

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.12-2020/T

GLI "INCENTIVI PER LA VALORIZZAZIONE EDILIZIA"

di cui all'art. 7 del Decreto Legge 30 aprile 2019, n.34 (c.d. Decreto Crescita)

convertito con modificazioni con Legge 28 giugno 2019 n. 58

di Angelo Piscitello

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 31/01/2020)

Abstract

Lo studio sostituisce il precedente studio n.82/2019/T del 30-05-2019 che era stato redatto dopo la pubblicazione del Decreto Legge n.34/2019 ma prima della sua conversione, avvenuta con Legge n.58/2019. Tiene quindi conto delle modifiche apportate dalla legge di conversione e riporta le interpretazioni contenute nei primi documenti di prassi emanati in materia dall'Agenzia delle Entrate. Affronta anche le varie problematiche che si cominciano a porre in fase applicativa, alcune delle quali hanno dato luogo a quesiti rivolti all'Ufficio Studi.

1. LA NORMA

L'art.7 del "Decreto Crescita" (Decreto Legge 30 aprile 2019, n.34), nel testo definitivo conseguente alla sua conversione con modificazioni avvenuta con Legge 28 giugno 2019 n. 58, dispone che:

"1. Sino al 31 dicembre 2021, per i trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, anche nel caso di operazioni ai sensi dell'articolo 10 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che, entro i successivi dieci anni, provvedano alla demolizione e ricostruzione degli stessi, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente, ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, o eseguano, sui medesimi fabbricati, gli interventi edilizi previsti dall'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, in entrambi i casi conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica NZEB, A o B, e procedano alla successiva alienazione degli stessi, anche se suddivisi in più unità immobiliari qualora l'alienazione riguardi almeno il 75 per cento del volume del nuovo fabbricato, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. Nel caso in cui le condizioni di cui al primo periodo non siano adempiute nel termine ivi previsto, 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 del fabbricato di cui al primo periodo."

2. LA RATIO

La norma è finalizzata a favorire la rigenerazione del patrimonio edilizio:

- a) con la sostituzione degli edifici esistenti con altri di nuova costruzione, anche di maggior volume ove consentito dalle norme urbanistiche, ovvero

- b) con l'esecuzione su edifici esistenti degli interventi edilizi previsti dall'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d) del TU edilizia (DPR 6 giugno 2001, n. 380) e cioè: manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia,

ottenendo, in entrambi i casi, edifici adeguati alla normativa antisismica e "virtuosi" sotto l'aspetto dell'efficienza energetica.

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 Ufficiale 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 con 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 pagate¹, 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.

¹ Lo ammette in via generale l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.18/E del 2013, par.3.1

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, entro dieci anni: acquistare l'intero fabbricato, realizzarvi gli interventi richiesti dalla norma e poi venderlo (o, se suddiviso in più unità immobiliari, vendere almeno il 75% della cubatura del nuovo fabbricato).

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 dell'intero fabbricato (o dell'ultimo atto che realizza la vendita del 75% della cubatura se il fabbricato è suddiviso in più unità immobiliari), che deve avvenire entro dieci anni dal termine iniziale; si rinvia al paragrafo 11 per gli approfondimenti.

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 dall'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).²

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

6. IL CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE

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'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.³

² 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.

³ In 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

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 ipocatastali 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, essa sarà dovuta secondo le regole ordinarie⁴: è un'imposta a rilevanza comunitaria e non è possibile per uno Stato introdurre autonomamente delle agevolazioni.

Il testo definitivo dell'art. 7 del Decreto Crescita, dopo la sua conversione in legge, dispone tuttavia – evidentemente per le imposte di registro, ipotecaria e catastale eventualmente dovute - che le agevolazioni si applicano *"anche nel caso di operazioni ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"* (Decreto IVA).

L'art.10 del DPR n.633/72, intitolato *"Operazioni esenti da imposta"*, disciplina tali operazioni e, in particolare, ai commi *8bis* e *8ter*, disciplina le cessioni immobiliari, delineando una regolamentazione complessa che prevede varie deroghe alla regola generale dell'esenzione, alcune obbligatorie (nelle quali la deroga è imposta dalla legge) e altre facoltative (nelle quali la deroga è possibile per opzione del cedente).

Il rinvio alle "operazioni ai sensi dell'art.10" del DPR n.633/72 contenuto nel Decreto Crescita può pertanto essere letto come un rinvio a tutte le operazioni disciplinate da detto articolo e quindi non soltanto alle operazioni esenti ma anche a quelle imponibili, per legge o per opzione.

Il comma *8bis* dell'art.10 del DPR 633/72 disciplina la cessione di immobili non strumentali, esenti da IVA se effettuate da imprese non costruttrici ovvero da imprese costruttrici o di ripristino decorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori se l'impresa non manifesta espressamente l'opzione per l'imposizione IVA. Le cessioni di tali beni, se esenti da IVA, 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. Si può senz'altro ritenere ad esse applicabile l'agevolazione e quindi, nel caso in cui ricorrano i presupposti, esse saranno soggette a imposte di registro, ipotecaria e catastale fisse nella misura di € 200 ciascuna. Da notare che l'agevolazione comporta una riduzione dell'imposta di registro (da proporzionale col minimo di 1000 euro a fissa nella misura di 200 euro) ma una maggiorazione delle imposte catastali, che con l'agevolazione saranno dovute nella misura di 200 euro ciascuna anziché di 50 euro ciascuna.

Nel caso invece di cessione di bene non strumentale soggetta a IVA per opzione, nei casi previsti, l'agevolazione sarebbe ininfluenza perché si applicherebbero comunque le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per il principio di alternatività pienamente operante.

La sopra precisata deroga al principio di alternatività è stata introdotta dal c.d. "Decreto Visco – Bersani" (DL n.223/2006, convertito con modificazioni dalla legge n.248/2006) modificando il testo originario dell'art.40 del dpr n.131/86 in materia di imposta di registro che era finalizzato a evitare

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.)"*

⁴ Come detto nei documenti di prassi citati in nota 4 in materia di agevolazioni per i p.u.p.

doppie imposizioni; ciò nell'ambito della riforma dell'imposizione sugli immobili portata da detto decreto, tesa a ridurre il campo di applicazione dell'IVA, normalmente neutrale, a vantaggio delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Altre deroghe al principio di alternatività sono previste per le cessioni di immobili strumentali.

Il comma 8ter dell'art.10 del DPR 633/72 stabilisce che esse sono esenti da IVA *“escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici o di ristrutturazione, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.”*

Per i trasferimenti di tali beni immobili strumentali: l'art.1 bis della tariffa allegata al D.lgs. n.347/90 fissa l'aliquota del 3% per l'imposta ipotecaria *“anche se assoggettati a IVA”*; analogamente l'art.10, comma 1, dello stesso D.lgs. stabilisce che l'imposta catastale sia dovuta in misura proporzionale, con l'aliquota ordinaria dell'1%, *“ancorché assoggettati a IVA”*.

Le imposte ipocatastali *“rafforzate”* si applicano quindi alle cessioni di beni strumentali da parte di soggetti IVA in ogni caso, sia se le cessioni rientrano nell'esenzione prevista come fattispecie generale dal comma 8ter dell'art.10 del DPR n.633/72, sia se esse siano soggette a IVA per espressa disposizione di legge o per opzione espressamente manifestata dal cedente. La disciplina non differenzia le operazioni esenti da quelle imponibili, assoggettandole entrambe al prelievo proporzionale e ciò proprio per imporre comunque una tassazione indipendentemente dall'IVA.

Di conseguenza, anche ai fini dell'applicazione delle agevolazioni del Decreto Crescita, non vi è motivo per distinguere tra cessioni di beni strumentali esenti e cessioni imponibili, dato che il testo della norma non distingue e che la *ratio* delle agevolazioni è presente in misura identica sia nelle cessioni esenti che in quelle imponibili; una diversa interpretazione, anzi, introdurrebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra fattispecie analoghe se non addirittura identiche.

Quindi è possibile ritenere che l'agevolazione si applichi, ricorrendone i presupposti, anche alle cessioni di beni strumentali da parte di soggetti IVA – imponibili o esenti - limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, che saranno quindi dovute nella misura fissa di € 200 ciascuna anziché proporzionale. L'imposta di registro è comunque dovuta in misura fissa ai sensi dell'art.40 del DPR n.131/86.

È opportuno segnalare che tali interpretazioni non sono in atto supportate da documenti di prassi.

7. LA FORMA

È 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 ammesso sia dall'Agenzia delle Entrate che dalla giurisprudenza⁵ nell'analogha 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.

⁵ Cfr Risoluzione 02/10/2006 n. 110/E) che dalla Giurisprudenza (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

In applicazione di tale principio, in risposta a un quesito di un notaio, l'Ufficio Studi del CNN ha ritenuto possibile inserire la integrazione con la richiesta di agevolazione in seno all'atto di constatazione dell'avveramento della condizione sospensiva che era stata apposta all'atto di vendita di un intero fabbricato nel quale non era stata inserita la richiesta di agevolazioni.

8. 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.

L'Agenzia delle Entrate nella **Risposta a interpello n. 515 dell'11 dicembre 2019** ha espressamente ammesso la possibilità di fruire delle agevolazioni per una società cooperativa intenzionata a realizzare un intervento edilizio conforme alla fattispecie prevista dal Decreto Crescita, facendo riferimento per la definizione di "impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare" a quella di "impresa costruttrice" contenuta nella Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 (paragrafo 3.2.) rilevante ai fini della determinazione del regime di imposizione indiretta applicabile ad atti concernenti i trasferimenti dei fabbricati; secondo la Circolare è "impresa costruttrice" quella che realizza *"l'immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero avvalendosi di imprese terze per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché quelle che anche occasionalmente costruiscono o fanno costruire immobili per la successiva vendita (cfr. circolare 11 luglio 1996, n. 182). Come precisato nella circolare da ultimo citata, rientrano tra le imprese costruttrici, le cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci oltre alle imprese (ad esempio banche, assicurazioni, imprese di vario genere) che costruiscono in via occasionale beni immobili. Tra le imprese costruttrici vi rientrano pure le cooperative edilizie a proprietà indivisa (cfr. risoluzione del 9 gennaio 2006, n. 4/E)"*

In linea con l'interesse sotteso alla norma agevolativa (favorire le attività imprenditoriali di rigenerazione del patrimonio edilizio esistente) che si attua qualunque sia il tipo di impresa che realizza l'intervento, non vi è alcun riferimento alla necessità che l'impresa abbia come oggetto esclusivo o principale l'attività delle costruzioni edili: basta che l'impresa, qualunque sia il suo oggetto principale, realizzi in concreto quanto richiesto dalla norma, anche indirettamente dando i lavori in appalto a terzi.⁶

Il rinvio alla Circolare n.18/E del 2013 può valere anche per la definizione di "impresa di ristrutturazione immobiliare", che si può considerare equivalente a quella di "impresa di ripristino" che, secondo la circolare (paragrafo 3.2.) è quella che acquista un immobile, esegue o fa eseguire sullo stesso interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico e successivamente lo rivende.

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

9. L'OGGETTO DELL'ACQUISTO:

⁶ 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

a) interi fabbricati

La norma richiede che oggetto dell'acquisto sia un "intero fabbricato" e ciò anche adesso che è possibile godere delle agevolazioni non solo in caso di demolizione e ricostruzione dell'edificio (e quindi di sua integrale sostituzione) ma anche nel caso di interventi su edifici esistenti.

La definizione di "intero edificio" non è contenuta nella norma né esiste finora alcuno specifico documento di prassi sull'argomento in tema di agevolazioni del "Decreto Crescita".

È possibile, data l'affinità della materia e pur con le dovute distinzioni, fare riferimento al comma 349 dell'art.1 della legge n. 296 del 2007 (che per prima ha introdotto nell'ordinamento tributario i benefici fiscali per gli interventi di miglioramento energetico degli edifici) il quale, per delimitare l'ambito applicativo delle norme agevolative di cui ai precedenti commi da 344 a 350, rinvia alle definizioni di cui al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, concernente "Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia". L'articolo 2, comma 1, lettera a) di tale decreto dispone che un edificio è *"un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici."*

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n..365/E del 2007, rispondendo a un quesito di un contribuente che era proprietario di più fabbricati strutturalmente autonomi ma censiti in catasto unitariamente, dopo aver ritenuto applicabili le norme sopra indicate, ha precisato che *"l'edificio oggetto di riqualificazione energetica non deve essere individuato sulla base della connotazione catastale attribuita alla costruzione edilizia, bensì in base alle caratteristiche costruttive che lo individuano e ne delimitano i confini in relazione allo spazio circostante. Si ritiene, pertanto, che per gli interventi di cui al comma 345 il limite di detrazione spettante possa essere autonomamente calcolato per ciascun fabbricato, individuato come tale in base alla definizione fornita dal richiamato decreto legislativo n. 192 del 2005, anche se esso non costituisce una autonoma entità catastale."*

Non vi è motivo di non ritenere applicabile tale interpretazione anche alla normativa in esame e quindi si può ragionevolmente affermare, anche in mancanza di un documento di prassi specifico per le agevolazioni di cui trattiamo, che le modalità di catastazione siano irrilevanti per attribuire a un immobile la qualifica di "intero fabbricato", dovendosi fare riferimento soltanto alle sue caratteristiche strutturali.

In linea di principio, quindi, per "intero fabbricato" si deve intendere un corpo di fabbrica strutturalmente e funzionalmente autonomo.

b) complessi di fabbricati

Ci si chiede se sia applicabile l'agevolazione all'acquisto di più (interi) fabbricati da demolire e da ricostruire in modo diverso rispetto ai fabbricati preesistenti e quindi su aree diverse, con sagome diverse e in numero diverso rispetto a ciò che esisteva.

È possibile dare una risposta positiva, pur con le cautele dovute all'attuale mancanza di documenti di prassi in materia.

E infatti la norma agevolativa, ammettendo che la ricostruzione possa avvenire *“anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente, ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche”* non richiede la conformità tra il vecchio e il nuovo edificio.

D'altra parte è nell'essenza stessa della rigenerazione urbana la possibilità e a volte la necessità di un nuovo assetto planivolumetrico della zona rigenerata, che distribuisca in modo diverso le urbanizzazioni attraverso convenzioni con l'ente territoriale; sarebbe illogico limitare l'agevolazione agli interventi di minor respiro negandola invece per quelli in cui è massimo l'interesse pubblico di creare migliori condizioni di vivibilità.

In questi casi, purché oggetto dell'acquisto siano più *“interi fabbricati”*, valorizzando l'aspetto unitario dell'operazione si può anche ritenere che il requisito della vendita del 75% della volumetria realizzata in caso di suddivisione in più unità immobiliari possa essere calcolato facendo riferimento alla volumetria complessiva di tutti gli edifici realizzati; d'altra parte, nel caso di ricostruzione con un numero e una tipologia di edifici differente rispetto a quella dell'acquisto sarebbe impossibile un calcolo separato.

c) irrilevanza della destinazione del fabbricato acquistato

La norma non fa alcuna distinzione in ordine alla tipologia di fabbricato che può essere oggetto di acquisto agevolato; si deve quindi ritenere che sia agevolabile l'acquisto di qualsiasi fabbricato, anche non abitativo (ad esempio edifici industriali); l'intervento edilizio, poi, ne potrà eventualmente mutare la destinazione.

d) terreni

Va segnalata in materia la **Risposta a interpello n. 511 dell'11 dicembre 2019** resa su un quesito in ordine alla possibilità di applicare le agevolazioni in esame all'acquisto di terreni con insistenti fabbricati industriali dismessi in pessimo stato di conservazione e fabbricati abitativi in presenza di un progetto per l'utilizzazione edificatoria dei terreni compresa la demolizione dei fabbricati con la ricostruzione di fabbricati conformi alla normativa antisismica e di classe energetica "A" o "B".

La risposta è stata negativa perché *“l'ambito oggettivo della norma agevolativa in esame non include anche i terreni edificabili”* e *“le norme che dispongono agevolazioni od esenzioni sono di stretta interpretazione e non è possibile estenderne l'ambito di applicazione in via analogica.”*

La posizione è stata ribadita nella **Risposta a interpello n. 525 del 13 dicembre 2019** per il caso di trasferimento di un capannone agricolo destinato a demolizione integrale, unitamente a una porzione di terreno astrattamente edificabile. L'Agenzia ha qui precisato che però *“la norma di agevolazione in argomento potrebbe trovare applicazione nell'ipotesi in cui nell'atto notarile di acquisizione fossero specificamente distinte le operazioni di acquisto del capannone agricolo e della porzione di terreno: in tale caso, infatti, l'imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna, potrebbe trovare applicazione solo limitatamente al trasferimento dell'intero fabbricato”* che, nel caso di specie, coinciderebbe con il capannone agricolo. *Per il trasferimento del terreno, invece, saranno dovute le ordinarie imposte di registro, ipotecaria e catastale.”*

A parziale temperamento di quanto affermato dall'Agenzia si può però osservare che la norma agevolativa prevede espressamente che la ricostruzione del fabbricato acquistato con le agevolazioni possa avvenire *“anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente,*

ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche” ed è ben possibile che la consentita variazione volumetrica possa avvenire occupando un’area libera. Almeno in tal caso si dovrebbe ritenere concedibile l’agevolazione anche per il terreno, sia quello che materialmente dovrebbe essere occupato sia, eventualmente, quello che sviluppa la potenzialità edificatoria necessaria per poter realizzare l’ampliamento secondo le norme urbanistiche.

È anche da ritenere che, se i terreni costituiscono pertinenza del fabbricato da acquistare (parcheggi, aiuole, spazi verdi, viabilità) l’agevolazione si può estendere ad essi perché, ai sensi dell’art.23 3° comma del DPR 131/86, le pertinenze sono in ogni caso soggette alla stessa disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate; in mancanza di una espressa disposizione contraria il vincolo pertinenziale va accertato a norma del codice civile (artt.817-818) e indipendentemente dalla classificazione catastale. L’Agenzia, nei suddetti documenti di prassi, non ha preso posizione in materia, in quanto nei quesiti non veniva prospettato che i terreni costituissero pertinenza dei fabbricati ma anzi si affermava il contrario e cioè che i terreni fossero il reale oggetto del contratto mentre i fabbricati erano soltanto delle accessioni destinate ad essere totalmente demolite.

In altri termini, è sostenibile che l’agevolazione possa essere concessa quando l’oggetto principale dell’acquisto è un “intero fabbricato” mentre i terreni sono solo un accessorio del fabbricato o perché sono una sua pertinenza o perché sono funzionali alla realizzazione del suo ampliamento che avverrà a seguito del programmato intervento edilizio. Va però rimarcato che su ciò non è ancora intervenuto alcun documento di prassi dell’Agenzia delle Entrate.

Si aggiunga che, in materia di imposte dirette, l’Agenzia delle Entrate ha più volte ritenuto di riqualificare come trasferimento di un terreno edificabile la cessione di un fabbricato da demolire e ricostruire, ma finora la giurisprudenza non ha condiviso tale opinione.⁷

10. TIPOLOGIA DI ATTI DI ACQUISTO

La norma usa il termine generico "trasferimenti" per cui deve ritenersi possibile acquistare il fabbricato con qualsiasi tipologia di atto e quindi, oltre alla compravendita, il conferimento in società, la datio in solutum, la permuta, compresa quella tra bene presente e bene futuro.

Quest’ultima è sicuramente agevolabile in quanto l’acquisto riguarda l’intero fabbricato e la cessione delle unità immobiliari future avrà effetto dalla loro venuta ad esistenza e quindi dopo l’ultimazione dei lavori; occorre evitare però di anticipare il trasferimento a un momento anteriore perché in tal caso si rischia la decadenza per violazione della regola che impone che il trasferimento sia successivo alla realizzazione dell’intervento edilizio.

Dato che l’acquisto deve riguardare l’intero fabbricato, la lettera della legge sembra non ammettere tipologie di atti che non soddisfano tale condizione, come il trasferimento di parti di un fabbricato da non demolire ma sul quale effettuare gli interventi previsti dalla norma in cambio della realizzazione da parte dell’impresa acquirente di analoghi interventi su porzioni rimaste in capo al cedente.

11. ACQUISTO CON PIÙ ATTI

Acquisto contestuale di tutte le unità immobiliari

⁷ Cfr., da ultima, Cass.Civ. Sez.V 21.02.2019 n. 5088, nonché la sentenza della Corte di Giustizia UE C-71/18 del 4 settembre 2019, entrambe in banca dati Bigsuite IPSOA, che hanno entrambe negato la possibilità di tale riqualificazione

Se il fabbricato sul quale si vuole realizzare l'intervento richiesto dalla legge è costituito da più unità immobiliari appartenenti a diversi proprietari e queste vengono acquistate contestualmente nello stesso atto, si deve ritenere, anche se con la prudenza dovuta alla mancanza di un documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate, che l'agevolazione, nel rispetto della lettera della norma e della sua *ratio*, operi ugualmente e che le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale siano dovute una sola volta per la registrazione dell'atto e non tante volte quante sono le stipulazioni. La norma infatti riserva il trattamento agevolato ai "*trasferimenti di interi fabbricati*" senza imporre che tali trasferimenti debbano avvenire con un'unica stipulazione.⁸

Plurimi contratti preliminari

L'atto di acquisto contestuale da più proprietari diversi sarà normalmente preceduto da contratti preliminari - magari trascritti - sottoposti alla condizione - sospensiva o risolutiva - dell'acquisto dell'intero edificio entro un certo termine. È possibile che in tali preliminari sia previsto il pagamento di caparre confirmatorie o acconti, che potrebbero scontare l'imposta di registro proporzionale ai sensi dell'art.10 della Tariffa parte I allegata al DPR n.131/86. Di tali imposte proporzionali sarà poi ammesso il rimborso a seguito della registrazione del contratto definitivo agevolato con imposte in misura fissa; ciò è espressamente ammesso dalla circolare n.18/E del 2013, che al paragrafo 3.1, afferma che "*Nel caso in cui l'imposta proporzionale corrisposta per la caparra confirmatoria e per gli acconti di prezzo risulti superiore all'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo, spetta il rimborso della maggiore imposta proporzionale versata per la registrazione del contratto preliminare*".

Non sarà invece possibile chiedere le agevolazioni già al momento del preliminare, in quanto esse, come detto, si applicano agli atti di trasferimento.

Plurimi atti di acquisto (non condizionati)

È invece dubbio se sia possibile usufruire dell'agevolazione in caso di acquisto dell'intero fabbricato con più atti separati aventi l'unico (dichiarato) fine di acquisire l'intero fabbricato per realizzare quanto prescritto dalla norma agevolativa. Si può sostenere che sarebbe irragionevole far dipendere la concessione dell'agevolazione dal semplice dato formale della contestualità o meno degli acquisti, dato che in entrambi i casi viene rispettata la finalità della norma di favorire la sostituzione o la trasformazione di un fabbricato in modo da ottenere un edificio più efficiente sotto l'aspetto energetico e più sicuro sotto l'aspetto antisismico; in entrambi i casi l'agevolazione sarebbe definitivamente confermata con l'adempimento delle condizioni previste a pena di decadenza. Il termine per il decorso del decennio dovrebbe decorrere dal primo degli atti di acquisto. Ogni atto, però, dovrebbe scontare le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale non potendosi queste applicare una sola volta per una molteplicità di atti.

In pratica i singoli atti avrebbero l'agevolazione ma la decadenza opererebbe solo al decorso infruttuoso del decennio (dal primo atto).

Va comunque raccomandata molta prudenza in quanto la concessione dell'agevolazione in tale ipotesi è molto incerta dato che l'Agenzia delle entrate potrebbe esprimersi in senso negativo.

⁸ 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

Nella clausola di richiesta di agevolazioni andrebbe descritto l'intero fabbricato oggetto del programmato intervento edilizio, specificando quali unità sono eventualmente già state acquistate, quali sono quelle oggetto dell'atto e quali quelle ancora da acquistare.

Plurimi atti condizionati

È possibile che l'imprenditore acquirente, anche per non sopportare il rischio di più acquisti definitivi separati in mancanza di certezza sull'acquisizione dell'intero fabbricato, necessaria non soltanto per la possibilità di usufruire dell'agevolazione ma anche per la concreta realizzazione dell'iniziativa imprenditoriale, voglia stipulare più separati atti di acquisto di porzioni o quote di fabbricato sottoposti alla condizione sospensiva (non meramente potestativa) dell'acquisto dell'intero fabbricato. In tal caso i primi atti, condizionati, sconterebbero l'imposta fissa di registro prevista per gli atti sottoposti a condizione sospensiva e produrrebbero i propri effetti reali contestualmente a quelli dell'atto di acquisto (non condizionato) dell'ultima porzione o quota di fabbricato, con la cui stipula si andrebbero a verificare le condizioni sospensive apposte agli atti precedenti.

In questo caso tutti gli atti, anche se stipulati separatamente e in tempi diversi, produrrebbero i loro effetti contestualmente, con la sottoscrizione dell'ultimo atto. Ciò rende possibile ritenere che tutti gli atti siano agevolabili, perché nel loro insieme producono nello stesso momento l'acquisto dell'intero fabbricato.

Il termine da cui far decorrere il decennio per il completamento dell'iniziativa imprenditoriale decorrerà dal momento della stipula dell'ultimo atto.

Come nel caso sopra esposto della stipula di più atti separati con effetti immediati, nella premessa dell'atto andrebbe descritto l'intero fabbricato oggetto del programmato intervento edilizio, specificando che si intende procedere all'acquisto con più atti sottoposti a condizione sospensiva dell'acquisto dell'intero, quali unità sono eventualmente già state acquistate, quali sono quelle oggetto dell'atto e quali quelle ancora da acquistare.

Nella clausola condizionale, specie se l'Agenzia delle Entrate dovesse non ritenere ammissibile la concessione dell'agevolazione in caso di acquisto del fabbricato con più atti separati che producono effetti immediati, sarà opportuno:

* pattuire la irretroattività della condizione, per evitare che la retroattività possa pregiudicare la concessione dell'agevolazione;

* far constare che la condizione non è meramente potestativa, dato che il 3° comma dell'art.23 del DPR n.131/86 stabilisce che non si considerano sottoposti a condizione sospensiva gli atti sottoposti a condizione che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente.

Pluralità di acquirenti

Ci si è interrogati sulla possibilità di concedere le agevolazioni in caso di acquisto in comune da parte di più imprese di costruzione o ristrutturazione di un intero fabbricato che poi, prima di procedere all'intervento edilizio con le caratteristiche richieste o durante questo, stipulino un atto di divisione e quindi effettuino separatamente le vendite finali delle unità immobiliari a ciascuna impresa attribuite con la divisione.

Si ritiene possibile dare una risposta positiva ma è necessario che l'operazione si possa configurare come unitaria; allo scopo è opportuno:

1) che le dichiarazioni in ordine all'agevolazione e in particolare l'impegno a realizzare la fattispecie agevolata siano assunte solidalmente dalle imprese. Va però tenuto conto che la

solidarietà nell'obbligazione pone problemi nei rapporti tra le imprese, nel caso in cui si abbia un inadempimento dell'obbligazione tributaria imputabile a una sola di esse, per esempio per mancato completamento della sua parte di intervento edilizio o di mancata vendita; sotto quest'ultimo aspetto ci si chiede poi se la percentuale del 75% vada riferita all'intera operazione o alle singole sottooperazioni effettuate dalle imprese e si dovrebbe preferire la prima opzione data l'unitarietà dell'operazione;

2) che sotto l'aspetto urbanistico:

* vi sia una convenzione urbanistica per l'attuazione unitaria degli interventi, nella quale è utile che vi sia assunzione solidale da parte delle imprese degli obblighi derivanti da questa;

* vi sia un unico titolo abilitativo edilizio per gli interventi da realizzare da parte delle imprese.

3) che vi sia un formale accordo tra le imprese acquirenti, meglio se contenuto nell'atto di acquisto o comunque, se precedente, in esso richiamato, per provvedere in comune alla realizzazione delle parti comuni.

In tali condizioni, stante il rispetto della ratio della norma, non dovrebbe essere d'ostacolo per la concessione dell'agevolazione il fatto che non sia un'unica impresa a realizzare la fattispecie ma più imprese legate da un accordo che agiscono unitariamente.

Maggiori dubbi suscita la fattispecie di un acquisto dell'intero fabbricato effettuato da più imprese per separate porzioni fin dall'origine, perché in questo caso mancherebbe, con riguardo a ciascuna impresa, il requisito dell'acquisto dell'intero fabbricato". Tuttavia è possibile anche in questo caso ritenere concedibile l'agevolazione se si dà peso al dato sostanziale dell'unitarietà dell'operazione, effettuata su un intero fabbricato con i requisiti sopra precisati, anziché al dato formale dell'acquisto di separate porzioni.

Le sopra dette interpretazioni non sono in atto supportate da documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate e ciò rende incerta la possibilità della concessione delle agevolazioni; è quindi sempre consigliabile la presentazione di un interpello all'Agenzia delle Entrate.

Acquisto di parte di fabbricato da parte di impresa già proprietaria della restante parte

Ci si è chiesti se un'impresa, già proprietaria di una unità immobiliare facente parte di un edificio (o anche di una quota indivisa di un edificio) possa godere delle agevolazioni per l'acquisto della restante parte dello stesso edificio, divenendo così esclusiva proprietaria dell'intero fabbricato" allo scopo di effettuarvi gli interventi previsti dal DL 34/19 e successivamente procedere alla vendita secondo quanto prescritto dalla stessa norma.

Si ritiene possibile la risposta positiva specie se l'impresa aveva acquistato la parte preposseduta senza agevolazioni perché all'epoca dell'acquisto queste non esistevano. L'Agenzia delle Entrate, in tema di credito di imposta per agevolazioni prima casa e di acquisto di pertinenze con agevolazioni prima casa, dove è richiesto che l'acquisto precedente sia stato effettuato con le agevolazioni, ha affermato in vari documenti di prassi e ribadito nella circolare 18/E del 2013 che, quando il primo acquisto non ha beneficiato dell'agevolazione solo perché questa non esisteva, la nuova agevolazione è concedibile. Lo stesso principio sembra affermato nelle risposte a interpello n.123 del 21 dicembre 2018 e n. 377 del 10 settembre 2019, sempre in tema di agevolazioni prima casa, nel caso di prepossidenza di altra abitazione da alienare entro un anno che era stata acquistata senza agevolazioni per mancanza della norma agevolativa all'epoca dell'acquisto.

Si ritiene possibile concedere le agevolazioni anche se il soggetto richiedente l'agevolazione è un imprenditore individuale che aveva acquistato il preposseduto non in qualità di imprenditore (ad

esempio per successione o donazione) ma voglia poi acquistare la restante parte in qualità di imprenditore per effettuarvi come tale gli interventi previsti e le successive vendite. Ciò in quanto il passaggio dalla sfera personale a quella imprenditoriale del preposseduto non richiede particolari formalità e di fatto avverrebbe contestualmente all'acquisto – quale impresa – della restante parte.

Va comunque sempre evidenziata la mancanza di documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate in materia che consiglia di procedere con prudenza.

12. TIPOLOGIA DI INTERVENTO

La norma, nella sua versione definitiva ammette che l'impresa acquirente del fabbricato, per fruire delle agevolazioni, possa realizzare:

* interventi di demolizione e ricostruzione degli stessi, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente, ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, ovvero

* interventi edilizi previsti dall'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 e cioè:

- b) "interventi di manutenzione straordinaria"
- c) "interventi di restauro e di risanamento conservativo"
- d) "interventi di ristrutturazione edilizia".

La norma ammette espressamente che l'edificio risultante dalla demolizione e ricostruzione abbia diversa volumetria rispetto a quello preesistente; si può quindi ritenere che esso possa essere anche radicalmente diverso da quello originario e anche che possa essere allocato in un sito diverso da quello dell'area di sedime del fabbricato demolito; è però necessario che, sotto l'aspetto urbanistico, l'intervento sia una vera e propria "demolizione e ricostruzione" e non si tratti invece di nuova costruzione realizzata sfruttando diritti edificatori "compensativi" attribuiti quale corrispettivo della cessione del fabbricato demolito al Comune in sostituzione di una prevista espropriazione.

Da notare che tra gli interventi il Legislatore ha compreso anche quelli di manutenzione straordinaria, introducendo una asimmetria con la disciplina IVA, che al comma 8 bis dell'art.10 del DPR 633/72, considera la vendita di un immobile su cui sono stati effettuati interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria (lettere a e b dell'art.3 del TUE) sempre esente da IVA.

Nella disciplina IVA, infatti, il Legislatore ha assoggettato al regime IVA di imponibilità delle vendite con correlata detrazione dell'imposta pagata a monte solo gli interventi che effettivamente portano a una radicale trasformazione del bene, mentre per le agevolazioni del Decreto Crescita, conformemente alla ratio della norma, il Legislatore ha guardato al risultato sostanziale (miglioramento del consumo energetico e adeguamento sismico) indipendentemente dalla tipologia di intervento realizzato.

Per quanto riguarda il completamento dell'intervento, dato che la norma in esame prescrive che l'edificio realizzato debba conseguire la classe energetica NZEB, A o B, si deve ritenere che, anche potrebbe non essere necessaria la totale ultimazione dei lavori, si deve essere giunti a uno stato della costruzione tale da poter consentire la classificazione energetica.

13. ALIENAZIONE DEL NUOVO FABBRICATO

La norma, nella sua versione nascente dalla legge di conversione, richiede che entro il termine di dieci anni l'impresa che acquista il fabbricato debba anche procedere, dopo aver realizzato l'intervento, all'alienazione di almeno il 75% della volumetria dello stesso, se suddiviso in più unità immobiliari.

Entro il termine, quindi, non deve essere solo completato l'intervento edilizio, ma deve essere completata – almeno in gran parte - l'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.

La norma prevede ora espressamente che l'alienazione debba avvenire “dopo aver realizzato l'intervento”.

Di conseguenza una alienazione del fabbricato prima dell'ultimazione dell'intervento comporterà la decadenza dalle agevolazioni. Si deve però 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 compimento⁹. È inoltre espressamente previsto che il fabbricato prima dell'alienazione possa essere suddiviso in più unità immobiliari, evitando così ogni dubbio sulla liceità dell'operazione probabilmente più frequente nella pratica.

Per mantenere l'agevolazione non è più necessario che nel termine di 10 anni venga alienato l'intero fabbricato risultante dall'intervento ma è sufficiente, nel caso in cui esso sia suddiviso in più unità immobiliari, che ne sia alienato almeno il 75 per cento del volume. Dato che la volumetria degli immobili non risulta dai dati catastali sarà opportuno far risultare dagli atti notarili di alienazione delle unità immobiliari derivate dall'intervento agevolato sia la volumetria complessiva del fabbricato che quella della singola unità venduta, in modo da rendere agevole il controllo sul mantenimento dell'agevolazione.

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.

Con la **Risposta a interpello n. 515 dell'11 dicembre 2019** l'Agenzia ha espressamente ritenuto ammissibile quale tipologia di alienazione l'assegnazione a soci di cooperativa edilizia che ha provveduto ad acquistare il fabbricato e a eseguirvi gli interventi previsti.

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

⁹ Cfr, in tema di agevolazione di cui all'articolo 33, comma 3, della legge n.388/2000 per l'acquisto di terreni PIP: 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

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.

14. DECADENZA E SUE CONSEGUENZE

La norma, nel suo testo modificato dalla legge di conversione, dispone che *“Nel caso in cui le condizioni di cui al primo periodo non siano adempiute nel termine ivi previsto, 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 del fabbricato di cui al primo periodo.*

Come avviene in caso di decadenza dalle agevolazioni “prima casa”, anche in questa fattispecie, nel caso in cui le varie condizioni cui è soggetta la concessione dell'agevolazione non si verificano (sia per mancanza originaria dei presupposti sia per successivo inadempimento degli obblighi cui l'acquirente agevolato è soggetto per mantenere l'agevolazione), 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 particolareggiati¹⁰ 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 esecuzione degli altri interventi ammissibili) con adeguamento sismico e raggiungimento dei prescritti requisiti di consumo energetico, e successiva alienazione di almeno il 75% del volume. Basta che anche una soltanto delle tre condizioni non si sia avverata per causare la decadenza. Dato che, per espressa previsione di legge, l'alienazione deve seguire la realizzazione dell'intervento edilizio, è causa di decadenza anche l'alienazione dell'immobile prima dell'ultimazione dei lavori.

Ai sensi dell'art.57, comma 4, del DPR n.131/86, *“l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa”*; pertanto, in caso di decadenza dall'agevolazione per il mancato verificarsi delle condizioni richieste dalla legge,

¹⁰ Risoluzione 09/04/2014 n. 37/E

che non può che essere dovuta a fatto imputabile esclusivamente all'impresa acquirente, è esclusa ogni responsabilità solidale della parte venditrice.

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.¹¹

Angelo Piscitello

¹¹ Sulle problematiche relative in genere a tale privilegio vedi Studio Comm. Studi Trib. CNN n. 31-2005/T, est. M. Basilavecchia