

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n. 82-2019/T

Gli "incentivi per la valorizzazione edilizia" di cui all'art. 7 del "Decreto Crescita"

di Angelo Piscitello

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 30/05/2019)

Abstract

Lo studio propone un primo commento "a caldo" della norma contenuta nell'art. 7 del c.d. "Decreto Crescita" che concede una rilevante agevolazione fiscale per l'acquisto da parte di imprese di interi fabbricati da demolire, ricostruire e rivendere e analizza alcune delle problematiche che potrebbero porsi nella sua concreta applicazione.

Trattandosi di un decreto legge non ancora convertito e mancando ancora documenti di prassi in materia, le soluzioni interpretative adottate andranno vagliate alla luce delle eventuali modifiche al decreto che potrebbero essere apportate in sede di conversione e andranno anche confrontate con le future interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate.

1. La norma

L'art.7 del "Decreto Crescita" ¹dispone che:

"Sino al 31 dicembre 2021, per i trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che, entro i successivi dieci anni, provvedano alla demolizione e ricostruzione degli stessi, conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, nonché all'alienazione degli stessi, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. Nel caso in cui non si verificano le condizioni di cui al primo periodo, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30 per cento delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dall'acquisto dell'immobile di cui al secondo periodo. "

Va rammentato che la norma è contenuta in un decreto legge ancora non convertito. Ai sensi dell'art.77, 3° comma, della Costituzione, i decreti perdono efficacia fin dall'inizio se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla pubblicazione; le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti.

2. La ratio

La norma è finalizzata a favorire la rigenerazione del patrimonio edilizio con la sostituzione degli edifici esistenti con altri di nuova costruzione, anche di maggior volume ove consentito dalle

¹ Decreto-Legge 30 aprile 2019, n. 34, Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (G.U.R.I. n.100 del 30-4-2019)

norme urbanistiche, adeguati alla normativa antisismica e più efficienti sotto l'aspetto del consumo energetico; mira quindi a evitare il consumo di nuovo suolo, indirizzando gli investimenti imprenditoriali nel settore immobiliare verso il riuso e l'ammodernamento dell'esistente, in linea con i più moderni strumenti urbanistici che privilegiano la riqualificazione rispetto all'espansione urbana; mira anche a contrastare l'attuale crisi del settore edilizio stimolando nuove iniziative destinate a far crescere e migliorare l'offerta del mercato immobiliare.

3. La durata

La norma ha una durata limitata nel tempo: dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale² e quindi dal 1° maggio 2019 fino al 31 dicembre 2021.

Non si tratta di una norma a regime perché la sua finalità economica è, come detto, contingente: superata la crisi la misura incentivante potrebbe non essere più necessaria.

La sopravvenienza di una diversa normativa pone la questione dei rapporti *in itinere* come potrebbero essere:

* un contratto preliminare stipulato prima dell'entrata in vigore della norma con il pagamento di acconti o caparre per i quali è stata pagata imposta di registro proporzionale e contratto definitivo stipulato dopo l'entrata in vigore della legge al quale può applicarsi la nuova agevolazione e quindi da tassare con imposte fisse; poiché il sistema dell'imposta di registro configura l'imposta di registro dovuta su acconti o caparre come un acconto sull'imposta dovuta per il contratto definitivo, è da ritenere ammissibile il rimborso delle imposte proporzionali già pagate, come ammesso in via generale dall'Agenzia delle Entrate³, a nulla rilevando che la normativa di favore non fosse ancora vigente al tempo della stipula del preliminare;

* un contratto definitivo stipulato prima dell'entrata in vigore della norma ma soggetto a condizione sospensiva che si verifica dopo l'entrata in vigore della norma; in questo caso l'agevolazione non sarà applicabile dato che l'art.27 del DPR n.131/86 dispone espressamente al secondo comma che l'imposta è dovuta "secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto"; diversamente, in caso di atti soggetti a approvazione od omologazione, il quinto comma dello stesso articolo dispone che l'imposta si applichi secondo le disposizioni vigenti al momento in cui l'atto produce i suoi effetti.

4. Il termine

La finalità di stimolo al mercato immobiliare ha indotto il Legislatore a stabilire un termine per il completamento dell'operazione immobiliare: l'imprenditore acquirente agevolato deve acquistare l'intero fabbricato, demolirlo e ricostruirlo e poi venderlo entro dieci anni.

Il termine iniziale è quello dell'atto di acquisto dell'intero fabbricato; tale atto deve essere stipulato prima del 31 dicembre 2021 e cioè prima della fine del periodo in cui si applica l'agevolazione. Si rinvia al paragrafo 10 per il caso di acquisto con più atti.

Il termine finale è quello della cessione del fabbricato; si rinvia al paragrafo 11 per gli approfondimenti.

² Art. 51 del D.L. 34/2019: "Entrata in vigore 1. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana"

³ Circolare n.18/E del 2013, par.3.1

5. La struttura

La norma prevede la concessione dell'agevolazione per il trasferimento a condizione che l'acquirente realizzi un certo intervento sugli immobili acquistati entro un determinato termine, con un meccanismo che richiama quello delle norme che prevedevano un trattamento tributario di favore per l'acquisto di terreni compresi in piani urbanistici particolareggiati (p.u.p.) a condizione che l'acquirente realizzasse la costruzione prevista entro un certo termine, trattamento oggi abrogato nell'ambito della generale abrogazione delle agevolazioni fiscali disposta dalla dell'art.10 del D.Lgs.14 marzo 2011, n.23⁴. La ratio di quella norma era analoga a quella della norma attuale: orientare gli interventi edilizi verso tipologie ritenute più rispondenti all'interesse pubblico (in quel caso favorire l'ordinato assetto del territorio incentivando le costruzioni inserite all'interno della pianificazione esecutiva approvata dagli strumenti urbanistici; nel caso in esame favorire la rigenerazione edilizia dell'esistente).

Data l'analogia della struttura e della natura dell'interesse perseguito, è possibile applicare alla nuova norma alcuni principi affermati dalla prassi e dalla giurisprudenza nell'interpretazione della citata norma oggi abrogata.

6. Il trattamento tributario

Per la fattispecie agevolata è prevista l'applicazione delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale nella misura di € 200 ciascuna.

Nulla è detto sull'IVA, sull'imposta di bollo, sui tributi speciali catastali e sulle tasse ipotecarie, che, analogamente a quanto si affermava in materia di agevolazioni per gli acquisti di terreni in p.u.p., si ritiene siano dovute nella misura ordinaria.⁵

Non si ritiene infatti applicabile, per l'imposta di bollo, per i tributi speciali catastali e per le tasse ipotecarie il comma 3 dell'art.10 del D.Lgs.14 marzo 2011, n.23 e successive modifiche e integrazioni che stabilisce il c.d. "assorbimento" e cioè l'esenzione dai detti tributi per gli atti di trasferimento immobiliare assoggettati all'imposta di registro ai sensi dei commi 1 e 2 dello stesso articolo e cioè gli atti compresi nell'art.1 della tariffa parte I allegata al TUR (Dpr 131/86), per i quali il comma 2 prevede l'imposta minima di 1000 euro e lo stesso comma 3 prevede le imposte ipotecarie nella misura fissa di 50 euro ciascuna. La norma in esame, infatti, stabilisce un regime agevolativo speciale per una particolare tipologia di trasferimenti (quelli aventi ad oggetto "interi fabbricati" (da demolire, ricostruire e vendere) senza fare alcun riferimento agli atti di cui al citato art.1 della tariffa).

Per quanto riguarda l'IVA, analogamente a quanto aveva affermato l'Agenzia delle Entrate per il non più vigente trattamento tributario per gli acquisti di terreni ricadenti in piani particolareggiati⁶, si deve ritenere che il Legislatore non abbia inteso derogare ai principi generali che sottendono all'applicazione delle norme in materia di I.V.A. e di alternatività di quest'ultima con l'imposta di registro, ma abbia solo previsto un'agevolazione per i casi in cui il trasferimento sia assoggettabile a imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

⁴ L'agevolazione consisteva nel pagamento di imposta di registro all'1% e di imposte ipotecarie e catastali in un primo momento in misura fissa e successivamente nella misura rispettivamente del 3% e dell'1%; era stata introdotta dall'art. 33, comma 3, Legge 388/2000 (Finanziaria per il 2001); successivamente il trattamento di favore fu inserito, con alcune modifiche, nell'art. 1 della Tariffa parte I allegata al TUR del 26 aprile 1986 e, per le imposte ipotecaria e catastale, nel D.lgs. 347/1990; il termine entro il quale realizzare l'intervento, originariamente di 5 anni, fu poi prorogato più volte fino a divenire di 11 anni.

⁵In materia di acquisti di terreni ricadenti in piani particolareggiati la Circolare 31/01/2002 n. 11/E aveva chiarito che "essendo espressamente oggetto di agevolazione soltanto l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale, tutti gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (IVA, imposta di bollo, ecc.), si applicano ordinariamente." Anche la Risoluzione 31/03/2005 n. 40/E aveva affermato che "L'agevolazione è limitata all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale; devono essere, invece, corrisposti nella misura ordinaria gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (I.V.A., imposta di bollo, ecc.)"

⁶ Vedi documenti di prassi citati in nota 5

Dato che la norma nulla dice in materia e che essa si pone quale norma speciale che deroga alle discipline generali, è possibile ritenere⁷ che l'agevolazione si applichi anche se il cedente è soggetto IVA quando le imposte di registro, ipotecarie e catastali si dovrebbero applicare in misura proporzionale e precisamente:

* nel caso di cessioni di immobili esenti da IVA ai sensi del comma 8 bis dell'art.10 del DPR 633/72 (cessioni di immobili non strumentali effettuate da imprese non costruttrici ovvero da imprese costruttrici o di ristrutturazione decorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori se l'impresa non manifesta espressamente l'opzione per l'imposizione IVA); dette cessioni, ai sensi dell'art.40 del DPR n.131/86, non si considerano soggette a IVA ai fini dell'applicazione del principio di alternatività e sono quindi di regola assoggettate a imposta di registro proporzionale e a imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di € 50 ciascuna. Applicando le agevolazioni sarebbero soggette a imposte di registro, ipotecaria e catastale fisse nella misura di € 200 ciascuna;

* nel caso della cessione di immobili "strumentali" di cui al comma 8 ter dell'art.10 del DPR 633/72, di regola soggette a imposta di registro in misura fissa per il principio di alternatività di cui all'art.40 del DPR 131/86 ma soggette a imposte ipotecaria e catastale "rafforzate" con aliquote rispettivamente del 3% e dell'1% ai sensi dell'art.1 bis della tariffa allegata al D.Lgs. 347/90 e dell'art.10, I comma del medesimo D.Lgs. Applicando l'agevolazione le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute nella misura fissa di € 200 ciascuna anziché proporzionale.

7. La forma

E' certamente opportuno che nell'atto vi sia l'espressa richiesta dell'agevolazione con la dichiarazione di voler procedere entro dieci anni alla demolizione e ricostruzione del fabbricato conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B nonché alla sua alienazione.

Si deve tuttavia ritenere ammissibile, in caso di omissione, la possibilità di stipulare un atto integrativo contenente le dichiarazioni omesse, nella stessa forma dell'atto precedente.

Ciò è stato ritenuto possibile sia dall'Agenzia delle Entrate⁸ che dalla Giurisprudenza⁹ nell'analoga fattispecie di acquisto di terreni ricadenti in p.u.p. Non vi è alcun motivo per non ritenere applicabili tali principi alla norma in esame.

8. Tipologia di atti di acquisto

La norma si applica a tutte le tipologie di atti di acquisto del fabbricato e quindi, oltre che alla compravendita, alla permuta, compresa quella tra bene presente e bene futuro, al conferimento in società, alla *datio in solutum*.

9. I soggetti

La norma stabilisce che il soggetto acquirente deve essere un'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare.

Deve quindi trattarsi certamente di una impresa e non di un privato, che procede all'acquisizione e successiva demolizione/ricostruzione al fine di alienare le unità immobiliari ricavate, ponendo in essere una attività soggetta a IVA.

⁷ Va però sottolineato che l'Amministrazione Finanziaria non ha ancora espresso la sua opinione in materia e di conseguenza l'interpretazione non è confermata da un documento di prassi.

⁸ Risoluzione 02/10/2006 n. 110/E

⁹ Cass. civ. Sez. V, 11-06-2010, n. 14117 (rv. 613774); Cass. civ. Sez. V Ordinanza, 11-11-2011, n. 23588 (rv. 620012), in BigSuite IPSOA

Dato l'interesse sotteso alla norma stessa (favorire le attività imprenditoriali di rigenerazione del patrimonio edilizio esistente) che si attua qualunque sia il tipo di impresa che realizza l'intervento, non dovrebbe essere necessario che l'impresa abbia come oggetto esclusivo o principale l'attività delle costruzioni edili, potendosi ritenere che sia possibile accedere all'agevolazione anche alle imprese diverse che comunque si impegnino a realizzare e poi concretamente realizzino quanto richiesto dalla norma, eventualmente anche dando i lavori in appalto a terzi.¹⁰

Cedente può essere qualunque soggetto, fatto salvo quanto precisato al paragrafo 6 per i soggetti IVA.

10. L'oggetto del trasferimento: interi fabbricati

Essendo la ratio della norma quella di favorire la rigenerazione del patrimonio edilizio, è previsto che l'agevolazione si applichi solo alle operazioni che portano a una integrale sostituzione dell'edificio vecchio con quello nuovo e quindi in caso di trasferimento di interi fabbricati e cioè di corpi di fabbrica strutturalmente e funzionalmente unici, idonei ad essere totalmente sostituiti attraverso l'attività dell'impresa acquirente.

Si deve ritenere che nel trasferimento dell'"intero fabbricato" possano ricomprendersi anche aree esterne pertinenziali quali parcheggi, aiuole, viabilità, perché, per principio generale, le pertinenze hanno lo stesso trattamento tributario del bene principale e perché anche sotto l'aspetto urbanistico tali aree possono essere considerate "fabbricato" avendo perso la loro funzione di terreni.

E' possibile che per l'acquisto dell'intero fabbricato occorranza più atti (in unico contesto o con separate e non contestuali stipulazioni) perché il fabbricato appartiene a più soggetti (in quote indivise ovvero perché costituito da più unità immobiliari aventi diversi proprietari) e va verificato se e come si applichi l'agevolazione in questi casi.

Se l'acquisto avviene in unico contesto con un unico atto, anche se contenente più trasferimenti in favore dell'impresa da parte di soggetti diversi, si deve ritenere che si applichino una sola volta le imposte fisse di registro ipotecarie e catastali, dato che la legge stabilisce che "per i trasferimenti di interi fabbricati" ... "si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna" senza alcuna distinzione¹¹.

Anche se l'acquisto avviene con più atti separati, aventi comunque l'unico (dichiarato) fine di acquisire l'intero fabbricato per gli scopi indicati si può ritenere concedibile l'agevolazione. L'Agenzia delle Entrate non si è ancora pronunciata in merito, ma sarebbe irragionevole un diverso trattamento di due fattispecie che realizzano entrambe le finalità della norma, differenti soltanto per la contestualità o meno degli acquisti. L'agevolazione è condizionata alla realizzazione nel termine stabilito della fattispecie complessa costituita dall'acquisto del fabbricato, dalla demolizione e ricostruzione e dalla successiva alienazione e per la realizzazione di tale fattispecie è indifferente che l'acquisto avvenga con uno o con più atti. In quest'ultimo caso, però, si deve ritenere che ogni singolo e separato atto sconti le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale.

Si può comunque ritenere agevolabile la stipula di più atti di acquisto di porzioni o quote di fabbricato sottoposti alla condizione sospensiva (non meramente potestativa) dell'acquisto dell'intero fabbricato: i primi atti, condizionati, sconterebbero l'imposta fissa di registro prevista

¹⁰ La Commissione Studi Tributarî del CNN si è occupata più volte delle problematiche relative alla qualificazione di un'impresa come "costruttrice": vedi da ultimi Risposta a quesito n. 328-2013/T, est. A. Lomonaco, e Studio n. 102-2012/T, est. N. Forte-A. Lomonaco

¹¹ La Commissione Studi Tributarî del CNN ha sempre sostenuto la natura di "imposta d'atto" dell'imposta fissa di registro e quindi che, in caso di atti plurimi, essa è dovuta una sola volta (cfr., fra i tanti, lo studio n.144-2008/T, est. G. Petteruti); l'Amministrazione Finanziaria, in caso di atti aventi contenuto patrimoniale, sostiene invece il contrario (cfr. per tutti la Circolare n.18/E del 2013). Nel caso in oggetto, però, è la lettera della norma che supporta l'interpretazione contenuta nel testo al di là delle divergenti opinioni in materia.

per gli atti sottoposti a condizione e produrrebbero i propri effetti reali contestualmente a quelli dell'atto di acquisto (non condizionato) dell'ultima porzione o quota di fabbricato; quest'ultimo atto darebbe luogo all'acquisto contestuale dell'intero fabbricato con la conseguente concessione dell'agevolazione (vigente già al momento del primo atto) per tutti gli atti.

Sembra invece da escludere che l'agevolazione si possa applicare all'acquisto non dell'intero fabbricato ma di sue porzioni, anche se suscettibili di autonoma demolizione e ricostruzione (per esempio l'ultimo piano di un edificio) perché mancherebbe il requisito della integrale sostituzione di un fabbricato con un altro più sicuro ed efficiente.

11. Tipologia di intervento

La norma prevede che l'impresa acquirente debba provvedere alla "*demolizione e ricostruzione conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche.*"

E' quindi espressamente previsto che l'intervento debba portare a un edificio qualitativamente migliore del precedente, almeno riguardo alle norme antisismiche e volte al risparmio energetico, e che il nuovo edificio può nascere da una demolizione/ricostruzione che conserva i volumi preesistenti ma anche da una demolizione/ricostruzione che permetta un incremento della volumetria, come previsto in vari strumenti urbanistici per incentivare la rigenerazione urbana.

Ci si può chiedere se la norma sia applicabile anche a interventi di ristrutturazione di immobili che, senza che si proceda alla totale demolizione e ricostruzione, portino comunque alla realizzazione di un nuovo immobile conforme alla normativa antisismica e ricadente in classe energetica A o B.

L'equiparazione contenuta nel TU edilizia (DPR 380/2001) tra la ristrutturazione e la demolizione/ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma può fare propendere per la tesi positiva¹², dato che sarebbe pienamente rispettata la ratio della norma e che la norma stessa prevede tra i soggetti beneficiari non solo le imprese di costruzione ma anche quelle di ristrutturazione immobiliare.

L'art.3 del citato TU, infatti, alla lettera d) definisce quali "*interventi di ristrutturazione edilizia*" tutti "*gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.*" ricomprendendo espressamente nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia anche gli interventi "*consistenti nella demolizione e ricostruzione*" di un edificio "*con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché*" gli interventi "*volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente*".

La nuova norma mira a favorire la sostituzione di un patrimonio edilizio vetusto, inadeguato e spesso deteriorato con immobili più sicuri e più efficienti; l'interpretazione estensiva rispetterebbe comunque la ratio della norma e ne permetterebbe l'applicazione anche nei centri storici, dove non è ammessa la demolizione e dove, però, è molto importante incentivare la "messa in sicurezza" sismica degli immobili effettuata in modo organico per l'intero edificio da soggetti professionali. Una interpretazione restrittiva, invece, sarebbe probabilmente in contrasto con il principio di eguaglianza stabilito dall'art.3 della Costituzione, perché andrebbe irragionevolmente a stabilire un diverso trattamento tributario per due fattispecie analoghe.

¹² Anche in questo caso va sottolineata la mancanza di un documento di prassi che confermi l'interpretazione data nel testo

Per quanto riguarda il completamento dell'intervento, si potrebbe ritenere che, analogamente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate interpretando le abrogate disposizioni in tema di acquisto di immobili ricadenti in piani particolareggiati, entro il termine stabilito debba essere esistente un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, del quale cioè sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (art. 2645-bis, comma 6, c.c.)¹³; tuttavia la norma in esame prescrive che l'edificio realizzato debba conseguire la classe energetica A o B, per cui il completamento deve essere almeno giunto a uno stato ulteriore, tale da poter consentire la classificazione energetica.

12. Alienazione del nuovo fabbricato

La norma richiede che entro il termine di dieci anni l'impresa che acquista il fabbricato debba anche procedere all'alienazione dello stesso.

Entro il termine, quindi, non deve essere solo completato l'intervento edilizio, ma deve essere completata l'intera operazione imprenditoriale; come detto, la ratio della norma non è soltanto quella di favorire la rigenerazione del patrimonio immobiliare ma anche quella di fungere da stimolo al mercato immobiliare.

Di conseguenza non è applicabile l'agevolazione ai casi in cui l'impresa che procede all'acquisizione e all'intervento edilizio non lo faccia allo scopo di alienare l'immobile mettendolo sul mercato ma allo scopo di utilizzarlo direttamente o indirettamente.

L'alienazione può avvenire con uno o più atti e con qualunque tipologia di atto di trasferimento: vendita, permuta, assegnazione di beni da società a socio.

Nel caso di imprenditore individuale si può sostenere che anche la destinazione all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore ai sensi dell'art.2, comma 2, n.5 del DPR 633/72 possa essere considerata un'alienazione ai fini della conferma dell'agevolazione; è vero che non vi è una vera e propria alienazione perché l'immobile resta di proprietà dello stesso soggetto, ma è anche vero che esso fuoriesce dalla sfera dell'attività imprenditoriale e quindi dall'operazione immobiliare effettuata dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice. Se poi la destinazione al consumo familiare avviene attraverso la donazione a un familiare non vi sono dubbi, perché si avrebbe comunque un'alienazione.

Ci si chiede se sia assolutamente necessario che entro il termine di dieci anni il nuovo fabbricato debba essere stato totalmente alienato ovvero se sia possibile conservare l'agevolazione nel caso in cui alcune porzioni immobiliari siano rimaste di proprietà dell'impresa. La lettera della norma fa certamente propendere per la necessità dell'alienazione totale, perché, come detto, si vuole che l'operazione imprenditoriale si concluda entro quel termine; non è però totalmente da escludere che la mancata alienazione di porzioni trascurabili del fabbricato, tali da non pregiudicare la sostanziale conclusione dell'operazione, possa permettere di mantenere l'agevolazione.

Ci si chiede poi se l'alienazione debba intervenire necessariamente dopo il completamento del fabbricato ovvero se possa intervenire prima, ferma restando la necessità che il fabbricato sia completato nel termine di dieci anni. In altre parole ci si chiede se la legge imponga che l'operazione debba essere interamente realizzata dall'impresa che ha goduto dell'agevolazione ovvero se sia solo necessario che entro il termine si verifichino le tre condizioni (acquisto-demolizione/ricostruzione-alienazione) anche in ordine diverso e anche ad opera di soggetti diversi.

¹³ Circolare 31 gennaio 2002, n. 11/E; Risoluzione 31/03/2005 n. 40/E

In tema di acquisti di terreni ricadenti in p.u.p. sia l'Agenzia delle Entrate che la giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁴ avevano affermato la necessità che il soggetto acquirente agevolato portasse a termine la costruzione e avevano quindi ritenuto che una alienazione prima dell'ultimazione comportasse la decadenza dall'agevolazione. Anche così opinando, però, si deve ritenere che l'agevolazione si mantenga nel caso di mutamenti soggettivi dell'impresa derivanti da vicende di riorganizzazione societaria (trasformazioni, fusioni, scissioni) e anche in caso di cessioni o conferimenti di azienda o ramo di azienda, perché questi comportano non il solo trasferimento dell'immobile ma quello dell'intera organizzazione produttiva che sta realizzando l'intervento agevolato e che lo porterà a compimento¹⁵.

13. Decadenza e sue conseguenze

Il mancato rispetto del termine comporta la decadenza dall'agevolazione e si rendono dovute le imposte nella misura ordinaria, una sanzione del 30% e gli interessi di mora dalla data di acquisto¹⁶.

Come avviene in caso di decadenza dalle agevolazioni "prima casa", il Legislatore ripristina la tassazione ordinaria con effetto dalla data dell'atto (e di conseguenza sono dovuti gli interessi di mora), prevedendo anche una sanzione per aver indebitamente goduto del trattamento agevolato.

Una particolarità del caso in esame è che, mentre per l'imposta di registro la decadenza comporta un trattamento tributario peggiore rispetto a quello agevolato, per le imposte ipotecarie e catastali, paradossalmente, la decadenza comporterà nella maggior parte dei casi un trattamento tributario migliore, in quanto dette imposte, per i trasferimenti di cui all'art.1 della tariffa parte I allegata al DPR 131/86 per i quali l'imposta di registro "assorbe" i tributi minori, si applicheranno nella misura fissa di € 50 ciascuna. La decadenza comporterà quindi una minor somma di complessivi € 300 a carico del contribuente, che si ritiene debba essere sottratta dalle somme dovute a seguito della decadenza per imposta di registro ordinaria, sanzioni e interessi.

Analogamente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate interpretando le abrogate disposizioni in tema di acquisto di immobili ricadenti in piani particolareggiati,¹⁷ si deve ritenere che l'acquirente che decade dalla agevolazione per mancata ultimazione dell'intera operazione nel termine di dieci anni non abbia nessun obbligo di denuncia ex art.19 del DPR 131/86 e ciò in quanto l'Ufficio territoriale effettua, con l'ausilio della procedura Campione Unico in cui vanno iscritti gli atti che fruiscono di agevolazioni, un'attività di controllo per appurare il completamento dell'intervento edificatorio nel termine.

La decadenza si produce se entro il termine di dieci anni non si sono totalmente verificate le tre condizioni poste dalla legge: acquisizione dell'intero fabbricato, sua demolizione e ricostruzione (o ristrutturazione se si ritiene ammissibile) e successiva alienazione. Basta che una delle tre condizioni non si sia avverata per causare la decadenza. Se si ritiene che l'impresa agevolata debba realizzare l'intera operazione è causa di decadenza anche l'alienazione dell'immobile prima dell'ultimazione dei lavori, che impedirebbe alla beneficiaria di porre in essere per intero la fattispecie agevolata.

¹⁴ Risoluzione 31/03/2005 n. 40/E; Cass. civ. Sez. V, 18-01-2017, n. 1111 (rv. 642528-01); Cass. civ. Sez. V, 18-05-2016, n. 10203 (rv. 639772); Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 25-07-2012, n. 13173 (rv. 623406); Cass. civ. Sez. V Ordinanza, 27-03-2009, n. 7438 (rv. 607494); Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 08-03-2013, n. 5933 (rv. 625591), tutte in banca dati Bigsuite IPSOA

¹⁵ Risoluzione 31/03/2005 n. 40/E; Cass. civ. Sez. V, 18-01-2017, n. 1111 (rv. 642528-01); Cass. civ. Sez. V, 18-05-2016, n. 10203 (rv. 639772); Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 25-07-2012, n. 13173 (rv. 623406); Cass. civ. Sez. V Ordinanza, 27-03-2009, n. 7438 (rv. 607494); Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 08-03-2013, n. 5933 (rv. 625591), tutte in banca dati Bigsuite IPSOA

¹⁶ Si segnala qui una imprecisione: Al terzo periodo la norma dispone che "Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dall'acquisto dell'immobile di cui al secondo periodo", ma al secondo periodo non si parla di acquisto di immobile; è al primo periodo, semmai, che si parla di "trasferimenti di interi fabbricati".

¹⁷ Risoluzione 09/04/2014 n. 37/E

Ci si chiede se i crediti dello Stato per le somme eventualmente dovute in caso di decadenza dall'agevolazione abbiano il privilegio immobiliare previsto dall'art.2772 cc e dall'art.56 del DPR n.131/86.

Si può ritenere che nel caso di decadenza per la mancata realizzazione delle condizioni entro il termine di dieci anni tale privilegio non possa operare in quanto, ai sensi del comma 4 dell'art.56 del DPR n.131/86 "*Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione*"; potrebbe invece operare in caso di decadenza per alienazione dell'immobile prima dei cinque anni senza che sia stato ultimato il programma di demolizione/ricostruzione, se come detto al paragrafo 12, si ritiene che questa sia una causa di decadenza.¹⁸

14. Possibile refluenza su alcune interpretazioni in materia di imposte dirette

L'Agenzia delle Entrate ha più volte cercato di riqualificare come trasferimento di un terreno edificabile la cessione di un fabbricato da demolire e ricostruire; finora però la giurisprudenza non ha condiviso tale opinione.¹⁹

La nuova norma del decreto crescita conferma la sostanziale differenza tra le due fattispecie:

- il trasferimento di un terreno edificabile è finalizzato alla sua trasformazione in un fabbricato; comporta quindi il consumo del suolo, che diventa irreversibilmente un edificio e comporta anche una trasformazione urbanistica, in quanto la nuova costruzione aumenta il carico urbanistico e richiede un incremento delle opere di urbanizzazione;
- la demolizione e ricostruzione di un fabbricato esistente, invece, non comporta consumo di suolo e lascia immutato il carico urbanistico o al massimo, se vi è un incremento di volume, lo aumenta entro certi limiti. Il proprietario cedente non realizza un guadagno avvantaggiandosi delle scelte urbanistiche ma si limita a ottenere il controvalore del bene già di sua proprietà, che sarà poi trasformato dal cessionario, senza che su ciò abbiano un'incidenza determinante le scelte di programmazione da parte del Comune.

Angelo Piscitello

¹⁸ Sulle problematiche relative in genere a tale privilegio vedi Studio Comm. Studi Trib. CNN n. 31-2005/T, est. M. Basilavecchia

¹⁹ Cfr., da ultima, Cass. Civ. Sez. V 21.02.2019 n. 5088 in banca dati Bigsuite IPSOA