

[Home](#) [Legislazione e Prassi](#) [Prassi](#) [Risposte agli interpellati](#)

AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI ATTI PREORDINATI ALLA TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO. LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 451/2023 DELLE ENTRATE

RISPOSTE AGLI INTERPELLI

NOTIZIARIO N 196 DEL 30 OTTOBRE 2023

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 451/2023

Roma, 27 ottobre 2023

OGGETTO: Applicazione del regime agevolativo di cui all'articolo 32, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, per effetto del rinvio allo stesso operato dall'articolo 20, comma 1, della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cd. "Bucalossi") ad un atto di trasferimento immobiliare oggetto di un'opzione a favore di un Comune contenuta nell'Accordo di programma.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il notaio istante (di seguito l'Istante), quale incaricato della stipula dell'atto dal Comune di xxx (nel prosieguo il Comune), rappresenta la seguente fattispecie:

- il Comune, ai sensi della legge regionale del 1998, ha definito gli ambiti del proprio territorio urbanizzato da sottoporre a riqualificazione urbana; nell'ambito di tale territorio ricade, tra altro, l'area occupata dal Pastificio yyy (di seguito, ex pastificio), interessante una discreta porzione del centro cittadino;
- la Regione ha ritenuto detto intervento di particolare rilievo per tutto il territorio della Provincia ed ha concesso al Comune importanti contributi per la sua realizzazione;
- il 12 maggio 2003 è stato sottoscritto l'Accordo di Programma per l'attuazione del Programma di riqualificazione Urbana del Comparto (PRU, di seguito PRU) tra i soggetti pubblici interessati (Comune, Provincia, Regione) ed il soggetto attuatore (una s.r.l.) (di seguito Accordo di programma). L'Accordo di programma è stato approvato con decreto del Presidente della Provincia del luglio 2003, comprendente un'area di mq. 41.263, di cui mq. 14.096 di proprietà del soggetto privato e mq. 27.167 di proprietà del Comune.

L'Istante rappresenta che, in seguito, la crisi produttiva del soggetto attuatore (dichiarato in liquidazione coatta amministrativa) e i conseguenti ritardi e incertezza sullo sviluppo concreto del PRU hanno reso necessaria una rivisitazione dell'originario progetto urbanistico, anche alla luce di una nuova valutazione degli interessi pubblici sottostanti.

Ciò ha comportato la sottoscrizione di:

- «un primo Atto integrativo dell'Accordo di Programma del 2003, approvato con decreto del Presidente della Provincia del 2013, in base al quale il soggetto attuatore (...) ha predisposto progettualità sfociate in origine nel piano particolareggiato di iniziativa privata, approvato con delibera di Consiglio Comunale (...) del 10 aprile 2003, e poi nel piano particolareggiato di iniziativa privata, approvato con delibera di Consiglio Comunale del luglio 2013 e convenzionato con atto del notaio in data 23 gennaio 2014;
- un secondo Atto integrativo del medesimo accordo, approvato con decreto del Presidente della Provincia del 2021, che ha reso necessario un ulteriore allineamento degli impegni assunti dal soggetto attuatore, il quale ha predisposto altra variante al Piano Particolareggiato approvata con delibera di Consiglio Comunale (...) e seguita da una nuova convenzione urbanistica (...) nella quale sono dettagliate tra altro - le aree ed opere di urbanizzazione primaria e secondaria, anche fuori comparto, le aree da cedere al Comune senza corrispettivo, la costituzione di diritti di servitù di uso pubblico...». A detto secondo Atto integrativo dell'accordo di programma originario ha partecipato il soggetto attuatore.

Il programma di riqualificazione urbana così delineato prevede una serie di obblighi a carico dello stesso attuatore, tra cui:

- la realizzazione di spazi pubblici e privati;
- la realizzazione di un parcheggio pubblico, con sistemazione a verde, parcheggio pubblico e spazi pedonali;
- la sistemazione di una piazza, con la creazione del capolinea degli autobus e la creazione di nuovi collegamenti. La trasformazione dell'attuale centro culturale polivalente, al fine di ospitare la sede di nuovi servizi comunali e delle associazioni locali;
- gli interventi di adeguamento dell'Auditorium adiacente al padiglione fieristico;
- la realizzazione di un nuovo centro culturale biblioteca;
- la ristrutturazione urbanistica dell'ex pastificio, del mulino e del mangimificio, anche mediante demolizione e ricostruzione e la realizzazione di uno o più edifici.

Per quanto di specifico interesse ai fini della presente istanza, il soggetto attuatore in base all'Accordo di Programma, come integrato, si è obbligato a:

- realizzare un complesso polifunzionale destinato a residenza, commercio e servizi, con i limiti di superficie ivi previsti, con le caratteristiche distributive, d'uso e dimensionali indicate nel PUA del 2 novembre 2021 e con previsioni di dettaglio nella Convezione;
- concedere al Comune la facoltà (opzione) di acquistare all'interno del Comparto, precisamente all'interno della Palazzina B di detto complesso, ad un prezzo predeterminato al metro quadrato, una superficie utile per circa mq. 620, prevedendo espressamente che il corrispettivo del trasferimento possa essere assolto dal Comune anche tramite l'utilizzo di crediti vantati da quest'ultimo a qualsiasi titolo verso il soggetto attuatore.

Il Comune, tra altro, all'articolo 3.4, comma 3 del medesimo Accordo di Programma si è impegnato ad effettuare, prima del rilascio dei nuovi titoli abilitativi, i riconteggi del contributo di costruzione e a stabilire le modalità di eventuale compensazione con il soggetto attuatore.

L'Istante rappresenta che, in attuazione dell'Accordo di Programma nella sua versione attuale ed in esecuzione della delibera del Consiglio Comunale del 29 luglio 2021, il Comune (a seguito di delibera del medesimo Consiglio Comunale del luglio 2021 che ha espresso parere favorevole) intende esercitare il diritto di opzione di cui sopra acquistando, tramite atto notarile, dal soggetto attuatore al prezzo già convenuto a misura, la proprietà delle porzioni immobiliari di nuova costruzione quando ultimate site all'interno del complesso polifunzionale realizzato sull'area risultante dalla demolizione dell'ex pastificio e, precisamente all'interno della Palazzina B, al fine di allocare negli immobili acquistati i servizi di Carabinieri Forestali, INPS, Agenzia Regionale del Lavoro e Sportello Sociale afferente ad un Distretto socio sanitario nonché servizi di competenza comunale.

L'Istante evidenzia che «detto trasferimento immobiliare, oggetto dell'opzione a favore del Comune contenuta nell'Accordo di programma, è funzionalmente connesso e collegato al PUA come da ultimo modificato ed avrà ad oggetto detti immobili strumentali».

Alla luce di quanto considerato, il notaio intende conoscere se per l'atto di trasferimento in oggetto, prodotto in bozza in sede di richiesta di documentazione integrativa, possa essere riconosciuto il regime agevolativo di cui all'articolo 32, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, per effetto del rinvio allo stesso operato dall'articolo 20, comma 1, della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cd. "Bucalossi"), con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione, per lo stesso atto, dalle imposte ipotecarie e catastali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il trasferimento immobiliare sopra descritto rientri nell'ambito applicativo del richiamato articolo 20 della legge n. 10 del 1977, come modificato dall'articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e, dunque, sconti il trattamento tributario in esso richiamato.

L'Istante richiama, in particolare, la novella di cui al richiamato comma 88 finalizzata ad agevolare gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi, e fa presente che nel concetto di "convenzioni" di cui alla citata legge 10 del 1977, di regola, si suole far rientrare sia quelle già disciplinate dagli articoli 7 e 8 della legge stessa in materia di interventi di edilizia abitativa convenzionata ai fini del rilascio del permesso di costruire, che le convenzioni finalizzate a dare la migliore attuazione possibile agli strumenti urbanistici (quali il piano regolatore generale o anche piani particolareggiati di iniziativa pubblica o privata), in generale:

- sancendo l'esatta ubicazione dei lotti edificabili;
- stabilendo le modalità di esecuzione delle opere di urbanizzazione;
- fondando l'impegno dei lottizzanti di provvedere ad esse nel rispetto delle modalità convenute nonché alla cessione a favore del Comune delle aree destinate secondo gli standard urbanistici alla realizzazione delle opere stesse e quindi non utilizzabili a scopi edificatori.

A parere dell'Istante senza il trasferimento immobiliare rappresentato non sarebbe possibile dare compiutamente seguito alla trasformazione urbanistica del territorio come risultante dall'accordo di programma più volte richiamato e dal PUA modificato con variazione ultima approvata con delibera di Consiglio Comunale del 27 novembre 2021.

Nella fattispecie in discorso, secondo l'Istante appare evidente il perseguimento dello scopo pubblicistico sia in considerazione del coinvolgimento nell'accordo di programma degli enti pubblici territoriali interessati ed in particolare della Regione, che ha impegnato risorse importanti nel piano di riqualificazione urbana che per l'esistenza della concertazione, convenzionata con il privato e della trasformazione del territorio comunale, adeguata tempo per tempo alla luce delle nuove valutazioni dell'interesse pubblico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rileva che, come più volte ribadito dalla Corte di Cassazione, le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle di carattere eccezionale che richiedono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione e non ammettono interpretazione analogica o estensiva, con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa (cfr. ex multis, Corte di Cassazione, sentenza 7 febbraio 2013, n. 2925, 7 maggio 2008, n. 11106).

Ciò posto, si osserva quanto segue.

L'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (recante "Norme per la edificabilità dei suoli") dispone al primo comma che «Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601», ovvero l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale.

Il comma 2 del medesimo articolo 20, inserito dall'articolo 1, comma 88, della legge n. 205 del 2017 dispone che «Il trattamento tributario di cui al primo comma si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi».

Tale formulazione della disposizione di cui all'articolo 20 appare volta ad un ampliamento della portata applicativa della previsione agevolativa, in quanto la stessa viene di fatto estesa ad atti, compresi quelli attuativi, in precedenza non agevolati, purché gli stessi siano comunque finalizzati alla «trasformazione del Territorio» e siano posti in essere sulla base di «accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici».

Con diversi documenti di prassi è stato chiarito che la predetta disposizione, nella sua attuale formulazione, deve essere coordinata con il contesto normativo del quale fa parte, ovvero la legge n. 10 del 1977, concernente, come detto, "Norme per la edificabilità dei suoli".

Il regime agevolativo in esame, dunque, è applicabile esclusivamente ad atti non "genericamente" preordinati alla trasformazione del territorio, ma che abbiano a oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli di cui alla citata legge, essendo finalizzato a favorire soltanto detti atti (cfr. risposta pubblicata n. 67 del 14 novembre 2018 e risoluzione n. 80/E del 24 ottobre 2018; risposta pubblicata n. 326 dell'8 giugno 2022).

In particolare, l'agevolazione fiscale in oggetto ha lo scopo di favorire quei trasferimenti destinati alla trasformazione urbanistica del territorio effettuati senza intenti speculativi, che svolgano una funzione ripartitoria e distributiva delle posizioni coinvolte e non una tipica funzione di scambio negoziale. Esulano, dunque, dall'ambito applicativo della norma tutte quelle operazioni negoziali che, pur entrando a far parte di una più ampia programmazione di natura pubblicistica realizzano, di fatto interessi meramente individualistici (cfr. risoluzione 11 gennaio 2019, n.1/E).

Nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato, il futuro atto di trasferimento degli immobili in esame tra il soggetto attuatore e Comune non appare idoneo a realizzare direttamente e immediatamente la funzione di trasformazione del territorio nel senso sopra delineato, anche se l'evento negoziale rappresentato è inserito nell'Accordo stipulato tra l'ente territoriale e il soggetto attuatore.

Tale atto si configura, invero, come una "mera" compravendita immobiliare che, pur interessando un soggetto pubblico, segue uno schema negoziale di carattere privatistico, in linea con il principio di autonomia contrattuale (nella previsione dell'Accordo in esame è compresa, tra l'altro, anche la possibilità che sia attuata una forma di compensazione fra Comune e soggetto attuatore in luogo del pagamento di un corrispettivo).

Si rileva, inoltre, che al momento dell'acquisizione della superficie della Palazzina B da parte del Comune la trasformazione urbanistica del territorio è già compiuta e l'acquisizione in esame si atteggia, come detto, quale facoltà contrattuale dello stesso Comune, nell'ottica del più ampio scambio negoziale.

Ne consegue la mancanza di una diretta connessione dell'atto stesso con le finalità, che informano, come detto, la disciplina agevolativa in parola.

Tale circostanza si evince anche dalla lettura della bozza dell'atto, laddove è previsto che l'atto in esame è attuativo dell'esercizio «del diritto di opzione come risultante da atto di indirizzo politico, delibera di Consiglio Comunale del Comune del luglio 2021, con cui è stata indicata la destinazione direzionale delle superfici da acquisire al fine di allocare i servizi di Carabinieri Forestali, INPS, Agenzia Regionale del Lavoro e Sportello

sociale afferente al Distretto socio sanitario di Riccione, nonché servizi di competenza comunale». Per l'atto di trasferimento in esame difetta, dunque, la qualità di atto idoneo a realizzare direttamente e immediatamente la funzione di trasformazione del territorio, in quanto rispondente ad altre finalità, così come individuate dall'organo deliberativo dell'ente territoriale.

In conclusione, si ritiene che l'atto di trasferimento oggetto di indagine non sia riconducibile all'ambito applicativo dell'agevolazione prevista dall'articolo 20, comma 2, della legge n. 10 del 1977.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, fermi restando gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.