realizzati e trasferiti ai fini dell'attuazione di programmi *pubblici* di edilizia residenziale, che a loro volta possono articolarsi con variegate modalità e che prevalentemente risultano finalizzati alla costruzione (o alla ristrutturazione) di alloggi destinati a soddisfare i bisogni di classi sociali particolarmente disagiate in riferimento al bene primario della propria abitazione o comunque finalizzati a favorire direttamente o indirettamente (anche attraverso finanziamenti o erogazione di contributi) la soddisfazione di tali bisogni⁽¹⁶⁾.

In particolare, con riferimento a questi ultimi, dagli artt. 50 e 51 della cit. legge n. 865/71 si evince che i programmi suddetti devono essere realizzati nelle aree comprese **nei "piani di zona"** se il Comune li ha già formati (art. 50) ovvero, se ciò non è avvenuto, nelle aree indicate dal Consiglio comunale nell'ambito delle zone destinate all'edilizia residenziale dai piani regolatori generali e dai programmi di fabbricazione, quando essi risultino approvati, adottati e trasmessi per l'approvazione (art. 51), salva - in caso di mancata approvazione del piano di zona - la localizzazione degli interventi di edilizia residenziali nei piani di zona soltanto "adottati" ed in questo caso sulle aree così individuate viene concesso il diritto di superficie per l'esecuzione dell'intervento.

Intuitivamente, le disposizioni ora ricordate vanno opportunamente 'adattate' alle sopravvenute mutazioni nell'articolazione dei procedimenti amministrativi e nella natura stessa degli strumenti urbanistici di pianificazione territoriale in forza dei quali le amministrazioni comunali cercano di dare ai propri territori assetti più razionali e congeniali alle esigenze dei cittadini ivi residenti. Al riguardo non si può qui non evidenziare, e solo per esemplificazione, che lo strumento classico del PRG (il piano regolatore generale, quello che secondo l'art. 7 della legge urbanistica n.

1150/42 dovrebbe indicare, tra le altre cose, la divisione in zone del territorio comunale con la precisazione delle zone destinate all'espansione dell'aggregato urbano e la determinazione dei vincoli e dei caratteri da osservare in ciascuna zona; le aree destinate a formare spazi di uso pubblico o sottoposte a speciali servitù, ecc..) vive una fase di avanzata crisi, almeno nel suo stereotipo. A questo stereotipo, come è noto, in molti comuni - e ben prima della spinta federalista - si è sostituito il modulo bifasico, quello che attua la **distinzione tra pianificazione strutturale e pianificazione operativa**, modulo che ha consentito e consente nella prima fase di raccogliere le indicazioni di massima circa la pianificazione territoriale, stabilendo principi-guida e individuando strategie, obiettivi, finalità, e nella seconda fase, quella della pianificazione operativa, che ha consentito e consente di valutare in concreto l'adattabilità delle opzioni di astratta pianificazione alle reali esigenze di sviluppo anche economico di determinate aree del territorio comunale piuttosto che di altre, sulla base dei concreti bisogni dei cittadini che occupano quel territorio, creando così un canale più 'diretto' tra questi e l'apparato istituzionale.

Orbene, ciò significa e comporta che l'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865/71, e richiamati dall'art. 32 2° comma al vaglio, potrebbe avvenire anche in aree o ambiti opportunamente intesi ed individuati in sintonia con quanto statuiscono **gli attuali e più recenti strumenti di pianificazione territoriale adottati dalle singole amministrazioni comunali** (quale che sia la loro nomenclatura), secondo le variegiate tipologie cui esse fanno ricorso, e quindi anche in assenza di un piano regolatore generale o, tanto meno, di un programma di fabbricazione riconducibili ai classici 'stereotipi' previsti dalla datata legge urbanistica n. 1150/42.

Ciò che sembra avere rilevanza ai fini dell'applicazione della norma agevolativa, come 'ripristinata' dal d.l. n. 133/2014⁽¹⁷⁾, è sempre e solo la **natura 'pubblica'** del programma di edilizia residenziale, e le finalità - appunto di rilevanza e di portata pubblica - che il singolo atto o contratto posto in essere sono idonei a realizzare. Da un lato, certo, mette conto evidenziare come la Giurisprudenza della Cassazione abbia sottolineato a più riprese che solo l'attuazione di siffatti programmi (collegati più che altro con fattispecie di 'edilizia sovvenzionata'⁽¹⁸⁾ e non già solo di edilizia agevolata o convenzionata) da parte dei soggetti indicati dalla stessa legge n. 865/71 (nel titolo IV, segnatamente art. 57⁽¹⁹⁾) dà legittimo accesso al regime premiale di cui qui si discute⁽²⁰⁾; e dall'altro non va sottaciuto come - essendo oggetto di particolare attenzione appunto la 'attuazione'

del programma pubblico di edilizia residenziale - ***gli stessi atti di assegnazione degli immobili*** realizzati nell'ambito di siffatto programma non si sottraggono al regime fiscale agevolativo. Ciò perché il trasferimento di siffatti immobili ai soggetti destinatari finali soddisfa le finalità sociali per la cui realizzazione risulta concepito il programma, dovendosi pertanto ritenere che si verifichi la sua attuazione laddove, direttamente o indirettamente, risulti comunque realizzata la finalità da questo perseguita ⁽²¹⁾.

Probabilmente non appare peregrino il dubbio che la norma di 'ripristino' contenuta nel d.l. n. 133/2014 sembri richiedere per la esclusione della soppressione del regime fiscale già previsto dall'art. 32 2° comma D.P.R. n. 601/73 – e quindi per la sua applicazione – la natura 'pubblica' degli immobili trasferiti o in relazione ai quali risultino costituiti diritti reali immobiliari a titolo oneroso, e che ciò possa aver in qualche modo caratterizzato, restringendolo, l'ambito applicativo della normativa fiscale di favore.

Ma a ben vedere ciò non è.

Non lo è con riferimento alle aree previste dal Titolo III della legge n. 865/71 trasferite in proprietà o sulle quali viene concesso diritto di superficie in quanto trattasi di aree di titolarità del Comune, rientranti nei cd. 'piani di zona' o comunque, per quanto innanzi si osservava, in delimitazioni territoriali qualificate anche con diversa espressione dagli strumenti urbanistici in vigore, ma connotate dalle medesime caratteristiche e limitazioni stabilite per i primi.

E non lo è di certo nemmeno con riferimento agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865, in quanto, come si è rilevato, tali programmi, anche se per ipotesi posti in essere da soggetti diversi da quelli pubblici in senso stretto (si pensi alle Cooperative edilizie o a società, sia pure a prevalente partecipazione statale) non dismettono la natura 'pubblica' ma anzi, in quanto destinati a soddisfare interessi appartenenti a soggetti in particolari situazione di disagio o di bisogno e pertanto meritevoli di tutela privilegiata da parte dell'ordinamento, finiscono per comportare, in qualche modo, una qualificazione in senso, appunto, pubblicistico degli immobili trasferiti in attuazione di quei programmi stessi. Il che suppone l'accesso ad un'accezione della qualifica di immobili 'pubblici' (come innanzi si notava) soprattutto con riguardo alle finalità sociali attraverso di essi perseguite.

D'altra parte in una lettura ragionevole del comma 4-ter art. 20 del decreto 'sblocca-Italia' – che voglia salvare l'intero impianto dell'art. 32 di cui qui si discute quale norma 'socialmente' rilevante – **pare possibile prescindere dalla natura strettamente pubblica o meno degli immobili trasferiti** e quindi argomentare per una interpretazione del comma 4-ter come se, con riferimento

all'art. 32 medesimo, recitasse: «È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ...all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.», così come pare legittimo desumere da un passo espressamente contenuto nella recente Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 16 febbraio 2015 di cui si dirà anche nel prosieguo⁽²²⁾.

Siffatta lettura consente peraltro, in una diversa ed ulteriore prospettiva, di ritenere definitivamente collocate nell'alveo applicativo dell'art. 32 anche **le cd. cessioni a titolo gratuito di aree** (e delle eventuali opere di urbanizzazione ivi insistenti) a favore dei Comuni (fattispecie espressamente prevista dall'art. 32).

Il che finisce per ribadire, se ve ne fosse ancora bisogno, le conclusioni cui era pervenuta l'Amministrazione Finanziaria con risoluzione n. 68E del 3 luglio 2014, ove, come si ricorderà – a maggior precisazione anche di quanto era stato evidenziato nella Circolare n. 2E del 21 febbraio 2014 – è stato ritenuto che siffatte cessioni dovevano e devono intendersi escluse dal raggio di azione della norma 'soppressiva' (di cui al quarto comma art. 10 d.lgs. n. 23/2011), non integrando fattispecie segnate da onerosità fiscalmente rilevante⁽²³⁾.

Tali aree, oggetto di cessione, di regola non sono immobili 'pubblici', appartenendo a soggetti lottizzanti privati e, semmai, solo per effetto della stipulanda cessione a favore del Comune assumono successivamente 'destinazione' pubblica, in esecuzione degli accordi di lottizzazione. Subordinare il 'ripristino' delle agevolazioni di cui al ripetuto art. 32 - in applicazione della novella recata dal comma 4-ter art. 20 decreto 'sblocca-Italia'- alla natura solo 'pubblica' degli immobili a trasferirsi, avrebbe significato estromettere da tale regime fiscale premiale proprio le cessioni gratuite a favore dei Comuni, verificandosi così una vistosa discrasia nel sistema, in aperto ed insanabile contrasto sia con la 'ratio' agevolativa insita nell'art. 32 (il cui totale recupero era nelle evidenti intenzioni del legislatore del d.l. n. 133/2014) sia con le conclusioni cui l'A.F. stessa era pervenuta proprio in relazione al tema specifico qui al vaglio.

Va solo rilevato in aggiunta a quanto fin qui esposto che il regime premiale detto potrebbe e dovrebbe trovare applicazione in relazione a cessioni a titolo gratuito di 'aree' a favore dei Comuni **anche in assenza di un piano o convenzione di lottizzazione**. Le recenti e più evolute politiche di pianificazione territoriale (basti qui pensare a quanto accade con riferimento alla cd. 'perequazione urbanistica', o alla 'compensazione' o alla 'incentivazione premiale', disciplinate da recenti normative statali e viepiù regionali), richiedono talora – per la loro più compiuta attuazione – la cessione gratuita di aree ai Comuni, pur in assenza della formale stipula di convenzioni di

lottizzazione. Ciò nonostante, l'attuazione sia dei singoli strumenti urbanistici sia dei particolari strumenti di pianificazione del territorio adottati (o adottabili) dalle amministrazioni locali innesca altrettanti procedimenti 'lottizzatori' che - comportando o meno l'assolvimento dell'onere della esecuzione di opere di urbanizzazione a carico dei soggetti coinvolti - sono comunque finalizzati ad un più razionale sfruttamento del suolo e ad una più congeniale sistemazione complessiva del territorio, in conformità con quanto le amministrazioni stesse propongono nell'ottica di una urbanistica di natura sostanzialmente 'solidaristica'.

Anche per siffatte cessioni, come si diceva, sembrerebbe di non potersi escludere *tout court* l'accesso al regime agevolato qui all'attenzione, e ciò in quanto dal punto di vista letterale l'art. 32 2° comma più volte citato non fa menzione espressa della necessità della preventiva 'convenzione' di lottizzazione e, soprattutto, dal punto di vista sostanziale e finalistico concorrono tutte le medesime ragioni che sono a fondamento del regime stesso.

3.1. In particolare gli atti di trasformazione del diritto di superficie in proprietà

L'indagine di cui alla presenti note non può nemmeno ignorare come il 'ripristino' operato dalla novella recata dall'art. 20 comma 4-ter del d.l. n. 133 sia rilevante anche con riferimento alla fattispecie della cd. '**Trasformazione del diritto di superficie in proprietà**', disciplinata dai commi 45 e ss. art. 31 della legge 23 dicembre 1998 n. 448.

Come è noto, siffatta fattispecie, afferente alla proprietà 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, integra gli estremi di una vera e propria cessione a titolo oneroso (sia pure per sola quota millesimale) di un diritto reale immobiliare; prova ne sia che i commi 45 e 48 dell'art. 31 della cit. legge n. 448/1998 evocano con nitidezza i concetti di cessione/acquisto e di corrispettivo dovuto per le aree 'cedute'.

Orbene 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 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) ⁽²⁴⁾ "sono soggetti a registrazione a tassa fissa e non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali".

Quanto invece all'imposta di registro, si potrebbe insinuare il dubbio che la norma soppressiva più volte citata abbia comportato la caducazione dell'inciso di cui al comma 81 art. 3 citato che sottoponeva a tassa fissa la registrazione di tali atti e tale dubbio potrebbe non essere infondato.

Ma per effetto del ripristino dell'art. 32 D.P.R. n. 601/73 - come innanzi precisato - si deve ora ritenere applicabile il relativo regime premiale anche agli atti al vaglio (quindi con la sola imposta di registro in misura fissa e con esenzione da imposte ipotecaria e catastale).

E ad onor del vero, stringenti e invasivi appaiono i collegamenti tra l'originaria convenzione di lottizzazione portante costituzione del diritto di superficie da parte del Comune a favore del soggetto che poi ha eseguito l'intervento urbanistico sull'area ricompresa nel 'piano di zona' o delimitata ai sensi dell'art. 51 della legge n. 865/71 e il successivo atto di 'trasformazione' di tale diritto in proprietà.

Tale atto, a ben vedere, - ai sensi del comma 48 del cit. art. 31 legge n. 448/98, - comporta il versamento di un corrispettivo (determinato dal comune, su parere del proprio ufficio tecnico), **al netto degli oneri di concessione del diritto di superficie**, rivalutati sulla base della variazione, accertata dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati; il che sta a provare che esiste una indubbia connessione tra la convenzione originaria di concessione del diritto di superficie e l'atto di trasformazione stesso.

Peraltro, finendo in effetti per modificare in parte la disciplina relativa alla acquisizione ed alla alienazione e concessione del diritto di superficie delle aree inserite nei piani contemplati dalla legge n. 865/1971, l'atto di 'trasformazione' evoca una sorta di 'mutazione' del tipo di diritto a suo tempo riconosciuto al fine dello sfruttamento edificatorio di aree previste dalla citata legge n. 865/71.

Del resto non v'è chi non veda che anche l'atto 'de quo' condivide la medesima finalità solidaristica sottesa all'intero impianto dell'art. 32 e quindi la 'traslazione' (solo) nel tempo della cessione in proprietà di talune delle aree di cui al Titolo III della legge n. 865/71 (originariamente trasferite a titolo di diritto di superficie) non si pone al di fuori del complessivo intervento urbanistico considerato meritevole del trattamento fiscale premiale.

Di guisa che l'atto di cui qui si parla può essere considerato senza particolari affanni **'attuativo'** dei piani di edilizia economica e popolare ⁽²⁵⁾ e, come tale, assoggettabile anch'esso al regime fiscale previsto dall'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

La recente Risoluzione n. 17/E del 16 febbraio 2015 ribadisce i concetti sopra esposti e, tra l'altro, (come si notava nelle battute che precedono) ha il merito di aver lasciato intendere - sia pure mediatamente - che, in sede interpretativa, pare legittimo operare **un raccordo diretto** tra l'*incipit* del comma 4-ter art. 20 più volte citato (ove è prevista la esclusione dalla soppressione delle agevolazioni ed esenzioni tributarie, già stabilita dal quarto comma art. 10 d.lgs. n. 23/2011) e il riferimento all'art. 32, senza che possa adombrarsi il sospetto che gli atti agevolabili, ricompresi nell'ampio alveo applicativo di detta ultima norma, debbano necessariamente avere ad oggetto immobili 'pubblici' ⁽²⁶⁾.

3.2. Atti di redistribuzione fondiaria tra co-lottizzanti (*)

In uno scenario e prospettiva più ampi di quelli fin qui oggetto di indagine, ma in qualche modo a questi collegati, non pare inopportuno soffermarsi sulla possibilità di ritenere applicabile il regime premiale di cui all'art. 32 anche agli indicati in epigrafe del presente paragrafo.

Con la espressione ivi riportata ci si intende riferire a quella peculiare fattispecie negoziale posta in essere in esecuzione di una convenzione di lottizzazione con riferimento alla quale la prassi ha conosciuto e conosce varie soluzioni operative ⁽²⁷⁾. Si tratta talora di atti di cd. riordino e riassegnazione dei lotti risultanti a seguito di lottizzazione convenzionata ⁽²⁸⁾, di atti di "ricomposizione" di terreni (che di fatto si riducono ad una serie di cessioni reciproche intercorrenti tra i lottizzanti ⁽²⁹⁾ o comunque di ricomposizione fondiaria, nonché di quelli costitutivi di un consorzio di urbanizzazione ⁽³⁰⁾. Detta ultima fattispecie a sua volta può atteggiarsi con forme e contenuti diversi ed articolati ⁽³¹⁾, provvedendosi nel contempo da parte dei lottizzanti a conferire tutte le aree rientranti nell'ambito della lottizzazione al Consorzio o "mettendo in comunione" tra i consorziati le aree stesse o - magari - i soli beni funzionali alle opere di urbanizzazione con lo scopo ulteriore di addivenire alla redistribuzione delle aree residue edificabili.

Ebbene non pare che sorgano particolari dubbi - sia pure con i distinguo e le precisazioni di cui *infra* - circa la possibile applicazione a siffatte fattispecie del regime fiscale agevolato di cui all'art. 32 D.P.R. n. 601/73, cui a sua volta fa espresso richiamo l'art. 20 ⁽³²⁾ della legge n. 10/77 (cd. Legge Bucalossi).

Il rapporto di connessione e consequenzialità tra convenzione lottizzatoria e atto di redistribuzione costituisce in tal caso fondamento causale del regime agevolato di che trattasi, anche secondo il pensiero dell'Amministrazione Finanziaria. Ciò emerge con particolare nitidezza di contorni anche dalla risoluzione n. 250666 del 3 gennaio 1983, ove leggesi testualmente (con

riferimento specificamente ad atti di redistribuzione con i quali vengono assegnati a proprietari consorziati volumi edificabili anche in terreni di proprietà altrui) “che l’art. 20 della citata L. 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”.

Questo impianto non pare alterato dalla norma soppressiva contenuta nell’art. 10 del d.lgs. 23/2011, in quanto questa – come è noto – ha inciso solo su agevolazioni ed esenzioni fiscali già previste in relazione ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari ‘a titolo oneroso’. Laddove pare intuitivo che gli atti qui all’attenzione (proprio in quanto funzionali alla convenzione di lottizzazione) sfuggono ad una loro acritica annessione alla categoria degli atti ‘a titolo oneroso’, avendo più che altro mera funzione ripristinatoria o riequilibratrice.

Non è infatti senza rilievo che la medesima Amministrazione nella risoluzione n. 1/E del 4 gennaio 2012, con riferimento ai detti atti ha espressamente riconosciuto l’assenza di ‘speculatività’, precisandosi che tali trasferimenti sono effettuati tra le parti al fine di riequilibrare la capacità edificatoria dei singoli lottizzanti. Segnatamente l’A.F. nella citata risoluzione ha modo di precisare la loro reale portata giuridica quando afferma testualmente “...che si configurano i tratti essenziali di un atto redistributivo delle aree laddove, per effetto di detto atto, i lottizzanti, sminuiti dalla cessione gratuita a favore del comune, risultino assegnatari di porzioni aggiuntive di aree da parte di altri assegnatari, così che venga reintegrato il rapporto di proporzionalità tra le stesse”.

Soprattutto resta inoppugnabile il rilievo che siffatti atti sono meramente attuativi della convenzione di lottizzazione [così come l’A.F. stessa precisa nel documento di prassi da ultimo citato] o – eccezionalmente – anche preliminari o funzionali ad essa, ma sempre a questa causalmente ed intimamente collegati.

Quanto sopra, ovviamente, resta vero alla espressa condizione per cui la più equa ‘ripartizione’ delle aree attuata con la redistribuzione - e tale da annullare gli squilibri generati dalla diversa incidenza tra i diversi lottizzanti dell’adempimento degli oneri di urbanizzazione stabiliti dalla convenzione di lottizzazione - sia immediatamente percepibile anche a livello redazionale (con espressi ed opportuni riferimenti alla convenzione stessa, alla necessità di addivenire ad una redistribuzione dei lotti o della loro capacità edificatoria a favore dei proprietari maggiormente incisi proprio allo scopo di dare attuazione al programma lottizzatorio cui attiene la convenzione, alla ragione stessa - la cd. *expressio causae* - della redistribuzione/assegnazione/attribuzione come

modalità possibile e necessaria per recuperare gli equilibri originari fra i lottizzanti). L'atto redistributivo o, come talvolta viene anche definito, di 'ricomposizione fondiaria', dovrà peraltro comportare di fatto una mera 'riallocazione' (sia pure in senso diverso sotto il profilo soggettivo) della primitiva complessiva capacità edificatoria, con funzione ripristinatoria della proporzionalità tra tale capacità e quella che in concreto è da considerarsi di spettanza di ogni singolo lotto.

È infatti proprio l'assenza di ogni concreta e misurabile capacità contributiva a segnare nel contempo la causa e il limite di applicazione del regime agevolato di cui s'è detto, anche in tempi successivi alla emanazione della norma soppresiva di agevolazioni ed esenzioni tributarie di cui al comma quarto art. 10 d.lgs. n. 23/2011. Di guisa che se nello schema negoziale di volta in volta adottato non emerge alcun profilo di capacità contributiva ulteriore rispetto alla funzione meramente riequilibratrice di cui s'è detto, appare del tutto legittimo invocare l'applicazione del regime fiscale agevolato.

Per converso, laddove gli atti traslativi posti in essere - pur colorati di un qualche "pubblico interesse" ma non rientranti in alcuna delle fattispecie agevolate in materia di edilizia residenziale pubblica - non evidenzino una intima connessione consequenziale rispetto alla convenzione di lottizzazione e non assolvano ad una funzione spiccatamente esecutiva della medesima, l'applicabilità del regime fiscale agevolato appare fortemente dubbiosa, soprattutto se ai menzionati atti si accompagnino spostamenti di ricchezza patrimoniale e gli stessi denotino una specifica capacità contributiva dei soggetti coinvolti nei trasferimenti dei suoli.

4. Fondi immobiliari e Siiq

Il decreto 'sblocca- Italia', sopra richiamato, all'art. 20 – nell'ambito delle 'Misure per il rilancio del settore immobiliare' - contiene alcune previsioni fiscali peculiari afferenti ai trasferimenti effettuati da fondi immobiliari e alle Siiq (Società di investimento immobiliare quotate). Esaminiamole - per meglio comprenderne la portata - dopo aver brevemente accennato, per quanto concerne le Siiq, al relativo regime fiscale su base opzionale.

4.1. Il regime speciale su base 'opzionale' delle Siiq

Come è noto, a norma del comma 119 art. 1 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 le società per azioni residenti, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato svolgenti in via prevalente l'attività di locazione immobiliare, i cui titoli di partecipazione siano negoziati in mercati regolamentati degli

Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al comma 1 dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 91, possono avvalersi di un regime speciale opzionale civile e fiscale.

In particolare in forza di detto regime speciale il reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione immobiliare è esente dall'imposta sul reddito delle società e dall'Irap, e i suoi effetti si concentrano nel fatto per cui l'utile viene assoggettato ad imposizione solo al momento della sua distribuzione ai soci mediante applicazione di una ritenuta operata a titolo di acconto in capo ai soggetti imprenditori e a titolo di imposta nei confronti degli altri soggetti, invertendosi pertanto il principio impositivo adottato in ambito IRES, tendente ad assoggettare a tassazione l'utile al momento della sua produzione in capo alla stessa società che lo ha prodotto piuttosto che in sede di distribuzione.

Ma la fruizione di tale regime speciale (come si è detto 'opzionale' e regolato dalle norme dal comma 120 al comma 14 dell'art. 1 legge 296/2006 nonché dalla norme di attuazione contenute nel D.M. 7 settembre 2007, n. 174) è condizionato alla possidenza di specifici requisiti partecipativi, e cioè al fatto che nelle menzionate società nessun socio posseda direttamente o indirettamente più del 60 per cento dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria e più del 60 per cento dei diritti di partecipazione agli utili e che almeno il 25 per cento delle azioni risulti detenuto da soci che non possedano al momento dell'opzione (per il regime speciale) direttamente o indirettamente più del 2 per cento dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria e più del 2 per cento dei diritti di partecipazione agli utili. Le predette percentuali (precedentemente fissate dal legislatore, rispettivamente, nella misura del 51% - la prima - e del 35% - la seconda -) sono state oggetto di revisione e modifica da parte del decreto sblocca-Italia presumibilmente per consentire che più numerosi investitori immobiliari ricorrano al particolare veicolo societario al vaglio attratti dalle provvidenze del regime fiscale cui si è accennato.

Inoltre è stato previsto dal decreto in parola espressamente che la percentuale del 25% sopra detta non trovi applicazione alle società già quotate e che, laddove la percentuale del 60% venga superata per effetto di operazioni straordinarie o sul mercato del capitale, si attui una sospensione del regime speciale sino a quando il requisito partecipativo non risulti rispettato.

Peraltro sempre nell'ottica di rilancio del settore immobiliare, non si è voluto impedire *tout court* alle spa che realizzino solo in parte (segnatamente per la possidenza della sola percentuale del 25%) i requisiti partecipativi stabiliti per l'accesso al regime speciale. Sicché se dopo il primo periodo d'imposta (al termine del quale si effettua la verifica della ricorrenza dei requisiti per convalidare l'opzione fatta) risulta realizzata solo la percentuale del 25% (ma non del 60%), la società potrà disporre di altri due esercizi per realizzare il perfezionamento anche della seconda percentuale e, in tal caso, l'applicazione del regime speciale decorrerà dall'inizio del periodo d'imposta in cui risulteranno concorrere entrambe le percentuali dette. Sino a quel momento alla società saranno applicate in via ordinaria l'imposta sul reddito delle società e l'imposta regionale sulle attività produttive.

4.2. Le novelle recate dal decreto sblocca-Italia.

Per effetto del nuovo comma 140-ter art. 1 della cit. legge 296/2006 aggiunto dal cit. art. 20 comma 2 del decreto-sblocca Italia ai conferimenti effettuati **dai fondi immobiliari istituiti e disciplinati dal decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 in società**, che abbiano optato per il detto regime speciale, e aventi ad oggetto una pluralità di immobili prevalentemente locati, si applica l'articolo 2, terzo comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. I predetti conferimenti si considerano compresi, agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, fra gli atti previsti nell'articolo 4, comma 1, lettera a), numero 3), della tariffa, parte I, allegata al TUR (n. 131/86), nell'articolo 10, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e nell'articolo 4 della tariffa allegata al medesimo decreto legislativo n. 347 del 1990; cioè in buona sostanza **a questi conferimenti (che vengono soggetti allo stesso trattamento fiscale previsto per i conferimenti d'azienda) si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa.**

Inoltre è stabilito (nuovo comma 140-quater) che il medesimo trattamento fiscale si applica alle assegnazioni che abbiano ad oggetto una pluralità di immobili prevalentemente locati eseguite **per la liquidazione delle quote da fondi immobiliari** istituiti e disciplinati dal decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, **a società che abbiano optato per il detto regime speciale.**

A ciò si aggiunga che, come è noto, **la riduzione ad una metà delle imposte ipotecarie e catastali** (di cui all'articolo 35, comma 10-ter, del decreto-legge 'Bersani' per le cessioni di beni

immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter) ⁽³³⁾, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) **è estesa anche alle Siiq dal comma 139 art. 1 legge n. 296/2006**. Si tratta di imposte dovute per le cessioni e per i conferimenti alle predette società (Siiq), diversi da quelli sopra detti (quindi per ipotesi anche se non hanno per oggetto una pluralità di immobili prevalentemente locati).

Ora viene sancito (dal comma 1 lett. b) art. 20 decreto n. 133/2014) che questa riduzione si applica anche alle società che abbiano presentato **l'opzione in via provvisoria** fino al realizzarsi dell'accesso al regime speciale. Se l'accesso al regime speciale non si realizza, le suddette imposte sono rideterminate e dovute in via ordinaria entro la fine del quarto periodo d'imposta successivo alla presentazione dell'opzione. Le imposte corrisposte in via provvisoria costituiscono credito d'imposta da scomputare ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

4.3. Segnatamente in materia di fondi immobiliari

In tema di fondi immobiliari ⁽³⁴⁾– oltre quanto innanzi si è già avuto modo di notare – va qui evidenziata la norma agevolativa di cui all'art. 9, comma 2 del d.l. 25 settembre 2001, n. 351, convertito in legge n. 410/2001, (statuente che "*Gli atti comportanti l'alienazione di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di regioni, di enti locali o loro consorzi, nei quali i fondi intervengono come parte acquirente, sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di un milione di lire per ciascuna imposta*"). Orbene, tale norma – che di per sé sembra essere stata del tutto travolta dalla norma soppressiva più volte richiamata (quarto comma art. 10 d.lgs. n. 223/2011) – per effetto delle previsioni innovative contenuto nel decreto 'sblocca-Italia' potrebbe continuare a svolgere la sua efficacia qualora l'alienazione avvenisse nell'ambito in una delle operazioni di cartolarizzazione, di valorizzazione o di dismissione del patrimonio pubblico di cui s'è detto sotto il § 2 che precede.

Inoltre è opportuno ricordare che a tenore del comma 1-bis art. 8 del d.l. n. 351/2001 a partire dal 1° gennaio 2004 **gli apporti ai fondi immobiliari** chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, **si considerano assimilati**, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, **ai conferimenti di aziende o di rami di azienda** con il correlativo trattamento fiscale. Inoltre si rammenta che l'articolo 38 del

decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con la legge 30 luglio 2010, n. 122 ha esteso il regime previsto dal citato articolo 8, comma 1-*bis*, anche agli apporti aventi le medesime caratteristiche effettuati da enti pubblici e privati di previdenza obbligatoria. ⁽³⁵⁾

Ciò significa che l'operazione resta esclusa dal campo IVA e trovano applicazione le imposte in misura fissa di registro ed ipocatastale: ovviamente a condizione che l'apporto abbia ad oggetto, come si diceva, una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto stesso. Con tale ultima espressione (come chiarito nella circolare n. 22/E del 2006) ci si riferisce all'ipotesi in cui, avuto riguardo al valore effettivo delle unità immobiliari locate rispetto al valore complessivo delle unità immobiliari oggetto del singolo apporto, risulti verificato che il loro rapporto (in termini percentuali) sia superiore al 50 per cento, essendo altresì irrilevante la circostanza che gli immobili oggetto dell'apporto siano locati ad un unico soggetto o a più soggetti.

Ebbene nella fattispecie qui all'attenzione l'assimilazione *ope legis* ai conferimenti di azienda o di un suo ramo significa applicazione, sul piano fiscale, di un trattamento (esclusione dal campo IVA, imposte di registro ed ipocatastali fisse) previsto per una categoria di atti diversi da quelli con riferimento ai quali la 'scure' fiscale contenuta nell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 si trova ad operare. Questa - come è noto - afferisce solo agli atti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10 medesimo, e quindi solo in relazione agli atti traslativi/costitutivi di natura immobiliare a titolo oneroso cui si applichi l'imposta di registro secondo le note aliquote (del 9%, del 2% e del 12%) in quanto rientranti nell'alveo applicativo dell'art. 1 della tariffa allegata al TUR, ma non in relazione ad altri atti che - sia pure a titolo oneroso e sia pure produttivi di effetti traslativi - siano soggetti, secondo le norme della tariffa stessa, ad altro speciale trattamento fiscale previsto da disposizioni diverse da quelle di cui al citato art. 1 [in quanto per ipotesi si applichi l'imposta di registro in misura fissa - come appunto previsto dall'art. 4, lett. a, n. 3) della tariffa del TUR per i conferimenti di aziende in società o in enti diversi dalle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole - o anche in misura proporzionale ma con aliquota diversa da quelle sopra dette ⁽³⁶⁾]. A tali analoghe conclusioni peraltro è già pervenuta l'A.F. nella circolare n. 2E del 21 febbraio 2014 (§ 9. 6).

Analogamente dovrebbe argomentarsi in relazione alle specifiche agevolazioni (imposte di registro ed ipocatastali in misura fissa) già previste dal comma 5-*quater* dell'art. 32 del d.l. n.

78/2010 ⁽³⁷⁾ - commentate dalla circolare n. 2E del 15 febbraio 2012 dell'Agenzia delle Entrate -:
quelle, per intendersi, stabilite **per gli atti di liquidazione, attuata dai fondi immobiliari 'chiusi'** che
abbiano deliberato entro il 31 dicembre 2011 la liquidazione stessa, da concludersi entro cinque
anni dall'adozione della delibera a mente del comma 5 del cit. art. 32, **nella particolare fattispecie
di conferimento di una pluralità d'immobili (e stavolta anche se non prevalentemente locati) in
società.**

In forza del medesimo ragionamento fatto innanzi, gli eventuali conferimenti di tale tipo sono
equiparati a fini fiscali, anche IVA, ai conferimenti di azienda o di un suo ramo ai sensi del citato
comma 5-*quater* art. 32, e pertanto dovrebbero continuare ad essere assistiti dalle agevolazioni
previste per siffatti conferimenti (quindi esclusione dal campo IVA, imposte di registro ed
ipocatastali in misura fissa), come per gli apporti immobiliari di una pluralità d'immobili
prevalentemente locati di cui innanzi s'è detto.

Adriano Pischetola

-
- 1) Basti pensare ai contenuti della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2E del 21 febbraio 2014 e alle fattispecie in essa enucleate che in via interpretativa l'Amministrazione ha ritenuto di sottrarre all'ambito applicativo della norma soppressiva' di cui al quarto comma dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011, subito dopo menzionata nel testo
 - 2) E cioè in buona sostanza gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi
 - 3) Di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25: si tratta dell'applicazione in misura fissa di euro 200,00 dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché alle operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA),
 - 4) In relazione alla permanenza del regime fiscale agevolato di detti ultimi atti e provvedimenti si era già espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n.ro 64/E del 21 giugno 2014.
 - 5) Il comma 4-*ter* citato recita "All'art. 4 dell'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-*ter* e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-*quinquies* del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-*bis* del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.»"
 - 6) Vedi la precedente nota 2
 - 7) Tali operazioni possono consistere in atti, contratti, trasferimenti (anche a favore di società allo scopo appositamente costituite) e prestazioni posti in essere per il perfezionamento delle stesse, nonché nel compimento delle formalità ad essi connesse,
 - 8) Si rileva in dottrina come sia in atto, anche per effetto di una legislazione in tal senso orientata, un passaggio netto da un fase (storica e normativa) di qualificazione degli immobili 'pubblici' solo in una prospettiva dominicale a quella di qualificazione degli stessi in senso 'destinativo/funzionale', verificandone la idoneità a realizzare interessi appartenenti all'intera collettività e prescindendo dall'astratta titolarità del bene con riferimento ad un

soggetto/ente pubblico che ne risulti proprietario (CASCIONE, *Le Sezioni unite oltre il codice civile. Per un ripensamento della categoria dei beni pubblici* in *Giur. It.*, 2011, 12 ss.). In giurisprudenza Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 14-02-2011, n. 3665 secondo cui "là dove un bene immobile, indipendentemente dalla titolarità, risulti per le sue intrinseche connotazioni.. destinato alla realizzazione dello Stato sociale,, detto bene è da ritenersi, al di fuori dell'ormai datata prospettiva del dominium romanistico e della proprietà codicistica, 'comune' ", precisando che per beni 'pubblici' vanno intesi pertanto "quei beni che, indipendentemente da una preventiva individuazione da parte del legislatore, per loro intrinseca natura o finalizzazione risultino, sulla base di una compiuta interpretazione dell'intero sistema normativo, funzionali al perseguimento e al soddisfacimento degli interessi della collettività..."

- 9) E per le quali non è richiesto alcun specifico requisito per assoggettare l'operazione a regime agevolato, sembrando sufficiente che i beni permutati siano (per entrambi i soggetti permutanti) da considerarsi 'pubblici'
- 10) Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 6 agosto 2008, n. 133
- 11) Ai sensi dell'art. 33 comma 7 del d.l. 6-7-2011 n. 98 convertito in legge n. 111/2011 che richiama tra gli altri l'art. 4 del D.l. n. 351/2001 convertito in legge n. 410/2001
- 12) Sull'argomento Segnalazione Novità Normative - Legge di Stabilità Novità tributarie in *CNN Notizie* del 5 gennaio 2015 (LOMONACO-MASTROIACOVO)
- 13) Che recita " Al fine di assicurare il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica connessi al programma di valorizzazione e cessione di immobili pubblici di cui all'articolo 1, comma 391, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, anche sollecitando l'interesse di un'ampia platea di investitori, all'articolo 7, comma 1, secondo periodo, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, dopo le parole: «trattativa privata» sono inserite le seguenti: «ovvero, per gli anni 2015, 2016 e 2017, mediante procedura ristretta alla quale investitori qualificati, in possesso di requisiti e caratteristiche fissati con decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze in relazione alla singola procedura di dismissione, sono invitati a partecipare e, successivamente, a presentare offerte di acquisto nel rispetto delle modalità e dei termini indicati nella lettera di invito».
- 14) Che recita: "Il Ministero della difesa è autorizzato a cedere a titolo oneroso, previa intesa con l'Agenzia del demanio, immobili liberi, anche residenziali, a fondi comuni di investimento immobiliare e prioritariamente a quelli gestiti dalla società di cui all'articolo 33, comma 1, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, ovvero da società a prevalente capitale pubblico, con versamento dei relativi proventi monetari all'entrata del bilancio dello Stato".
- 15) Si tratta delle società interamente partecipate da regioni, province, comuni, anche in forma consorziata o associata, e altri enti pubblici, al fine di valorizzare o dismettere il proprio patrimonio immobiliare disponibile.
- 16) Si veda in particolare quanto statuisce l'art. 48 della legge n. 865/71 " *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 ed a coloro che occupano abitazioni improprie, malsane e fatiscenti da demolire; la costruzione di alloggi destinati a soddisfare i fabbisogni abitativi di zone colpite da calamità naturali; la costruzione di case-albergo per studenti, lavoratori, lavoratori immigrati e persone anziane, nonché di alloggi destinati ai cittadini più bisognosi, anche riuniti in cooperative edilizie; la costruzione di alloggi in favore di lavoratori dipendenti emigrati all'estero e di profughi, anche se riuniti in cooperative edilizie; la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria relative agli interventi di edilizia abitativa; la esecuzione di opere di manutenzione e di risanamento del patrimonio di abitazioni di tipo economico e popolare dello Stato e degli enti di edilizia economica e popolare, escluso quello ceduto ai sensi del D.P.R. 17 gennaio 1959, n. 2, l'integrazione dei contributi concessi agli istituti autonomi per le case popolari per la realizzazione di programmi edilizi.* "
- 17) Così come già si riteneva prima della soppressione temporanea e del successivo ripristino.
- 18) Edilizia che la Cassazione (sent. 7-02-2013, n. 2925) qualifica come finalizzata a realizzare un vera "opera pubblica" ove si riscontrano il ..."requisito soggettivo, giacché gli alloggi, una volta costruiti, con finanziamento integralmente pubblico, entrano a far parte del patrimonio di enti pubblici, prima dello I.A.C.P. (ora Le Aziende Territoriali), a titolo di diritto di superficie costituito per novantanove anni, quindi del Comune, al quale gli immobili perverranno successivamente per consolidazione, nonché quello finalistico, poiché la provvista di alloggi per le persone meno abbienti è destinata a soddisfare in via diretta ed immediata un interesse pubblico (Corte Costituzionale, 29 dicembre 1992, n. 486; 28 luglio 1976, n. 193; 17 luglio 1975, n. 221), collegato ad un interesse ("diritto di abitazione") di primaria importanza (25 febbraio 1988, n. 217)". Sui temi in oggetto vedasi Cass. civ. Sez. V Sentenza, 08 novembre 2013, n. 25171 e in dottrina SERVIDIO S., Agevolazioni ipocatastali e costruzione di alloggi popolari, in *Immobili e proprietà*, 2014, 4, 247 ss.
- 19) Ove si citano espressamente gli Istituti autonomi per le case popolari e loro consorzi, cooperative e loro consorzi, società a prevalente partecipazione statale. Ma si veda anche l'art. 1 2° comma del D.P.R. 30. 12. 72 n. 1035 ove

si afferma "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 e agevolata**" nonché si veda l'art. 1 della legge 24 dicembre 1993 n. 560 ove all'art. 1 si afferma che "Sono alloggi di edilizia residenziale pubblica..., quelli acquisiti, realizzati o recuperati...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."

- 20) Emblematico appare al riguardo l'arresto di cui si legge in Cass. civ. Sez. V, 21-11-2014, n. 24813 "Considerato ...che le norme sulle agevolazioni ed esenzioni fiscali sono di stretta interpretazione, non ammettendo un'applicazione analogica, la consolidata giurisprudenza di questa Corte...ha più volte avuto modo di affermare che le agevolazioni consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e dell'esenzione delle imposte catastale e ipotecaria, previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 32, comma 2, si applicano solo agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale previsti al titolo 4^a della L. 22 ottobre 1971, n. 865, affidati ad **istituti autonomi, cooperative edilizie, società con prevalente partecipazione statale**, con esclusione di qualsiasi programma, sia pure introdotto da altro ente pubblico, quale una Regione" V. anche Cass. 18. 2. 1999, n. 1341; Cass. 5. 6. 1997 n. 5023; Cass. n. 28. 7. 1994 n. 7062; Cass. 24. 5. 2005, n. 10950; Cass.. 27-08-2004, n. 17150; Cass., sez. trib., 9. 12. 2008, n. 28903; Cass. 7-02-2013, n. 2925)".
- 21) I trasferimenti e le assegnazioni immobiliari non figurano indicati espressamente nell'elencazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al Titolo IV della legge n. 865/71, ma non v'è dubbio sull'applicabilità anche ad essi del trattamento tributario in parola. Sul punto la dottrina (Studio CNN n. 575 bis del 12. 3. 1997, estensori GIUNCHI, BELLINI, in BDN della RUN - Rete Unitaria del Notariato) ha ritenuto che: "Non sembra dubitabile che il trasferimento dell'alloggio al soggetto destinatario individuato dalla legge costituisca un atto attuativo del piano di edilizia residenziale pubblica; di più: ne costituisce l'atto principe, realizzando lo scopo della norma che tende proprio a far acquisire l'abitazione a determinati soggetti"; ed altresì nello studio CNN n. 308 bis del 12 luglio 1995 (estensori GIUNCHI, DE ROSA), *Tassazione di atti di alienazione di cui alla L. 24/12/1993, N. 560* nella medesima BDN, si ricorda - a proposito dell'applicazione della norma agevolativa ex art. 32 D.P.R. n. 601/73 - come essa "è stata ... estesa dalla giurisprudenza civile e fiscale anche ai trasferimenti degli alloggi, in quanto considerati attuativi del piano di edilizia residenziale pubblica." Anche la prassi amministrativa condivide questa lettura della norma fiscale di favore: Risoluzione n. 3/T del 17 luglio 2003 n. 3; Risoluzione n. 251258 del 3 gennaio 1987; Risoluzione n. 127/E del 24 aprile 2002: in dette risoluzioni si argomenta, in buona sostanza, per l'ammissibilità degli atti di assegnazione nell'ambito del regime fiscale agevolato, ritenendosi che essi non sono estranei all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, bensì si configurano come la concretizzazione stessa del programma e il momento in cui l'agevolazione tributaria opera.
- 22) Ove si legge "L'articolo 10, comma 4, del D.lgs. n. 23 del 2011, nella vigente formulazione stabilisce, infatti, che "è altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite...", tra l'altro, "...all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601".
- 23) Per più ampi approfondimenti delle problematiche afferenti alla materia al vaglio sia consentito il richiamo allo Studio Tributario CNN n. 248-2014/T pubblicato su CNN Notizie del 6 maggio 2014), "Cessione "gratuita" di aree (e di opere di urbanizzazione) al Comune: trattamento fiscale dopo il d.lgs. n. 23/2011" estensore PISCHETOLA A.
- 24) Comma questi ultimi poi abrogati dall'art. 31, comma 50, L. 23 dicembre 1998, n. 448.
- 25) Sul tema in questione Studio CNN n. 789 bis del 9 ottobre 1998, *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*, estensore P. Giunchi; Studio CNN n. 29\2000\T, *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*, estensore P. Giunchi, entrambi in Banca Dati Notarile Angelo Gallizia; segnatamente nel primo dei due studi si ribadisce testualmente: "Se, quindi, l'alienazione della proprietà si sostanzia come una modifica, un'integrazione dell'originaria costituzione del diritto di superficie, deve dedursi che **quel trasferimento costituisce un atto attuativo dei piani di edilizia economica e popolare e dei piani di insediamenti produttivi** e, come tale, da assoggettarsi al regime fiscale previsto dall'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601".
- 26) Come invece pare necessario per le altre fattispecie individuate nel richiamato comma 4-ter e come innanzi nel testo si è sottolineato.
- (*) N.B. In tempi successivi alla redazione del presente studio e alla sua approvazione da parte del CNN, è stata emanata la Risoluzione n. 56 del 1° giugno 2015 (oggetto del commento già riportato in CNN Notizie del 3 giugno 2015 n.ro 103, cui qui si fa espresso rinvio e richiamo) che in buona sostanza riporta le medesime argomentazioni e valutazioni formulate nel presente § nella materia in oggetto.

- 27) Sul tema Cfr. Studio n. 60-2003/T approvato il 21 novembre 2003, *Sul trattamento tributario delle convenzioni di redistribuzione fondiaria delle aree tra co-lottizzanti*, in *Studi e Materiali*, 2004, I, p. 383 ss. (estensore PODETTI D.); e Studio n. 28-2006/T approvato il 3 marzo 2006, *Atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non consorziati e relativo trattamento fiscale*, in *Studi e Materiali*, 2006, I, p. 525 ss. (estensore PISCHETOLA A.). In dottrina cfr. AMENDOLA, D., *Tassazione degli atti di ricomposizione di aree tra co-lottizzanti non consorziati*, in *Fisco*, 2012, 9, 1269; CESARE SIMONE, *La prassi negoziale della cessione di cubatura e degli re-distruzione di aree tra co-lottizzanti non riuniti in consorzio: spunti di riflessione sul trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette (IVA e Registro)*, in *Riv.dir.trib.*, fasc. 7-8, 2013, 737 ss.
- 28) Atti nei quali "si premette che le aree sono considerate unitariamente ai fini della lottizzazione, mentre l'originaria proprietà individuale viene considerata come 'mero criterio di riferimento per la ripartizione tra i lottizzanti del diritto di utilizzazione edificatoria delle aree nette residue, nonché degli obblighi ed oneri nascenti dalla convenzione'; indi 'vengono riconosciuti ai contraenti in proprietà comune ed indivisa i lotti di area facenti parte della lottizzazione' e residuati dopo le cessioni gratuite, e detti lotti vengono assegnati ai singoli lottizzanti con criterio proporzionale di cui sopra, senza corresponsione di alcun conguaglio" così BOERO, *Sulle modalità redazionali degli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti*, Studio CNN approvato il 19. 10. 1993, in *Studi e Materiali*, 4, 1995, pagg. 181 ss.; cfr. altresì PETRELLI, *Formulario notarile commentato*, Milano 2001, volume primo, pag. 298 e ss.
- 29) Precisandosi che, di regola, per tali cessioni "non viene corrisposta alcuna somma di denaro, poiché il corrispettivo viene individuato nel maggior onere da ciascun cessionario sostenuto nell'alienazione di superfici di terreno proporzionalmente superiori all'originaria superficie di sua spettanza", così BOERO, *op. cit.* p. 182.
- 30) Per una disamina approfondita delle clausole che di solito si riportano in detti atti cfr. BRIENZA, *Consorzi di urbanizzazione: un mistero svelato?*, in *FederNotizie*, n.ri 3 e 4 ano 1996, rispettivamente pagg. 103 e ss. e 157 e ss.
- 31) Fondamentale in materia il contributo di GALGANO, *Autodisciplina Urbanistica*, in *Contratto e Impresa*, Padova, 1985,, 2, 573 ss.; cfr. anche CANDIAN-GAMBARO, *Le convenzioni urbanistiche*, Milano, 1992, 308 ss.; SALVADOR, *Atto costitutivo di consorzio di urbanizzazione*, in *Notariato* n. 4/2003, pag. 393 ss.; CASTELLANO, *Sulla natura giuridica dei consorzi di urbanizzazione*, in *Corriere giuridico*, 1997, p. 844; GIULIANO, *I consorzi di urbanizzazione*, in *Vita Notarile*, 1994, 3, p. 1481; BENACCHIO, *I consorzi urbanistici*, in *Vita Notarile*, 1985, 1-3, p. 62.
- 32) Che recita "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 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601".
- 33) Riduzione d'imposta che – come l'A.F. stesa nella circolare n. 2E del 21 febbraio 2014 (§ 9. 6.) ha ritenuto – non resta coinvolta dalla soppressione operata dalla previsione di cui al quarto comma art. 10 d.lgs. n. 23/2011
- 34) Fondi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86.
- 35) Il citato articolo 38 stabilisce, infatti, che "le disposizioni di cui all'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, si applicano anche agli apporti effettuati da enti pubblici e privati di previdenza obbligatoria".
- 36) Pensiamo ad esempio al conferimento in società da parte di soggetti non passivi IVA di fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali ed aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, inciso dall'imposta di registro con aliquota del 4%.
- 37) Il comma 5-*quater* recita: "... Ai conferimenti in società di pluralità di immobili, effettuati nella fase di liquidazione di cui al comma 5, si applica l'articolo 2, terzo comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. I predetti conferimenti si considerano compresi, agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, fra gli atti previsti nell'articolo 4, comma 1, lettera a), numero 3), della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nell'articolo 10, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e nell'articolo 4 della tariffa allegata al medesimo decreto legislativo n. 347 del 1990..."

TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO DI BENI IMMOBILI DA PARTE DI ENTE PUBBLICO TERRITORIALE -TRATTAMENTO FISCALE

Si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile in relazione a due atti di trasferimento a titolo oneroso, da parte di un Ente pubblico territoriale (Comune), di due particelle di terreno (costituenti relitti stradali), comprese in un piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari redatto ai sensi dell'art. 58 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, l'una in favore di una persona fisica e l'altra in favore di una Fondazione.

In particolare, si chiede di sapere se tali trasferimenti possano eventualmente usufruire di un regime fiscale agevolato.

Occorre premettere che il D.L. n. 133 del 12 settembre 2014, cd. Sblocca Italia, ripristina, a decorrere dal 12 novembre 2014, le esenzioni e le agevolazioni tributarie, soppresse dall'articolo 10, comma 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, nel caso di trasferimento di immobili pubblici. Si tratta, in particolare delle operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali, della vendita a trattativa privata anche in blocco e delle procedure di valorizzazione e dismissione del patrimonio immobiliare pubblico, anche attraverso fondi immobiliari e società di cartolarizzazione, nonché dei trasferimenti di proprietà per edilizia residenziale pubblica, della concessione del diritto di superficie sulle aree stesse e della cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni.

Più precisamente a norma dell'art. 20, comma 4-ter, D.L. n. 133/2014, al comma 4, dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 è aggiunto il seguente periodo: «È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601».

Dal complesso quadro normativo richiamato emerge che l'intervento del legislatore ha inteso fare salve le agevolazioni relative a determinate "procedure", aventi ad oggetto immobili pubblici, non già ad atti specificamente individuati.

Sembrerebbe qui rilevare, in particolare, l'art. 11-quinquies del D.L. n. 203/2005 ⁽¹⁾ che disciplina le dismissioni immobiliari disponendo: «l'Agenzia del demanio è autorizzata, con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con le amministrazioni che li hanno in uso, a vendere con le modalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, i beni immobili ad uso non prevalentemente abitativo appartenenti al patrimonio pubblico, ivi compresi quelli individuati ai

sensi dei commi 13, 13-bis e 13-ter dell'articolo 27 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni. L'autorizzazione all'operazione può ricomprendere anche immobili degli enti territoriali e delle altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni; in questo caso, ferme restando le previsioni dettate dal presente articolo, gli enti territoriali interessati individuano, con apposita delibera ai sensi e per gli effetti dell'articolo 58 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, gli immobili che intendono dismettere e le altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 provvedono secondo i rispettivi ordinamenti, fermo restando quanto previsto dall'articolo 6, comma 8, della legge 12 novembre 2011, n. 183. La delibera conferisce mandato al Ministero dell'economia e delle finanze per l'inserimento nel decreto dirigenziale di cui al secondo periodo del presente comma. È in ogni caso vietata l'alienazione di immobili di cui al presente comma a società la cui struttura non consente l'identificazione delle persone fisiche o delle società che ne detengono la proprietà o il controllo. L'utilizzo di società anonime, aventi sede all'estero, nelle operazioni immobiliari di cui al presente comma è vietato e costituisce causa di nullità dell'atto di trasferimento. Fermi restando i controlli già previsti dalla vigente normativa antimafia, sono esclusi dalla trattativa privata i soggetti che siano stati condannati, con sentenza irrevocabile, per reati fiscali o tributari (...)».

A ben vedere, la procedura qui evidenziata, disciplina un particolare meccanismo di dismissione di immobili, ad uso non prevalentemente abitativo, dello Stato, degli enti territoriali e delle altre pubbliche amministrazioni, mediante vendita a trattativa privata, anche in blocco, autorizzata con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, previa delibera da parte degli enti territoriali, nel caso di immobili appartenenti agli stessi, che conferisce mandato al Ministero dell'economia e delle finanze per l'inserimento dei beni immobili da dismettere nel decreto dirigenziale.

A tale procedura (più precisamente «agli atti di alienazione di cui al comma 1 del presente articolo o comunque connessi alla dismissione del patrimonio immobiliare di proprietà dello Stato»), per effetto del comma 3 del medesimo art. 11-*quinquies* trovano applicazione le esenzioni stabilite all'art. 1 comma 275 della legge 30 dicembre 2004 n. 311 che prevede l'esenzione «*dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto*».

E' utile qui precisare che il rinvio operato dal predetto comma 3 al regime agevolato di cui all'art. 1, comma 275 non ha inteso ripristinare tale regime in riferimento alle operazioni descritte dalla prima parte di quest'ultima disposizione, ovvero in riferimento «*agli atti, ai contratti, ai conferimenti ed ai trasferimenti di immobili di proprietà dei Comuni, in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute*».

Resta fermo che, ove tali trasferimenti di immobili di proprietà del Comune si concretizzino in operazioni di dismissione di beni immobili ad uso non prevalentemente abitativo, attuate nell'ambito delle azioni di perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica di cui all'art. 11-*quinquies* del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, gli stessi possono dirsi assistiti anche dal relativo regime fiscale, ovvero dall'esenzione di cui all'art. 1 comma 275 citato ⁽²⁾.

Ciò posto, con riferimento al caso in oggetto, resta da verificare se, avuto riguardo alle particolari circostanze della fattispecie concreta, i trasferimenti delle particelle di terreno in

questione possano ritenersi interessati dalla procedura di cui all'art. 11-*quinquies* richiamato e posti in essere in funzione della rappresentata esigenza di dismissione del patrimonio immobiliare pubblico, affinché possa trovare applicazione, in relazione agli stessi, l'agevolazione sopra descritta che consiste nell'esenzione da ogni imposta e tassa indiretta.

Al tal fine, anche in un'ottica di maggiore cautela, potrebbe ritenersi utile che il notaio rogante richieda direttamente all'Ente territoriale cedente un'attestazione nella quale sia dichiarato che la cessione avviene ai sensi e per gli effetti della procedura sopra menzionata.

Vittoria La Peccerella

-
- 1) Così come modificato dall'art. 20, comma 4-*quater* del D.L. n. 133/2014 cd. Sblocca Italia avuto riguardo al profilo soggettivo e più precisamente all'estensione della disciplina anche "alle altre pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165"
 - 2) Oltre che, si badi, del regime di cui agli art. 2 e ss. Del d.lgs. n. 351/2001 laddove si tratti di trasferimenti effettuati nell'ambito di procedure di cartolarizzazione e valorizzazione mediante conferimento in fondi immobiliari.

Quesito Tributario n. 44-2015/T.

TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO DI BENE IMMOBILE DA PARTE DI ENTE PUBBLICO TERRITORIALE -TRATTAMENTO FISCALE.

Si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile in relazione ad un atto di trasferimento a titolo oneroso di un bene immobile, da parte di un Ente pubblico territoriale (Comune) compreso in un piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari redatto ai sensi del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

In particolare, si chiede se lo stesso possa eventualmente usufruire di un regime fiscale agevolato ed in tali ipotesi chi sia il soggetto legittimato a chiedere il rimborso dell'imposta erroneamente versata in misura ordinaria.

Occorre premettere che il D.L. n. 133 del 12 settembre 2014, cd. Sblocca Italia, ripristina, a decorrere dal 12 novembre 2014, le esenzioni e le agevolazioni tributarie, soppresse dall'articolo 10, comma 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, nel caso di trasferimento di immobili pubblici. Si tratta, in particolare delle operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali, della vendita a trattativa privata anche in blocco e delle procedure di valorizzazione e dismissione del patrimonio immobiliare pubblico, anche attraverso fondi immobiliari e società di cartolarizzazione, nonché dei trasferimenti di proprietà per edilizia residenziale pubblica, della concessione del diritto di superficie sulle aree stesse e della cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni.

Più precisamente a norma dell'art. 20, comma 4-*ter*, D.L. n. 133/2014, al comma 4, dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 è aggiunto il seguente periodo: «È *altresì* esclusa la soppressione delle esenzioni

e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601».

Dal complesso quadro normativo richiamato emerge che l'intervento del legislatore ha inteso fare salve le agevolazioni relative a determinate "procedure", aventi ad oggetto immobili pubblici, non già ad atti specificamente individuati.

Sembrerebbe qui rilevare, in particolare, l'art. 11-quinquies del D.L. n. 203/2005 ⁽¹⁾ che disciplina le dismissioni immobiliari disponendo: «*l'Agenzia del demanio è autorizzata, con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con le amministrazioni che li hanno in uso, a vendere con le modalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, i beni immobili ad uso non prevalentemente abitativo appartenenti al patrimonio pubblico, ivi compresi quelli individuati ai sensi dei commi 13, 13-bis e 13-ter dell'articolo 27 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni. L'autorizzazione all'operazione può ricomprendere anche immobili degli enti territoriali e delle altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni; in questo caso, ferme restando le previsioni dettate dal presente articolo, gli enti territoriali interessati individuano, con apposita delibera ai sensi e per gli effetti dell'articolo 58 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, gli immobili che intendono dismettere e le altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 provvedono secondo i rispettivi ordinamenti, fermo restando quanto previsto dall'articolo 6, comma 8, della legge 12 novembre 2011, n. 183. La delibera conferisce mandato al Ministero dell'economia e delle finanze per l'inserimento nel decreto dirigenziale di cui al secondo periodo del presente comma. È in ogni caso vietata l'alienazione di immobili di cui al presente comma a società la cui struttura non consente l'identificazione delle persone fisiche o delle società che ne detengono la proprietà o il controllo. L'utilizzo di società anonime, aventi sede all'estero, nelle operazioni immobiliari di cui al presente comma è vietato e costituisce causa di nullità dell'atto di trasferimento. Fermi restando i controlli già previsti dalla vigente normativa antimafia, sono esclusi dalla trattativa privata i soggetti che siano stati condannati, con sentenza irrevocabile, per reati fiscali o tributari (...)*».

A tale procedura (più precisamente «agli atti di alienazione di cui al comma 1 del presente articolo o comunque connessi alla dismissione del patrimonio immobiliare di proprietà dello Stato»), per effetto del comma 3 del medesimo art. 11-quinquies trovano applicazione le esenzioni stabilite all'art. 1 comma 275 della legge 30 dicembre 2004 n. 311 che prevede l'esenzione «dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto».

A ben vedere, la procedura qui evidenziata, disciplina un particolare meccanismo di dismissione di immobili, ad uso non prevalentemente abitativo, dello Stato, degli enti territoriali e delle altre pubbliche amministrazioni, mediante vendita a trattativa privata, anche in blocco, autorizzata con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, previa delibera da parte degli enti territoriali, nel caso di immobili appartenenti agli stessi, che conferisce mandato al Ministero dell'economia e delle finanze per l'inserimento dei beni immobili da dismettere nel decreto dirigenziale.

Ciò posto, con riferimento al caso in oggetto, resta da verificare se, avuto riguardo alle particolari circostanze della fattispecie concreta, il trasferimento del bene immobile in questione possa ritenersi interessato dalla procedura di cui all'art. 11-*quinquies* richiamato e posto in essere in funzione della rappresentata esigenza di dismissione del patrimonio immobiliare pubblico, affinché possa trovare applicazione, in relazione allo stesso, l'agevolazione sopra descritta che consiste nell'esenzione da ogni imposta e tassa indiretta.

Per quanto attiene infine alla possibilità per il notaio di procedere personalmente alla presentazione dell'istanza di rimborso, è il caso di ricordare che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 90/E del 2013 in occasione di una risposta ad interpello ha affermato il notaio non è legittimato all'azione di rimborso, in quanto *"estraneo al rapporto tributario"*.

Più precisamente l'Agenzia nella citata risoluzione nel *"valutare se il notaio rogante sia legittimato a richiedere il rimborso sulla base di quanto previsto dall'articolo 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131"* ha ripercorso le varie tappe evolutive dell'interpretazione della prassi e della giurisprudenza in argomento ricordando che *"tale tematica è stata oggetto di una rilevante evoluzione giurisprudenziale. La giurisprudenza più risalente, infatti, riteneva che il notaio, in quanto coobbligato solidale al pagamento dell'imposta, fosse pienamente legittimato a presentare l'istanza di rimborso per le somme versate in eccesso in sede di registrazione di atti rogati (cfr. Cass. sent. 21 marzo 1967, n. 637). Il principio della legittimità del provvedimento di rimborso emesso a favore del "solvens" è stato poi recepito dal Ministero delle finanze nella circolare n. 58 del 1989 e nella risoluzione n. 260579 del 1989. Successivamente, tale orientamento è stato ribaltato dalla Suprema Corte sulla base del fatto che l'imposta di registro individua quali soggetti passivi in senso stretto solo le parti contraenti, che, in quanto tali, sono obbligate a corrispondere l'imposta. Pertanto, unicamente in capo a queste ultime sussiste l'eventuale diritto ad una puntuale quantificazione dell'imposta nonché l'eventuale diritto a chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente corrisposta. Detta tesi trova il proprio fondamento normativo nell'articolo 77, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, il quale, nel disciplinare i termini decadenziali dell'azione del contribuente, dispone che: Il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata. Il citato principio è stato confermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 6 maggio 2005, n. 9440, la quale precisa, inoltre, che il notaio rogante - pur obbligato a richiedere la registrazione dell'atto e pur obbligato a pagare l'imposta principale in solido con le parti nel cui interesse è richiesta la registrazione - resta estraneo al rapporto tributario, in quanto è solo un responsabile d'imposta, quale soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni, riferibili esclusivamente ad altri. Il principio dell'estraneità del notaio al rapporto tributario e la conseguente esclusione della titolarità del diritto al rimborso da parte del notaio viene ulteriormente ribadito con la sentenza 30 ottobre 2007, n. 22918, con la quale la Suprema Corte identifica il notaio unicamente quale responsabile d'imposta inteso, alla stregua dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600,*

art. 64, comma 3, come soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri, verso i quali ha diritto di rivalsa, e che, ai sensi del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 58, si surroga, per le somme pagate, in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contraenti e può esperire procedimento di ingiunzione sulla base del certificato dell'Ufficio attestante l'importo versato, senza che sia consentito alle parti proporre opposizione fondata sul motivo che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura inferiore. Pertanto, tornando alla questione prospettata, nulla quaestio in merito alla possibilità di riconoscere il rimborso alle fattispecie che possono essere ricondotte alla casistica affrontata dalla circolare n. 44/E del 2011, fermo restando il termine decadenziale dei tre anni previsto dall'articolo 77 del d.P.R. n. 131 del 1986. Sulla base delle considerazioni sopra esposte, la titolarità alla presentazione dell'istanza di rimborso è unicamente in capo alle parti contraenti e, pertanto, il notaio, poiché estraneo al rapporto tributario, nulla potrà vantare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria".

Ciò debitamente premesso, si ricorda che la Commissione studi tributari con gli Studi nn. 773/1999 (est. Puri), 18-2003/T (est. Mastroiacovo), 152-2007/T (est. Mastroiacovo) ha cercato di porre in evidenza argomenti giuridici a sostegno della diversa interpretazione in forza della quale appare ragionevole – soprattutto all'esito delle modifiche al sistema di autoliquidazione dei tributi indiretti – che l'ordinamento riconosca al notaio la legittimazione all'istanza di rimborso.

Vittoria La Peccerella – Valeria Mastroiacovo

-
- 1)** Così come modificato dall'art. 20, comma 4-*quater* del D.L. n. 133/2014 cd. Sblocca Italia avuto riguardo al profilo soggettivo e più precisamente all'estensione della disciplina anche "alle altre pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165"

Quesito Tributario n. 1147-2014/T.

APPORTO DA PARTE DI ENTE PUBBLICO NON TERRITORIALE A FONDO IMMOBILIARE– TRATTAMENTO FISCALE

Si prospetta una fattispecie relativa a un apporto da parte di ente pubblico non territoriale a fondo costituito dall'Agenzia del demanio e gestito da SGR costituita dal Demanio medesimo ai sensi dell'art. 33 del d.l. n. 98/2011 per la valorizzazione e dismissione del patrimonio immobiliare pubblico.

Il D.L. n. 133 del 12 settembre 2014, cd. Sblocca Italia (articolo 20, comma 4-*ter*) ripristina, a decorrere dal 12 novembre 2014, le esenzioni e le agevolazioni tributarie, soppresse dall'articolo 10, comma 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, nel caso di trasferimento di immobili pubblici. Si tratta, in particolare delle operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali, della vendita a trattativa privata anche in blocco e delle procedure di valorizzazione e dismissione del patrimonio

immobiliare pubblico, anche attraverso fondi immobiliari e società di cartolarizzazione, nonché dei trasferimenti di proprietà per edilizia residenziale pubblica, della concessione del diritto di superficie sulle aree stesse e della cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni.

In materia di dismissioni, vista l'impraticabilità di immettere sul mercato un'ingente mole di immobili pubblici è stata prevista la possibilità di istituire fondi immobiliari chiusi gestiti da una SGR interamente pubblica. A monte di questo processo si pone il tentativo di rafforzare la conoscenza dei dati relativi al patrimonio pubblico, attraverso la previsione dell'obbligo in capo alle pubbliche amministrazioni di trasmettere all'Agenzia del demanio una serie di comunicazioni relative agli immobili da esse utilizzate.

Da quanto sopra si può desumere che attualmente la finalità di dismissione e valorizzazione degli immobili pubblici può dirsi conseguita anche per il tramite dell'istituzione dei fondi immobiliari chiusi e degli apporti agli stessi. In questo senso già Pischetola, Studio n. 39-2010/T, *Il cd. federalismo demaniale: le regole di circolazione*, par. 5.

Più precisamente a norma dell'art. 20, comma 4-ter, D.L. n. 133/2014, al comma 4, dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 è aggiunto il seguente periodo: «È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601».

Il complesso quadro normativo, all'esito dell'intervento del legislatore che ha inteso fare salve le agevolazioni relative a determinate "procedure" e non già ad atti specificamente individuati, rende opportuno riepilogare quanto segue in merito ai tre articoli sopra evidenziati in neretto:

i) l'art. 4 del D.L. n. 351/2001 concerne i conferimenti in "fondi immobiliari chiusi" prevedendo che: «Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato a promuovere la costituzione di uno o più fondi comuni di investimento immobiliare, conferendo o trasferendo beni immobili a uso diverso da quello residenziale dello Stato, dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e degli enti pubblici non territoriali, individuati con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. I decreti disciplinano altresì le procedure per l'individuazione o l'eventuale costituzione della società di gestione, per il suo funzionamento e per il collocamento delle quote del fondo e i criteri di attribuzione dei proventi derivanti dalla vendita delle quote».

E, per essi, il successivo comma 2quinquies dispone che: «Le operazioni di provvista e finanziamento connesse agli apporti e ai trasferimenti di cui al comma 1, nonché quelle relative a strumenti finanziari derivati, e tutti i provvedimenti, atti, contratti, trasferimenti, prestazioni e formalità inerenti ai predetti apporti, trasferimenti e finanziamenti, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi incluse le cessioni di credito stipulate in relazione a tali operazioni e le cessioni anche parziali dei crediti e dei contratti ad esse relativi, sono esenti dall'imposta di registro,

dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto».

*ii) l'art. 11-quinquies del D.L. n. 203/2005 (così come modificato dall'art. 20, comma 4-quater del D.L. n. 133/2014 cd. Sblocca Italia avuto riguardo al profilo soggettivo e più precisamente all'estensione della disciplina anche "**alle altre pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165**") concerne le dismissioni immobiliari disponendo che: «l'Agenzia del demanio è autorizzata, con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con le amministrazioni che li hanno in uso, a vendere con le modalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, i beni immobili ad uso non prevalentemente abitativo appartenenti al patrimonio pubblico, ivi compresi quelli individuati ai sensi dei commi 13, 13-bis e 13-ter dell'articolo 27 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni. L'autorizzazione all'operazione può ricomprendere anche immobili degli enti territoriali e delle altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni; in questo caso, ferme restando le previsioni dettate dal presente articolo, gli enti territoriali interessati individuano, con apposita delibera ai sensi e per gli effetti dell'articolo 58 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, gli immobili che intendono dismettere e le altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 provvedono secondo i rispettivi ordinamenti, fermo restando quanto previsto dall'articolo 6, comma 8, della legge 12 novembre 2011, n. 183».*

A tale procedura (più precisamente «agli atti di alienazione di cui al comma 1 del presente articolo o comunque connessi alla dismissione del patrimonio immobiliare di proprietà dello Stato»), per effetto del comma 3 del medesimo art. 11-quinquies trovano applicazione le esenzioni stabilite all'art. 1 comma 275 della legge 30 dicembre 2004 n. 311 che prevede: «(Esenzione imposte indirette per operazioni di cartolarizzazione)- Ai fini della valorizzazione del patrimonio immobiliare le operazioni, gli atti, i contratti, i conferimenti ed i trasferimenti di immobili di proprietà dei comuni, ivi comprese le operazioni di cartolarizzazione di cui alla legge n. 410 del 2001, in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto».

iii) l'art. 33 del D.L. n. 98/2011, in materia di valorizzazione del patrimonio immobiliare, al comma 1 prevede che: «con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è costituita una società di gestione del risparmio avente capitale sociale pari ad almeno un milione di euro per l'anno 2012, per l'istituzione di uno o più fondi d'investimento al fine di partecipare in fondi d'investimento immobiliari chiusi promossi o partecipati da regioni, province, comuni anche in forma consorziata o associata ai sensi del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ed altri enti pubblici ovvero da società interamente partecipate dai predetti enti, al fine di valorizzare o dismettere il proprio patrimonio immobiliare disponibile. Per le stesse finalità di cui al primo periodo è autorizzata la spesa di 6 milioni di euro per l'anno 2013. La pubblicazione del suddetto decreto fa luogo ad ogni adempimento di legge».

Il successivo comma 7 dispone che «agli apporti e ai trasferimenti ai fondi effettuati ai sensi del presente articolo si applicano le agevolazioni di cui ai commi 10 e 11 dell'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e gli articoli 1, 3 e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410».

Dunque lo stesso art. 33 rinvia, oltre che all'agevolazione di cui all'art. 14-bis relativa all'imposta sostitutiva di 516 euro, all'art. 4 del D.L. n. 351/2001. Si segnala che tale ultima disposizione richiamata dall'art. 33 è, come già evidenziato supra sub i), piuttosto articolata fino a prevedere una disposizione fiscale specifica in termini di esenzione (comma 2-quinquies esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto). A ben vedere, non appare chiaro quale sia il significato da attribuire al rinvio al citato art. 4 nel contesto dell'art. 33; più precisamente se possa considerarsi richiamato anche il predetto comma 2-quinquies che dispone l'esenzione e per quali fattispecie. Sembrerebbe infatti che il richiamo dell'art. 4 e delle relative esenzioni sia da circoscrivere alle ipotesi in cui gli apporti o i trasferimenti concernano beni immobili individuati per decreto del Ministero dell'economia e finanze da pubblicare in Gazzetta ufficiale.

In conclusione in merito all'art. 33, salvo che si risolva positivamente il dubbio interpretativo sopra esposto, si deve concludere per l'applicabilità dell'art. 14-bis della legge n. 86/1994 e dunque l'imposta fissa di 516 euro.

La pur complessa disciplina che risulta all'esito dell'intervento legislativo rende palese l'intento del legislatore di agevolare nuovamente, attraverso una leva fiscale, tutte le procedure finalizzate alla dismissione e valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico, anche attraverso l'utilizzo (strumentale, nel particolare momento di crisi economica) di fondi immobiliari chiusi.

Pertanto, si ritiene di poter concludere che, nel caso oggetto del presente quesito, trattandosi di apporto a fondo immobiliare pubblico di SGR costituita a norma dell'art. 33, trovino applicazione le agevolazioni sopra descritte (imposta sostitutiva nella misura fissa di 516 euro), salvo che risulti applicabile, quanto a fattispecie e avuto riguardo alla procedura, la diversa agevolazione di cui all'11-quinquies ed eventualmente all'art. 4 del d.l. 351/2001 che consiste nell'esenzione da ogni imposta e tassa indiretta.

Vittoria La Peccerella e Valeria Mastroiacovo

Quesito Tributario n. 1161-2014/T.

**TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO DI UN COMPENDIO DEMANIALE MARITTIMO
IN FAVORE DI UN COMUNE – TRATTAMENTO FISCALE, AI FINI DELLE IMPOSTE DI
REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE**

Si prospetta la seguente fattispecie: l'Agazia del demanio, che agisce in nome e per conto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, intende vendere in favore di un comune, un compendio immobiliare, appartenente al demanio marittimo. Detto compendio è in parte costituito da aree non edificate ed in parte costituito da aree sulla quali sono state realizzate, da terzi, opere stabili e durature e comunque di non facile sgombero.

Si precisa che la vendita in questione risulta condizionata dall'obbligo per il comune di:

-vendere i lotti di terreno agli occupanti e concessionari che ad un certa data abbiano realizzato sui terreni medesimi opere stabili e durature;

-destinare le aree libere a strade, piazze, zone verdi e parco attrezzato.

Si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, al predetto trasferimento ed, in particolare, alla possibilità di usufruire eventualmente di un regime fiscale agevolato.

Occorre premettere che il D.L. n. 133 del 12 settembre 2014, cd. Sblocca Italia, ripristina, a decorrere dal 12 novembre 2014, le esenzioni e le agevolazioni tributarie, soppresse dall'articolo 10, comma 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, nel caso di trasferimento di immobili pubblici. Si tratta, in particolare delle operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali, della vendita a trattativa privata anche in blocco e delle procedure di valorizzazione e dismissione del patrimonio immobiliare pubblico, anche attraverso fondi immobiliari e società di cartolarizzazione, nonché dei trasferimenti di proprietà per edilizia residenziale pubblica, della concessione del diritto di superficie sulle aree stesse e della cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni.

Più precisamente a norma dell'art. 20, comma 4-ter, D.L. n. 133/2014, al comma 4, dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 è aggiunto il seguente periodo: *«È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601»*.

Dal complesso quadro normativo richiamato emerge che l'intervento del legislatore ha inteso fare salve le agevolazioni relative a determinate "procedure", aventi ad oggetto immobili pubblici, non già ad atti specificamente individuati.

Sembrerebbe qui rilevare, in particolare, l'art. 11-quinquies del D.L. n. 203/2005 ⁽¹⁾ che disciplina le dismissioni immobiliari disponendo: *«l'Agazia del demanio è autorizzata, con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con le amministrazioni che li hanno in uso, a vendere con le modalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, i beni immobili ad uso non prevalentemente abitativo appartenenti al patrimonio pubblico, ivi compresi quelli individuati ai sensi dei commi 13, 13-bis e 13-ter dell'articolo 27 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni. L'autorizzazione all'operazione può ricomprendere anche immobili degli enti territoriali e delle altre*

pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni; in questo caso, ferme restando le previsioni dettate dal presente articolo, gli enti territoriali interessati individuano, con apposita delibera ai sensi e per gli effetti dell'articolo 58 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, gli immobili che intendono dismettere e le altre pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 provvedono secondo i rispettivi ordinamenti, fermo restando quanto previsto dall'articolo 6, comma 8, della legge 12 novembre 2011, n. 183».

A ben vedere, la procedura qui evidenziata, disciplina un particolare meccanismo di dismissione di immobili, ad uso non prevalentemente abitativo, dello Stato, degli enti territoriali e delle altre pubbliche amministrazioni, mediante vendita a trattativa privata, anche in blocco, autorizzata con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze.

A tale procedura (più precisamente *«agli atti di alienazione di cui al comma 1 del presente articolo o comunque connessi alla dismissione del patrimonio immobiliare di proprietà dello Stato»*), per effetto del comma 3 del medesimo art. 11-*quinquies* trovano applicazione le esenzioni stabilite all'art. 1 comma 275 della legge 30 dicembre 2004 n. 311 che prevede l'esenzione *«dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto»*.

Ciò posto, con riferimento al caso in oggetto, occorre considerare che, come risulta dalla documentazione trasmessa, il trasferimento da parte dell'Agenzia del demanio ha ad oggetto un compendio demaniale marittimo (costituito in parte da aree non edificate ed in parte da aree sulla quali sono state realizzate, da terzi, opere stabili e durature) e che l'autorizzazione alla vendita a trattativa privata, a favore del Comune è stata prevista da una legge speciale.

Pertanto, avuto riguardo alle particolari circostanze della fattispecie concreta, andrebbe verificato, di concerto con l'Agenzia del demanio, se il trasferimento del compendio demaniale marittimo in esame possa ritenersi interessato dalla procedura di cui all'art. 11-*quinquies* richiamato e posto in essere in funzione della rappresentata esigenza di dismissione del patrimonio immobiliare pubblico, affinché possa trovare applicazione, in relazione allo stesso, l'agevolazione sopra descritta che consiste nell'esenzione da ogni imposta e tassa indiretta.

Vittoria La Peccerella

1) Così come modificato dall'art. 20, comma 4-*quater* del D.L. n. 133/2014 cd. Sblocca Italia avuto riguardo al profilo soggettivo e più precisamente all'estensione della disciplina anche "alle altre pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165"