

Riscatto di un bene in leasing e cessione di opere a scomputo

I chiarimenti delle Entrate

L'Agenzia ha fornito chiarimenti sul trattamento fiscale della cessione di opere a scomputo (che gode del regime agevolato se effettuata in base a convenzione) e sul riscatto finale di un bene in leasing (niente Iva e imposte d'atto con le normali aliquote proporzionali).

DI ANTONIO IORIO

Con due risoluzioni l'agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale relativo al riscatto finale di un bene immobile oggetto di leasing e alla cessione di opere di urbanizzazione a scomputo.

Leasing

L'agenzia delle Entrate, nella risoluzione del 22 giugno 2009, n. 163, ha chiarito che, nel caso di leasing traslativo, il riscatto finale del bene oggetto di leasing è atto del tutto autonomo, dal punto di vista impositivo, rispetto all'atto di acquisto iniziale del bene da parte del concedente.

Pertanto, è del tutto irrilevante, ai fini della determinazione del regime impositivo applicabile all'atto di riscatto, che l'imposta proporzionale di registro sia già stata assolta sull'acquisto del immobile da parte della società di leasing e che essa sia stata inclusa nei canoni versati dall'utilizzatore.

Nel caso di specie, l'atto di riscatto dell'immobile abitativo operato dalla società utilizzatrice, nei confronti della società di leasing (che non è l'impresa costruttrice né l'impresa ristrutturatrice) è soggetto a im-

Testi a pagina 126

posta di registro con l'aliquota del 7% e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 2 per cento.

L'operazione di riscatto da parte dell'utilizzatore integra gli estremi di una cessione esente ai fini Iva. Pertanto, per quel che riguarda il trattamento tributario cui assoggettare l'operazione in questione, trovano applicazione – in deroga al principio di alternatività Iva/Registro – le imposte d'atto con le ordinarie aliquote proporzionali.

Per le imposte di registro e ipotecarie, la base imponibile relativa al riscatto è costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile. Tale valore è costituito dal prezzo di riscatto finale del bene, aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria.

La richiesta

Una società ha presentato un'istanza di interpello per conoscere, in relazione all'operazione di riscatto di un immobile abitativo, dalla

stessa condotto in locazione finanziaria, su quale base imponibile e con quali aliquote debbano essere calcolate le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Dopo aver premesso che l'imposta proporzionale di registro è stata assolta all'atto di acquisto dell'immobile da parte della società di leasing, l'istante ritiene che la base imponibile dell'operazione di riscatto dell'immobile debba essere costituita dal prezzo di riscatto e che le imposte ipotecaria e catastale dovute debbano essere compensate con quanto corrisposto dalla società di leasing al momento dell'acquisto del bene.

A supporto della soluzione prospettata, l'istante richiama la giurisprudenza della Corte di cassazione secondo cui il leasing traslativo non è un vero e proprio contratto di compravendita bensì uno strumento finanziario.

La posizione dell'Agenzia

La risoluzione precisa, innanzitutto, che per consolidata giurisprudenza di legittimità, nel leasing traslativo il riscatto della proprietà del bene contraddistingue la funzione assegnata dalle parti al contratto (Cassa-

zione, sentenze 18229/2003 e 18195/2007).

Nella fattispecie prospettata dall'istante, è previsto l'esercizio dell'opzione di acquisto da parte dell'utilizzatore alla scadenza del contratto. La volontà delle parti trasfusa nelle clausole contrattuali è, quindi, quella di far acquistare la proprietà dell'immobile.

L'acquisto da parte del concedente e il riscatto finale da parte dell'utilizzatore sono, in questo caso, disposizioni perfettamente autonome ai fini delle imposte sui trasferimenti. Pertanto, è irrilevante che l'imposta proporzionale di registro sia già stata assolta sull'acquisto dell'immobile da parte della società di leasing e che sia stata inclusa nei canoni versati dall'utilizzatore.

Sul versante Iva, il documento di prassi, inoltre, fa presente che l'articolo 35, comma 8, lettera a), del Dl 223/2006, ha profondamente innovato il regime fiscale dell'imposta relativa alle cessioni di beni immobili.

Secondo il riformulato comma 8-bis) dell'articolo 10 del Dpr 633/1972, le cessioni di immobili a destinazione abitativa sono, in via generale, operazioni esenti da Iva, tranne quelle effettuate dalle imprese costruttrici, oppure dalle imprese che hanno realizzato sul fabbricato interventi di recupero edilizio, entro quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione (articolo 31, lettere c), d) ed e), della legge 457/1978).

Detto ciò, visto che la fattispecie prospettata non è riconducibile tra le ipotesi di imponibilità previste dalla norma, l'operazione di riscatto da parte dell'utilizzatore integra gli estremi di una cessione esente ai fini Iva.

Quindi, per quanto attiene il trattamento tributario cui assoggettare l'operazione in questione, trovano applicazione – in deroga al principio di alternatività Iva/Registro di cui all'articolo 40, comma 2, del Dpr 131/1986 (Tur) – le imposte d'atto con le ordinarie aliquote proporzionali.

L'imposta di registro deve essere versata nella misura del 7% e le

imposte ipotecaria e catastale, nella misura complessiva del 3 per cento.

Per quanto concerne il secondo quesito posto dall'istante, relativo all'individuazione del valore da assumere come base imponibile su cui la parte, in sede di rogito del riscatto della proprietà, deve liquidare le suddette imposte d'atto, la risoluzione rinvia a quanto precisato nella circolare 12/2007.

Con specifico riferimento agli immobili strumentali, il richiamato documento di prassi precisa che, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del Tur – cui espressamente rinvia il decreto legislativo 347/1990, concernente le imposte ipotecaria e catastale – la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile. Essa, pertanto, viene

La base imponibile è costituita dal prezzo di riscatto finale, aumentato dei canoni depurati della parte finanziaria

individuata nel prezzo di riscatto finale del bene, aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria. Tale ammontare costituisce l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso.

Il criterio individuato per la determinazione della base imponibile in sede di riscatto della proprietà di un immobile strumentale deve essere adottato anche per gli immobili a uso abitativo, non sussistendo validi motivi per discostarsene.

A corollario dei chiarimenti forniti, l'Agenzia precisa, infine, che le disposizioni contenute rispettivamente nei commi 10-ter) e 10-sexies) dell'articolo 35 del Dl 223/2006, sono rivolte esclusivamente ai fabbricati strumentali e, pertanto, non sono ap-

plicabili al caso in esame.

Opere a scomputo

Con la risoluzione 22 giugno 2009, n. 166, è stato chiarito che la cessione di opere di urbanizzazione, operata dalla società costruttrice, a scomputo di oneri di urbanizzazione, se contemplata nell'apposita convenzione intercorsa tra il cedente e il Comune ai sensi dell'articolo 11 della legge 10/1977 (ora articolo 16, comma 2, del Dpr 380/2001), può godere del regime agevolativo di cui all'articolo 32, comma 2, del Dpr 601/1973, sicché è soggetta a imposta di registro in misura fissa e va esente dalle imposte ipotecaria e catastale.

Si ricorda, che, ai sensi dell'articolo 11 della legge 10/1977, il soggetto che ottiene la concessione edilizia è tenuto a corrispondere una quota degli oneri di urbanizzazione, ma in luogo del pagamento può obbligarsi a realizzare le opere di urbanizzazione medesime. Il successivo articolo 20 della legge 10/1977 dispone che ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla medesima legge 10/1977 si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, comma 2, del Dpr 601/1973 (imposta di registro fissa e l'esenzione da imposte ipotecaria e catastale).

Secondo l'Agenzia, tale regime agevolativo è applicabile anche nel caso in cui la società si obblighi a cedere aree od opere a scomputo di oneri di urbanizzazione, se ciò avviene sulla base di apposita convenzione stipulata con il Comune. Infatti, si vanificherebbe la *ratio* agevolativa della disposizione, ove la si ritenesse applicabile alle sole ipotesi che fanno riferimento alla stipula della convenzione e non anche agli atti finalizzati a darle attuazione.

La normativa

L'articolo 20 della legge 10/1977 prevede testualmente che «... ai provvedimenti, alle convenzioni, agli atti di obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, se-

condo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601»; norma, quest'ultima citata, in base alla quale «... gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge... n. 865 del 1971... e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse 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 all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della... legge n. 865 del 1971».

Il quesito

Al centro della risoluzione la seguente questione: l'atto di trasferimento con il quale una società cede a un Comune le opere di urbanizzazione, a scomputo degli oneri di urbanizzazione, è riconducibile nel genus di atti agevolabili ai sensi del combinato disposto delle due citate norme?

La risoluzione delle Entrate

Preliminarmente, si fa presente che la cessione nei confronti dei Comuni di aree o di opere di urbanizza-

zione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, non è rilevante ai fini Iva.

Procedendo, l'articolo 20 della legge 10/1977 effettua un richiamo allo stesso provvedimento normativo, che tuttavia ha subito delle modifiche rilevanti per effetto dell'entrata in vigore, tra le altre, del Dpr 380/2001 (Testo unico dell'edilizia).

A tal proposito, l'articolo 11 della legge 10/1977 (successivamente abrogato dall'articolo 136 del Dpr 380/2001, e sostanzialmente riproposto nell'articolo 16, comma 2, del medesimo Dpr) prevede che «la quota di contributo di cui al precedente articolo 5 è corrisposta al comune all'atto del rilascio della concessione. A scomputo totale o parziale della quota dovuta, il concessionario può impegnarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione con le modalità e le garanzie stabilite dal Comune».

Pertanto, per effetto della intervenuta successione di norme, e in considerazione del tenore letterale dell'articolo 20 della legge 10/1977, deve ritenersi che in relazione al caso in esame (trasferimento da una società a un Comune delle opere di urbanizzazione realizzate in attuazione della convenzione urbanistica a scomputo degli oneri di urbanizzazione do-

vuti dalla medesima società) trovi applicazione il regime fiscale agevolato contemplato dall'articolo 32, comma 2, del Dpr 601/1973.

Tale conclusione si fonda sulla considerazione che la cessione con la quale la società costruttrice trasferisce al Comune le opere di urbanizzazione è attuativa di un accordo precedentemente raggiunto, formalizzato nella convenzione per l'attuazione del piano urbanistico, stipulata tra le medesime parti. Laddove invece si aderisse a una differente interpretazione, volta a riconoscere l'applicabilità dell'articolo 20 della legge 10/1977 alle sole ipotesi che fanno esclusivo riferimento alla stipula della convenzione e non anche agli atti finalizzati a darne attuazione, sarebbe vanificata la *ratio* agevolativa sottesa alla disposizione.

Argomentazioni di natura sistematica che sono, altresì, corroborati da un precedente orientamento fornito dal ministero delle Finanze con la risoluzione 3 gennaio 1983, n. 250666, che nella circostanza ha tra l'altro precisato che «... si deve ritenere che l'art. 20 della citata legge n. 10, per aver menzionato genericamente le "convenzioni" tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti... che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione». ■



SETTIMANALE DI MERCATI & PROGETTI,
NORME, APPALTI

Direttore responsabile:
ELIA ZAMBONI

Coordinatore editoriale:
GIORGIO SANTILLI

edilizia@ilsole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Proprietario ed Editore: Il Sole 24-Ore S.p.A.
Presidente: Giancarlo Cerutti
Amministratore delegato: Claudio Calabi

REDAZIONE:

Alessandro Arona
a.arona@ilsole24ore.com
0630227602

Massimo Frontera
m.frontera@ilsole24ore.com
0630227664

Alessandro Lerbini
a.lerbini@ilsole24ore.com
0630227618

Silvia Marzialetti
s.marzialetti@ilsole24ore.com
0630227614

Bianca Lucia Mazzei
b.mazzei@ilsole24ore.com
0630227604

Mauro Salerno
m.salerno@ilsole24ore.com
0630227659

Valeria Uva
v.uva@ilsole24ore.com
0630227605

Registrazione Tribunale di Avezzano n. 124 del 25 luglio 1996

Sede legale: Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano

Amministrazione: Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano

Direzione, redazione: Piazza dell'Indipendenza, 23 B, C - 00185 Roma

Tel. 0630227632 - Fax 0630227649

Il Sole 24-Ore S.p.A. Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questo periodico può essere riprodotta con mezzi grafici e meccanici quali la fotocoproduzione e la registrazione. Manoscritti e fotografie su qualsiasi supporto veicolare, anche se non pubblicati, non si restituiscono.

Servizio Clienti Periodici: Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ). Tel. 06 oppure 023022.5680 - Fax 063022.5400 oppure 023022.5400.

Abbonamento annuale (Italia): Edilizia e Territorio (settimanale + CD-Rom delle annate): euro 199,00; per conoscere le altre tipologie di abbonamento ed eventuali offerte promozionali, contatti il Servizio Clienti (tel. 02.3022.5680 oppure 06.3022.5680; mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com).

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti telefonando direttamente e inviando l'importo tramite assegno non trasferibile intestato a: Il Sole 24 ORE S.p.A., oppure inviando la fotocopia della ricevuta del pagamento sul c.c.p. n. 31481203. La ricevuta di pagamento può essere inviata anche via fax allo 02.3022.5406 oppure allo 06.3022.5406.

Per abbonarsi via internet consultare il sito www.shopping24.it

Arretrati e numeri singoli: 5,16 comprensive di spese di spedizione. I numeri non pervenuti potranno essere richiesti via fax al nr. 02-0630225402; 02-0630225406 o via email a servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com entro due mesi dall'uscita del numero stesso.

Pubblicità: Il Sole 24 ORE Editoria Specializzata srl - Via Goito 13 - 40126 Bologna - Tel.: 051/65751

Tariffe pubblicità: Tabloid: pagina intera b/n 4.110,00, colore 6.030,00; Junior Page b/n 2.470,00, colore 3.450,00; Mezza Pagina b/n 2.080,00, colore 3.020,00; Fascicolo: seconda di copertina 7.670,00+iva, terza di copertina 6.570,00+iva; quarta di copertina 8.760,00+iva; quarto centrale 11.370,00+iva.

Stampa: Il Sole 24-ORE S.p.A. - Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) km 68,700 - 67061 Carsoli

Nel leasing immobiliare riscatto del bene senza Iva e imposte con lo sconto

Il riscatto da parte dell'utilizzatore di un bene immobile a uso abitativo concesso in leasing è esente dall'Iva. L'imposta di registro va invece calcolata al 7% mentre quelle ipotecarie e catastali al 3 per cento.

**AGENZIA DELLE ENTRATE
RISOLUZIONE DEL 22 GIUGNO 2009, N. 163/E
Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge
n. 212 del 2000 - Iva. Registro. Imposte
ipotecaria e catastale. Articoli 43 e 51,
comma 2, del Dpr 26 aprile 1986, n. 131**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del Dpr n. 131 del 1986, è stato posto il seguente:

QUESITO

In data ... 2000 una società di leasing ha acquistato un immobile ad uso abitativo che ha concesso in leasing a terzi.

In data ... 2004, il contratto di leasing in argomento è stato ceduto alla società istante che intende ora esercitare il diritto di riscatto.

L'interpellante sottolinea, in proposito, che la società di leasing all'atto di acquisto ha corrisposto l'imposta di registro che è stata successivamente inclusa nei canoni pagati dall'istante e che i canoni sono esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 8) del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò posto, in relazione all'operazione di riscatto dell'immobile, chiede di conoscere su quale base imponibile e con quali aliquote debbano essere calcolate le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante, dopo aver premesso che l'imposta pro-

porzionale di registro è stata assolta all'atto di acquisto dell'immobile da parte della società di leasing, ritiene che la base imponibile dell'operazione di riscatto dell'immobile debba essere costituita dal prezzo di riscatto e che le imposte ipotecaria e catastale dovute debbano essere compensate con quanto corrisposto dalla società di leasing al momento dell'acquisto del bene.

L'istante richiama, a supporto della soluzione prospettata, la giurisprudenza elaborata dalla Suprema Corte di Cassazione secondo cui il leasing traslativo non è un vero e proprio contratto di compravendita bensì uno strumento di finanziamento.

PARERE DELLA DIREZIONE

Il contratto atipico di leasing, anche denominato locazione finanziaria, si caratterizza, essenzialmente, per la circostanza che a fronte del pagamento di un canone periodico a favore del proprietario del bene (concedente), l'utilizzatore ne acquisisce la disponibilità per un determinato periodo.

Nella prassi operativa si suole distinguere tra leasing operativo e leasing finanziario, a seconda che il locatore sia il produttore del bene o un finanziatore che lo acquista per conto dell'utilizzatore, mentre se viene pattuita o meno l'opzione per il riscatto del bene al termine del periodo di utilizzazione dello stesso si distingue tra leasing traslativo e leasing di godimento.

Al riguardo, si fa presente che per consolidata giurisprudenza di legittimità, nel leasing traslativo il riscatto della proprietà del bene contraddistingue la

funzione assegnata dalle parti al contratto, trascendendo nettamente l'aspetto finanziario (v. Corte di Cassazione 28 novembre 2003, n. 18229; 28 agosto 2007, n. 18195).

Ciò premesso, si osserva, in via preliminare, che la fattispecie in argomento prevede l'esercizio dell'opzione di acquisto da parte dell'utilizzatore alla scadenza del contratto; la volontà delle parti trasfusa nelle clausole contrattuali è, quindi, quella di far acquistare la proprietà dell'immobile da parte della società.

L'acquisto da parte del concedente ed il riscatto finale da parte dell'utilizzatore sono disposizioni perfettamente autonome ai fini delle imposte sui trasferimenti; pertanto, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta al momento del riscatto del bene, è irrilevante che l'imposta proporzionale di registro sia già stata assolta sull'acquisto dell'immobile da parte della società di leasing e che sia stata inclusa nei canoni versati dall'utilizzatore.

Ciò posto, si fa presente che l'art. 35, comma 8, lett. a) del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha profondamente innovato il regime fiscale ai fini Iva delle cessioni di beni immobili.

Secondo il riformulato n. 8-bis) dell'articolo 10 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633 le cessioni di immobili a destinazione abitativa sono, in via generale, operazioni esenti da Iva, eccettuate quelle effettuate dalle imprese costruttrici oppure dalle imprese che hanno effettuato sul fabbricato interventi di recupero di cui all'articolo 31, primo comma, lett. c), d) ed e) della Legge 5 agosto 1978 n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione.

Ciò posto, atteso che la fattispecie prospettata non è riconducibile tra le ipotesi di imponibilità previste dalla citata norma, l'operazione di riscatto da parte dell'utilizzatore integra gli estremi di una cessione esente ai fini Iva.

Pertanto, per quanto attiene il trattamento tributario cui assoggettare l'operazione in questione, si ritiene che trovino applicazione - in deroga al principio di alternatività Iva/Registro di cui all'articolo 40, comma 2, del Dpr 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito Tur) - le imposte d'atto con le ordinarie aliquote proporzionali; ovvero, l'imposta di registro nella misura del 7 per cento, così come prevista dall'articolo 1 della Parte Prima della Tariffa allegata al Tur, le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, nella misura complessiva del 3 per cento.

Per quanto concerne il secondo quesito posto dall'istante, relativo all'individuazione del valore da assumere come base imponibile su cui la parte, in sede di rogito del riscatto della proprietà, deve liqui-

dare le suddette imposte d'atto, si rinvia a quanto precisato nella circolare n. 12/E del 1 marzo 2007.

Con specifico riferimento agli immobili strumentali, il richiamato documento di prassi precisa che, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del Tur - cui espressamente rinvia il decreto legislativo n. 347 del 1990, concernente le imposte ipotecarie e catastali - la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile. Essa, pertanto, viene individuata nel prezzo di riscatto finale del bene, aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria. Tale ammontare costituisce l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso.

Il criterio individuato per la determinazione della base imponibile in sede di riscatto della proprietà di un immobile strumentale deve essere adottato anche per gli immobili ad uso abitativo, non sussistendo validi motivi per discostarsene.

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'articolo 35, comma 10-ter) del citato decreto-legge n. 223 del 2006 «Per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto (...), limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale (...) sono ridotte della metà (...)».

Il successivo comma 10-sexies), sempre con riferimento agli immobili strumentali, in sede di riscatto, rende possibile, per «Le somme corrisposte a titolo di imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per i contratti di locazione finanziaria, anche se assoggettati ad imposta sul valore aggiunto (...), possono essere portate, nel caso di riscatto della proprietà del bene, a scomputo di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale».

Dal tenore letterale delle disposizioni in esame si evince che le stesse sono rivolte esclusivamente ai fabbricati strumentali e, pertanto, non sono applicabili al caso di specie concernente il riscatto della proprietà di un immobile ad uso abitativo. ■

Cessione di opere a scomputo, l'esenzione dalle imposte scatta solo quando c'è la convenzione

L'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali e l'imposta di registro in misura fissa si applicano solo quando la cessione al Comune delle opere di urbanizzazione a scomputo degli oneri è prevista da un'apposita convenzione stipulata con l'ente locale.

**AGENZIA DELLE ENTRATE
RISOLUZIONE DEL 22 GIUGNO 2009, N. 166/E
Istanza di interpello - Imposta di registro,
ipotecaria e catastale - Art. 32 Dpr 29
settembre 1973, n. 601**

Con istanza di interpello, concernente il trattamento fiscale da riservare, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, ad un atto di cessione a favore di un comune di opere di urbanizzazione realizzate in attuazione di un piano urbanistico, viene esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa ha sottoscritto nel 2004 una convenzione con il Comune di ... per l'attuazione di un piano urbanistico denominato «Piano Attuativo sottozona commerciale», integrata nel 2007 con una apposita variante al predetto piano.

Per effetto di tali accordi, a scomputo degli oneri di urbanizzazione, la società Alfa si è obbligata a cedere al Comune di ... le opere di urbanizzazione realizzate in attuazione della convenzione urbanistica.

Ciò posto, tenuto conto del rinvio al regime agevolato di cui all'articolo 32, secondo comma, del Dpr 29 settembre 1973, n. 601, operato dall'articolo 20 della legge 20 gennaio 1977, n. 10, l'interpellante chiede di sapere se anche alla cessione in esame possa applicarsi il regime di favore dettato dal predetto articolo 32, il quale, in presenza di determinate condizioni, prevede per alcuni trasferimenti l'assoggettamento ad im-

posta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipo-catastali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che il regime agevolato derivante dal combinato disposto degli articoli 32, secondo comma, del Dpr n. 601 del 1973 e 20 della legge n. 10 del 1977, sia applicabile anche all'atto di trasferimento con il quale la società Alfa cede al Comune di ..., a scomputo degli oneri di urbanizzazione che gravano su di essa, le opere di urbanizzazione realizzate in attuazione di una convenzione urbanistica precedentemente stipulata.

La predetta soluzione si basa sulle seguenti considerazioni:

- non ha fondamento logico-giuridico escludere l'atto di trasferimento in esame dall'ambito applicativo del regime agevolato previsto, per le convenzioni urbanistiche e gli atti d'obbligo, dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977. Peraltro rappresenta una prassi costante nelle convenzioni stipulate tra un comune e un privato costruttore attribuire a quest'ultimo l'obbligo di realizzare le opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale degli oneri di urbanizzazione;

- l'Amministrazione Finanziaria, con risoluzione 3 gennaio 1983, n. 250666, ha precisato che le agevolazioni previste per le convenzioni debbano estendersi anche agli atti posti in essere in attuazione degli obblighi assunti nelle predette convenzioni, trattandosi di atti esecutivi che consentono di adempiere agli obblighi assunti nelle stesse convenzioni;

- il Consiglio nazionale del notariato (studio n.

49-2006/T, approvato il 21 aprile 2006) ha precisato che «le agevolazioni previste dall'articolo 32 secondo comma Dpr n. 601/73 si devono ritenere applicabili anche a: atti (anche unilaterali) già previsti dall'art. 11 della legge n. 10/77 ed ora dall'art. 16 comma 1 del... (Dpr 6 giugno 2001, n. 380) con i quali a scomputo in tutto o in parte della quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione dovuta all'atto del rilascio del permesso di costruire, il titolare del permesso stesso si obblighi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune e conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del comune»;

● il legislatore, all'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, ha ritenuto non rilevante ai fini Iva «... la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione».

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 gennaio 1977, n. 10, recante norme in materia di edificabilità dei suoli (oggi trasfuso nell'art. 16 del Dpr 6 giugno 2001, n. 380), il soggetto che ottiene la concessione di edificare ed è tenuto a sostenere una quota degli oneri di urbanizzazione, «a scomputo totale o parziale della quota dovuta (...) può obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione». Le convenzioni stipulate ai sensi della legge citata possono prevedere che tali opere siano successivamente cedute al Comune che ha rilasciato la concessione.

Come è noto, ai sensi dell'art. 51 della legge n. 342 del 2000 la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Il successivo art. 20 della citata legge n. 10/1977 dispone che «... ai provvedimenti, alle convenzioni, agli atti di obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601», il quale dispone l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.

Il quadro normativo sopra delineato ha subito una modifica a seguito della successione intervenuta tra la legge n. 10 del 1977 ed il citato Dpr n. 380 del 2001 (testo unico dell'edilizia), per effetto della quale, tra l'altro, l'articolo 11 della legge n. 10 è stato riproposto nell'articolo 16, comma 2 del Dpr n. 380; deve pertanto ritenersi che il rinvio operato dal citato art. 20 debba intendersi riferito a quest'ultima disposizione.

Con riferimento alla fattispecie in esame, si osserva

che la cessione con la quale la società costruttrice trasferisce al comune le opere di urbanizzazione realizzate, a scomputo degli oneri di urbanizzazione sostenuti, se e nella misura in cui sia espressamente contemplato in apposita convenzione stipulata dal cedente con il comune ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 10 del 1977 (ora art. 16, comma 2 del Dpr n. 380 del 2001) quale adempimento di attuazione della medesima convenzione, può rientrare nella previsione agevolativa di cui al citato articolo 20 della legge 10/77.

Si ricorda, infatti, che con risoluzione del Ministero delle Finanze 3 gennaio 1983, n. 250666, si è precisato che l'art. 20 della legge n. 10, per aver menzionato genericamente le «convenzioni» tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione.

A voler riconoscere l'applicabilità dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 alle sole ipotesi che fanno esclusivo riferimento alla stipula della convenzione e non anche agli atti finalizzati a darne attuazione, invero, verrebbe vanificata la *ratio* agevolativa sottesa a tale ultima disposizione.

Qualora ricorrano le condizioni prima citate, infine, l'atto di trasferimento a favore del Comune di ... delle opere di urbanizzazione potrà essere assoggettato all'imposta di registro in misura fissa, in esenzione delle imposte ipotecarie e catastali. ■