

RISOLUZIONE N. 17/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 16 febbraio 2015

OGGETTO: Interpello - Cessione dal Comune agli assegnatari degli alloggi, di aree già concesse in diritto di superficie – Applicabilità dell'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Con l'interpello in esame, concernente l'interpretazione dell'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, è stato esposto il seguente:

Quesito

TIZIA, unitamente ad altri contribuenti, è interessata alla stipula di una convenzione per il trasferimento in proprietà di un'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare nel territorio del Comune di ... , in attuazione delle disposizioni di cui ai commi 45, 46 e 47 dell'articolo 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

La contribuente rappresenta che nell'anno 1988 la cooperativa cui la medesima aderisce, in attuazione del piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare, ha realizzato nel Comune di ... un fabbricato ed ha assegnato ai soci, sottoscrittori dell'istanza di interpello, la proprietà superficiaria degli alloggi.

Il Comune, che risulta ancora proprietario dell'area di sedime, ha proposto ai condomini, nel 2013, sulla base delle previsioni recate dall'articolo 31, commi 45, 46 e 47 della legge n. 448 del 1998, la trasformazione del diritto di superficie in proprietà.

Tali soggetti devono, quindi, sottoscrivere la convenzione con il Comune per l'acquisto dell'area su cui insiste l'immobile, proporzionalmente alla quota millesimale spettante in relazione all'alloggio ed alle pertinenze possedute.

L'interpellante rileva che, in attuazione di quanto stabilito dall'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23, e come precisato dalla scrivente con circolare 21 febbraio 2014, n. 2, gli atti di trasferimento immobiliari a titolo oneroso sono soggetti, in linea generale, ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9% e ad imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Tutto ciò premesso, si chiede di conoscere se, con riguardo alla cessione da parte del Comune, agli assegnatari degli alloggi, dell'area su cui insiste il fabbricato, possa applicarsi l'aliquota agevolata del 2 per cento prevista per l'acquisto della *'prima casa'*, ove, al momento della stipula dell'atto in esame, ricorrano le condizioni previste dalla Nota II -bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'interpellante ritiene che nel caso proposto, ove ricorrano le apposite condizioni stabilite dalla richiamata nota II - bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, possano trovare applicazione le agevolazioni previste per l'acquisto della *'prima casa'*.

L'applicazione dell'aliquota agevolata risulta, infatti, coerente con la ratio della disciplina in materia di edilizia economica e popolare, di cui alla legge n. 167 del 1962, *“poiché il diritto di superficie, ancorché diritto reale, non è equiparabile al diritto di proprietà esclusiva che si acquisisce nel momento in cui i superficiari acquistano il diritto sull'area su cui insiste l'immobile”*.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), stabilisce che le agevolazioni *‘prima casa’* si applicano, ove ricorrano le condizioni previste dalla nota II – bis al predetto articolo 1, ai trasferimenti aventi per oggetto *“case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9”*.

La circostanza che il legislatore abbia espressamente individuato nelle *“case di abitazione”* gli immobili che possono beneficiare delle agevolazioni *‘prima casa’* esclude, a parere della scrivente, che le stesse possano applicarsi anche agli atti di trasferimento delle aree su cui insiste il fabbricato, come nel caso prospettato con la presente istanza di interpello.

Le norme che recano agevolazioni o benefici fiscali, infatti, come ha più volte avuto modo di chiarire la Suprema Corte di Cassazione (si veda, tra l'altro, la sentenza 25 marzo 2011, n. 6925), sono di stretta interpretazione e la loro applicazione non può essere estesa a fattispecie non espressamente contemplate dal legislatore.

Fatta tale premessa, in ordine alla disciplina fiscale da applicare agli atti in argomento, si rammenta che, ai sensi dell'articolo 31, comma 45, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, *“I Comuni possono cedere in proprietà le aree comprese nei piani approvati a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167 (...), già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35, quarto comma, della medesima legge n. 865 del 1971”*.

L'articolo 3, comma 81, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, prevede che gli atti e le convenzioni di cui ai commi da 75 a 79 del medesimo articolo 3 (disposizioni abrogate dall'articolo 31, comma 50, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 e sostituite dai commi 45 e ss. del medesimo articolo 31), sono soggetti a registrazione in misura fissa e non si considerano, agli effetti dell'IVA, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali.

Sulla base di tale disposizione, dunque, gli atti con cui i Comuni cedono in proprietà le aree già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35, comma 4, della legge n. 865 del 1971, scontavano l'imposta fissa di registro.

Tuttavia, come rappresentato anche dall'istante, con l'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011, è stata prevista la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, con riferimento agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili a titolo oneroso.

Come chiarito da questa Agenzia con circolare 21 febbraio 2014, n. 2, la dizione utilizzata dal legislatore è ampia, tale da ricomprendere tutte le agevolazioni relative ad atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili a titolo oneroso in genere, riconducibili all'ambito applicativo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

In applicazione di tale disposizione, deve, dunque, ritenersi che per gli atti di cessione delle aree già concesse in diritto di superficie stipulati a partire dal 1° gennaio 2014, ferma restando la qualificazione dell'operazione ai fini dell'Iva, non trova più applicazione l'imposta fissa di registro, disposta dal citato articolo 3, comma 81, della legge n. 549 del 1995.

Ai fini in esame, assume, tuttavia rilievo la previsione recata dall'articolo 20, comma 4-ter, del DL 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014, n.164, che ha introdotto modifiche all'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011.

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”*.

Si rammenta che l'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale, tra l'altro, per *“gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della legge (..) n. 865 del 1971...e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse”*.

Nell'ambito del Titolo III della legge n. 865 del 1971 sono, dunque, disciplinati, tra l'altro, i piani delle aree da destinare ad edilizia economica e popolare (piani PEEP) a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167. Si tratta delle aree acquisite per esproprio dai Comuni, per l'attuazione dei piani di edilizia economica e popolare, concesse in diritto di superficie per la edificazione di case di tipo economico e popolare e dei relativi servizi urbani e sociali.

A parere della scrivente, nell'ambito degli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge n. 865 del 1971, possono essere ricondotti anche gli atti con i quali si dispone, ai sensi del comma 45 dell'articolo 31 della legge n. 448 del 1998, la cessione, da parte dei comuni, delle aree comprese nei piani approvati ai sensi della legge n. 167 del 1962, già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 865 del 1971.

Dal tenore letterale dell'articolo 32 si evince, infatti, che il legislatore ha inteso agevolare il perseguimento della finalità solidaristica, sia nell'ipotesi in cui i Comuni concedano, su aree individuate a tal fine, il diritto di superficie per la costruzione di case di tipo economico e popolare, sia nell'ipotesi in cui gli stessi comuni trasferiscano la proprietà delle stesse aree.

In tal senso, si ritiene che non rappresenti un elemento ostativo al godimento dell'agevolazione prevista dall'articolo 32 la circostanza che il trasferimento della proprietà dell'area sia intervenuto successivamente al trasferimento del diritto di superficie sulla stessa area, negozio, quest'ultimo già riconducibile nell'agevolazione di cui all'articolo 32, secondo comma, del DPR n. 601 del 1973.

Il citato articolo 35 stabilisce, infatti, che sulle aree comprese nei piani di edilizia economico e popolare il comune concede il diritto di superficie per la costruzione di case di tipo economico e popolare.

La successiva cessione in favore degli assegnatari degli immobili delle aree sulle quali insistono gli immobili già realizzati, già concesse in diritto di superficie, concretizza un atto senz'altro connesso con l'atto di concessione del diritto di superficie e ascrivibile alla medesima 'ratio' agevolativa sottesa all'impianto normativo di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Come si evince dalla lettura del comma 48 dell'articolo 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, infatti, il corrispettivo delle aree cedute in proprietà è determinato dal comune “...*al netto degli oneri di concessione del diritto di superficie*”.

Per le ragioni esposte, deve ritenersi che gli atti con i quali il Comune di ... intende cedere, agli assegnatari degli alloggi, l'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare sita nel territorio comunale, possano essere ricondotti tra gli atti attuativi dei piani di edilizia economica e popolare e, quindi, soggetti al regime di favore di cui al citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE