

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 195-2006/T

Cessioni di alloggi ai sensi della legge n. 560/1993 e agevolazioni fiscali ex art. 32 del D.P.R. n. 601//1973 dopo il D.L. n. 223/2006

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 26 gennaio 2007

Quesito

E' stato richiesto di pronunciarsi sulla possibilità di applicare il particolare trattamento agevolato previsto dall'art. 32 secondo comma DPR 29 settembre 1973 n. 601 ⁽¹⁾ alle cessioni in proprietà di alloggi effettuate dagli IACP (ora ATER), dopo la novella di cui al d.l. 223/2006 convertito con modificazioni in legge n. 248/2006, recepita nell'art. 8-*bis*) art. 10 DPR n. 633/72.

Risposta

Questa Commissione si è già pronunciata al riguardo in termini generali nello studio n. 7/2005/T (cui si rinvia per ulteriori profili) "*Applicabilità delle agevolazioni di cui all'art. 32 Dpr n. 601/73 alle alienazioni di alloggi di edilizia residenziale pubblica effettuate ai sensi della legge n. 560/93*" approvato il 4 febbraio 2005 e nelle cui conclusioni si legge che "*di regola, le alienazioni di alloggi o comunque di unità immobiliari effettuate ai sensi della legge n. 560/93, non presupponendo l'esistenza né essendo finalizzate a dare attuazione a programmi pubblici di edilizia residenziale, non possano essere assistite dal particolare regime fiscale di favore ex art. 32 2° comma D.P.R. n. 601/73 e sono soggette ad imposizione indiretta ordinaria (salvo a verificare ulteriormente in tal caso se l'alienazione sia soggetta o meno ad IVA, ricorrendo i relativi presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale).*

Laddove peraltro ricorrano circostanze riferite o riferibili con certezza sia ai soggetti della vicenda contrattuale quanto all'oggetto delle dette alienazioni e soprattutto all'articolata procedura stabiliti o richiamati dalla legge n. 865/71 (e per

ciò stesso siano alienazioni qualificabili in concreto come atti attuativi di un programma pubblico di edilizia residenziale ⁽²⁾ - circostanze tutte cui si dovrà dare opportuna evidenza nei contratti - non potrà intuitivamente essere negata l'applicazione del trattamento fiscale di favore."

Le conclusioni sopra riportate devono ritenersi tuttora valide e condivisibili, soprattutto per quanto concerne l'astratta idoneità dello strumento negoziale traslativo (i.e: i trasferimenti e le assegnazioni di alloggi effettuati da soggetti operanti nell'ambito dei programmi pubblici di cui si diceva) a realizzare gli scopi tipici perseguiti con i programmi stessi ⁽³⁾.

Altro invece è il problema se le cessioni di che trattasi dopo la novella introdotta dal d.l. n. 223/2006 (portante un regime di generale esenzione dall'IVA per i trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricati diversi da quelli strumentali 'per natura' salvo le eccezioni espressamente previste) - qualora poste in essere da un soggetto passivo IVA - possano ritenersi attratte o meno nel regime fiscale di favore di cui al DPR n. 601/73 e quindi legittimare l'applicazione del relativo trattamento.

Al riguardo è evidente che la possibilità di ritenere le dette cessioni imponibili (o al contrario esenti o addirittura escluse dall'ambito impositivo) dipende dal contemporaneo concorso o meno dei ben noti requisiti temporale e soggettivo di cui al novellato n. 8-*bis* art. 10 DPR n. 633/72, nel senso che per la imponibilità ai fini IVA le dette cessioni dovranno essere effettuate entro quattro anni dall'ultimazione dell'intervento edilizio (di costruzione o di ripristino) ⁽⁴⁾, e provenire da soggetto cedente in cui siano rinvenibili i profili distintivi di un'impresa costruttrice o 'di ripristino' ⁽⁵⁾ (il che anche in relazione a soggetti operanti nell'alveo delle linee ispiratrici di cui alla legge n. 560/93 - come gli ex IACP - non è da escludere *a priori*).

Ora, se è evidente che in assenza anche solo di uno dei requisiti (temporale/oggettivo) di cui si diceva e quindi in ipotesi di cessioni esenti da IVA o perfino escluse del tutto dal suo ambito, la legittimità dell'attrazione delle cessioni così effettuate nel perimetro applicativo del trattamento di favore di cui al DPR n. 601/73 è innegabile ⁽⁶⁾, in presenza dei presupposti di imponibilità ai fini IVA ciò potrebbe essere revocato in dubbio, sulla base della considerazione che quel trattamento è stato a suo tempo concepito dal legislatore solo in relazione a cessioni non rilevanti a quei fini.

Questa, almeno, è stata la posizione espressa dall'A.F. ⁽⁷⁾, che invocando il principio di tassatività delle previsioni agevolative, ha escluso l'applicazione del trattamento di favore a causa del mancato, espresso, riferimento (nell'art. 32) agli atti soggetti ad Iva ⁽⁸⁾.

Non sembra peraltro che tale orientamento sia condivisibile, in quanto proprio l'omesso richiamo dei soggetti operanti in regime IVA non può averne significato l'esclusione dal suo ambito applicativo, nonché a causa dell'ampia formulazione della norma agevolativa (successiva all'istituzione di tale ultima imposta), riferita genericamente, e quindi senza limitazioni di sorta, a qualunque categoria di trasferimenti di immobili, purché - intuitivamente - idonei a costituire atti attuativi di un programma pubblico di edilizia residenziale.

D'altra parte - a ben vedere - l'estensione del trattamento agevolato anche ai trasferimenti soggetti ad IVA non comporterebbe ai fini dell'imposta di registro alcuna macroscopica conseguenza, essendo dovuta in ogni modo sempre in misura fissa. Inoltre ai fini delle altre due imposte (ipotecaria e catastale) il beneficio della esenzione prevista dalla norma agevolativa potrebbe giustificarsi - oltreché sulla portata onnicomprensiva dell'art. 32 cit. - anche su di una corretta applicazione del cd. principio di alternatività Iva-registro (ex art. 40 DPR n. 131/86) che non si può tradurre in un supposto (e indimostrabile) principio di subalternità di dette ultime imposte a quella di registro. Trattasi al contrario di imposte ciascuna afferente ambiti operativi esattamente e distintamente disegnati dal legislatore, i cui punti di contatto con la disciplina positiva dell'imposta di registro sono solo quelli desumibili dall'art. 13 1° comma D.L.vo 347/90 ⁽⁹⁾ (per l'accertamento e la liquidazione delle imposte, per la irrogazione delle relative sanzioni, per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione..) o dall'art. 2 o 10 del detto decreto (che però attingono ai criteri di determinazione della base imponibile, e quindi a materia aliena rispetto ai presupposti di applicazione delle imposte stesse).

Insomma la connessione, tra principio di alternatività suddetto (Iva - registro) da un lato ed applicazione dell'imposte fisse di trascrizione e catasto dall'altro, ha profilo ed efficacia solo "ordinari", e deve ritenersi derogata dalla norma "speciale" (statuente l'esenzione da dette ultime due imposte) contenuta nell'art. 32 più volte citato.

A conforto dell'impostazione qui sostenuta, si può invocare anche quanto asserito dalla stessa Amministrazione Finanziaria a proposito dell'iscrizione di ipoteca legale a favore dell'Ater, con riferimento proprio ad una tipologia di atti soggetti ad Iva ⁽¹⁰⁾ e al detto art. 32, ovvero che "in considerazione dell'ampia portata e della espressione ivi utilizzata ('atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale'), si ritiene che l'iscrizione ipotecaria eseguita a garanzia del prezzo dilazionato negli atti di acquisto di immobili stipulati nell'ambito di programmi di edilizia residenziale pubblica, possa godere del regime di esenzione dall'imposta ipotecaria previsto dall'art. 32".

Di guisa che si dovrebbe poter tollerare senza particolari affanni che, anche al

cospetto di atti soggetti ad IVA, siano ben possibili - in presenza di una norma speciale derogatoria rispetto al regime generale - l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (già peraltro operativa in forza del mero principio di alternatività) e, contestualmente, la esenzione dalle distinte e diverse imposte ipotecaria e catastale.

Adriano Pischetola

-
- (1) Per il quale come è noto "Gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti *dalle imposte ipotecarie e catastali*. Le stesse agevolazioni si applicano agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché *agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge indicata nel primo comma*" [ndr.: e cioè della legge n. 865/71].
- (2) La verifica della riferibilità o meno della cessione alla materia dell'edilizia residenziale pubblica ai fini della fruibilità del trattamento fiscale di favore deve essere svolta peraltro con particolare diligenza, in considerazione anche della rigidità dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che non ammette ai benefici in commento atti o contratti diversi da quelli attuativi dei programmi pubblici: cfr. *Cassaz. n. 238 del 12-01-1999 in Giust. civ. Mass. 1999, 53*, secondo cui: "le agevolazioni consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e nell'esenzione dalle imposte catastale ed ipotecaria, previste dal secondo comma dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, si applicano solo agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale previsti al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, affidati ad istituti autonomi, cooperative edilizie, società con prevalente partecipazione statale, con esclusione di qualsiasi altro programma ..." conforme *Cassaz. n. 1341 del 18/02/1999 in Giust. civ. Mass. 1999, 422*; così pure *Cass., sez. I, 05-06-1997, n. 5023 Il Foro Italiano, in BDN, "In tema di agevolazioni tributarie, il 2° comma dell'art. 32 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 601 ha espressamente riservato il beneficio dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione delle imposte ipotecarie e catastali solo agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale previsti al titolo quarto della l. 22 ottobre 1971 n. 865, che, per quanto riguarda il settore della costruzione di alloggi popolari, sono costituiti solo da quei programmi la cui realizzazione è demandata dalla medesima legge agli Iacp ed ai loro consorzi, oppure a cooperative edilizie e loro consorzi; pertanto, restano esclusi dalle agevolazioni sopracitate tutti quegli altri atti e contratti, pur inerenti al settore dell'edilizia popolare ed economica in base alla pregressa legislazione, che non riguardino strettamente l'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale, così come disciplinati dalla normativa del 1971 ed i contratti di trasferimento definitivo della proprietà degli alloggi successivi alla locazione con promessa di futura vendita sono, ai fini dell'imposta di registro, assoggettati sia al tributo in misura proporzionale sia all'accertamento di valore." nonché *Cass., sez. I, 05-06-1997, n. 5023; Cass., sez. I, 28-07-1994, n. 7062, Il Foro Italiano, in BDN*.*
- (3) Cfr. *Studio CNN n. 575 bis del 12.3.1997 (estensori GIUNCHI, BELLINI), in BDN: "Non sembra dubitabile che il trasferimento dell'alloggio al soggetto destinatario individuato dalla legge costituisca un atto attuativo del piano di edilizia residenziale pubblica; di più: ne costituisce l'atto princi-*

pe, realizzando lo scopo della norma che tende proprio a far acquisire l'abitazione a determinati soggetti"; ed altresì nello *studio CNN* n. 308 *bis* del 12 luglio 1995 (estensori GIUNCHI, DE ROSA), *Tassazione di atti di alienazione di cui alla L. 24/12/1993, N. 560* in *BDN*, si ricorda - a proposito dell'applicazione della norma agevolativa *ex art. 32 D.P.R. n. 601/73* - come essa "è stata ... estesa dalla giurisprudenza civile e fiscale anche ai trasferimenti degli alloggi, in quanto considerati attuativi del piano di edilizia residenziale pubblica."

- (4) O anche oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dall'intervento di ripristino, laddove, entro tale termine, i fabbricati oggetto di cessione siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata, giusta il disposto del comma 330 articolo 1 della legge 27 dicembre 2006 n.296 (cd. Finanziaria 2007).
- (5) Sulla esatta identificazione del concetto di impresa 'costruttrice' (o di ripristino) costituiscono sempre valido punto di riferimento le affermazioni contenute nella *Circ. n. 182/E-III-7-654 dell'11 luglio 1996* in *Fisconline*, per cui "impresa costruttrice deve ritenersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese."; cfr. altresì le perspicue osservazioni sul concetto di 'impresa costruttrice' di cui allo *Studio Commissione Studi Tributarie CNN* n. 494-582-590 *bis*, *Atti di trasferimento di immobili - Casi particolari*, estensori PURI-FORTE approvato il 22 maggio 1997, in *BDN*, ove correttamente si esclude che possa ritenersi ai fini che qui interessano impresa 'costruttrice' quella esercente attività di realizzazione di lavori edili per conto terzi, qualora non abbia costruito né ristrutturato l'immobile da assegnare, né abbia affidato la costruzione ad altri.
- (6) Sempreché - come sopra precisato - le alienazioni siano qualificabili in concreto come atti attuativi di un programma pubblico di edilizia residenziale.
- (7) Cfr. *Risoluzione* n.127/E del 24 aprile 2002, in *Fisconline*, *De Agostini Professionale*.
- (8) Ciò in quanto, secondo la cit. *Risoluzione*, al fine di individuare l'ambito applicativo del cit. art. 32, non va ignorato che " ... l'articolo 32 del D.P.R. 601/73 e successive modificazioni ... è informato alla regola del *numerus clausus* quindi per gli atti soggetti ad IVA sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa".
- (9) A tenore del quale, come noto: "Per l'accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, per la irrogazione delle relative sanzioni, per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione...si applicano, in quanto non disposto nel presente testo unico le disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni ";
anzi la circostanza che tali "punti di contatto" - e per le limitate materie menzionate - siano non solo con l'imposta di registro, ma anche con la neo-'restituita' imposta sulle successioni e donazioni fa pensare ad una minore intensità del (supposto) legame di inscindibilità con l'imposta di registro stessa.
- (10) *Ris. n. 3/T del 17 luglio 2003* in *Fisconline*, emanata dall' Agenzia del Territorio, in materia di Edilizia residenziale pubblica - Vendita di immobile - Iscrizione ipotecaria a garanzia del residuo prezzo - Applicabilità dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601,

(Riproduzione riservata)