

Risposta n. 384

OGGETTO: Art. 7 DL 30 aprile 2019 n. 34 - applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna per i trasferimenti di interi fabbricati a favore di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA SRL rappresenta che svolge l'attività di costruzione edilizia residenziale, industriale ed artigianale in c/proprio e in c/terzi e l'assunzione di appalti in genere.

Nell'ambito dello svolgimento di tale attività, la società ha messo a punto un progetto per la realizzazione di un intervento di ristrutturazione edilizia, mediante demolizione e ricostruzione parziale di due fabbricati adiacenti, da effettuarsi in conformità alla normativa antisismica e finalizzato al conseguimento della classe energetica A o B, con l'intenzione di alienarli, anche frazionatamente, una volta ultimato l'intervento.

Oggetto del piano di investimento sono un fabbricato, già posseduto dalla società, e un altro fabbricato adiacente, suddiviso in due unità immobiliari che la società ha proceduto ad acquistare, dopo una prolungata attività di mediazione da parte

di agenzie immobiliari, mediante due atti di compravendita stipulati:

- in data 10 dicembre 2019 per l'acquisto dell'unità immobiliare sita in BETA, distinta al catasto fabbricati al foglio 291 particella 259;
- in data 18 dicembre 2019, per l'acquisto dell'altra unità immobiliare presente nell'edificio sito in BETA, distinta al catasto fabbricati al foglio 291 particella 259, completando così l'acquisto dell'intero fabbricato.

Entrambi gli atti di compravendita sono stati assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. L'assoggettamento degli atti all'imposizione fiscale è avvenuta senza l'applicazione delle disposizioni già vigenti di cui all'articolo 7 del decreto legge 30 aprile 2019 n.34, convertito dalla legge 28 giugno 2019 n. 58, secondo cui *"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"*.

Tanto premesso la società istante chiede se possa usufruire delle agevolazioni di cui all'articolo 7 del decreto legge sopra riportato mediante la stipula di due atti notarili integrativi di quelli di compravendita, osservando la stessa forma degli atti precedenti,

per riportare le dichiarazioni omesse.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che alle operazioni di compravendita delle due unità immobiliari siano applicabili le disposizioni dell'articolo 7 sopracitato in quanto trattasi di acquisizione di un intero fabbricato da parte di un'impresa di costruzione intenzionata a procedere, entro dieci anni, alla ristrutturazione del fabbricato, in conformità alla normativa antisismica e finalizzata al conseguimento della classe energetica A o B, collegandolo funzionalmente al fabbricato già posseduto.

Si ritiene che, nella definizione della norma richiamata, il termine "*intero fabbricato*" sia da considerare riferito ad un edificio strutturalmente e funzionalmente autonomo, non rilevando la connotazione catastale attribuita alla costruzione edilizia, come chiarito anche dalla risoluzione n.365/E del 2007.

Nel caso in esame, è stato effettuato l'acquisto dell'intero fabbricato, seppur mediante due atti di trasferimenti immobiliari, formalizzati in date diverse ma ravvicinate, e quindi si ritiene che sarebbe non conforme alla finalità di incentivare la valorizzazione del patrimonio edilizio esistente considerare applicabile l'agevolazione solo in caso di acquisto contestuale con un unico atto dell'intero edificio, soffermandosi su un mero elemento formale, senza rispettare la finalità della norma di favorire la sostituzione o la trasformazione di un fabbricato in un edificio più efficiente sotto l'aspetto energetico e più sicuro sotto l'aspetto antisismico.

Alla luce di quanto esposto, si ritiene che entrambi gli atti di compravendita possano beneficiare dell'agevolazione, risultando quindi soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa di euro 200, come previsto dall'art.7, essendo rispettati tutti i requisiti previsti dalla suddetta norma e precisamente:

- l'acquisto è stato effettuato entro il 31 dicembre 2021 da un'impresa che svolge attività di costruzione e ristrutturazione di edifici;

- la società ha acquistato un intero fabbricato;
- la società intende provvedere, entro dieci anni dall'acquisto, alla ristrutturazione dell'edificio con un intervento che rientra tra quelli previsti dall'art. 3 comma 1 lettere b), c) e d) del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 e conforme alla normativa antisismica, che consentirà il conseguimento della classe energetica A o B;
- alla alienazione delle unità immobiliari il cui volume complessivo superi il 75 per cento del volume dell'intero fabbricato.

A tal fine, essendosi già verificata l'imposizione in misura piena delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, si ritiene che la società possa fruire dell'agevolazione ricorrendo alle seguenti formalità:

- a) stipula di due atti notarili integrativi di quelli di compravendita, osservando la stessa forma degli atti precedenti, per riportare le dichiarazioni omesse al fine di fruire dell'agevolazione, come già ammesso con la risoluzione 02/10/2006 n. 110/E;
- b) presentazione di un'istanza di rimborso in relazione al maggior ammontare sostenuto a titolo di imposta di registro, assolta in misura proporzionale, rispetto alla misura fissa di euro 200 dovuta per ciascun atto in base alle previsioni dell'art. 7.

In merito alla questione di cui al punto a) inoltre, l'istante precisa che la norma agevolativa dell'art. 7 non prevede l'onere della dichiarazione nell'atto di compravendita a pena di decadenza.

Nello specifico, negli atti integrativi sarà formalizzata la richiesta di applicazione dell'agevolazione, descrivendo il possesso dei requisiti previsti dalla norma precisando, in particolare, la composizione dell'intero fabbricato, costituito dalle due unità immobiliari, e specificando nell'atto integrativo della prima compravendita che l'unità immobiliare oggetto di trasferimento nell'atto integrato è parte di un intero edificio e che l'altra unità immobiliare che lo compone è acquistata con atto separato, oggetto di un altro atto integrativo successivo in cui si attesterà anche il verificarsi

della condizione di completamento dell'acquisto dell'intero fabbricato.

In entrambi gli atti integrativi, la società dichiarerà, "ai sensi e per gli effetti dell'art. 7 della Legge 58 del 28 giugno 2019, che trattasi di operazione di trasferimento di intero fabbricato a favore di impresa di costruzione che, entro i successivi dieci anni, provvederà alla demolizione e ricostruzione dello stesso, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente, ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, o eseguirà, sul medesimo fabbricato, 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 procederà alla successiva alienazione dello stesso, anche se suddiviso in più unità immobiliari, alienando almeno il 75 per cento del volume del nuovo fabbricato. La parte acquirente si dichiara edotta che nel caso in cui le sopra indicate condizioni non siano adempiute nel termine come sopra previsto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30% delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dalla data di acquisto".

Gli atti integrativi saranno soggetti a registrazione assolvendo l'imposta di registro in misura fissa e, contestualmente, la società effettuerà il versamento integrativo dell'ammontare delle imposte ipotecaria e catastale, assolte in relazione agli atti di compravendita nella misura di euro 50 ciascuna, per adeguarlo all'importo dovuto in misura fissa di euro 200 per ciascuna imposta e per ciascun atto di compravendita.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 7 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 ("*Misure urgenti di crescita*

economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi"), convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, prevede che: "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 dalla data di acquisto del fabbricato di cui al primo periodo".

Tale disposizione prevede, quindi, che le imposte di registro, ipotecaria e catastale siano dovute nella misura fissa di euro 200 ciascuna ove ricorrano le seguenti condizioni:

- l'acquisto deve essere effettuato entro il 31 dicembre 2021 da imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di edifici;
- l'acquisto deve avere come oggetto un "intero fabbricato" indipendentemente dalla natura dello stesso.

Il soggetto che acquista l'intero fabbricato, inoltre, entro 10 anni dalla data di acquisto deve provvedere:

- alla demolizione e ricostruzione di un nuovo fabbricato anche con variazione volumetrica, ove consentito dalle normative urbanistiche ovvero,
- ad eseguire interventi di manutenzione straordinaria, interventi di restauro e risanamento conservativo o interventi di ristrutturazione edilizia individuati dall'art. 3, comma 1, lettere *b)*, *c)* e *d)* del d.P.R. n. 380 del 2001.

In entrambi i casi (ricostruzione o ristrutturazione edilizia) il nuovo fabbricato deve risultare conforme alla normativa antisismica e deve conseguire una delle classi energetiche NZEB ("*Near Zero Energy Building*"), A o B;

- all'alienazione delle unità immobiliari il cui volume complessivo superi il 75 per cento del volume dell'intero fabbricato.

Qualora non siano rispettate le condizioni sopra richiamate, in base alle quali è stata concessa l'agevolazione in sede di acquisto del fabbricato, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria con l'applicazione della sanzione del 30 per cento delle stesse imposte.

La descritta disposizione agevolativa non prescrive per l'acquisto dell'"intero fabbricato" la redazione di un unico atto, né impone, quando il fabbricato è composto da più unità immobiliari, la redazione dell'atto di compravendita delle unità che compongono l'intero fabbricato in un unico contesto.

A tali considerazioni fondate sul tenore letterale dell'articolo 7 in argomento, occorre affiancare ulteriori riflessioni basate sulla *ratio* della disposizione, diretta ad agevolare l'impresa di costruzione o ristrutturazione che "trasforma" un intero fabbricato allo scopo di renderlo più "sicuro" rispetto agli eventi sismici e più "ecologico" migliorandone le caratteristiche di efficienza energetica. La Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 34 del 2019 indica che la disposizione in esame risponde alla "*necessità di incentivare la permuta tra vecchi edifici e immobili con caratteristiche energetiche e sismiche completamente*

rinnovate, quale strumento indispensabile per avviare un reale processo di rigenerazione urbana. Incentivare fiscalmente queste operazioni potrebbe, infatti, innescare un circolo virtuoso di scambi immobiliari diretti a prodotti sempre più innovativi e performanti".

Tale obiettivo può essere perseguito indipendentemente dalla circostanza che l'impresa acquista l'intero fabbricato mediante la redazione di diversi contratti di compravendita stipulati in tempi diversi.

Per le suesposte motivazioni, si ritiene che la citata disposizione agevolativa possa trovare applicazione anche nel caso in esame.

Da un punto di vista operativo, si condivide quanto affermato dall'istante in ordine alla necessità di procedere alla stipula dei due atti integrativi da registrare assolvendo l'imposta di registro in misura fissa e, contestualmente, effettuare il versamento integrativo dell'ammontare delle imposte ipotecaria e catastale, assolte in relazione precedenti atti di compravendita nella misura di euro 50 ciascuna, per adeguarlo all'importo dovuto in misura fissa di euro 200 per ciascuna imposta e per ciascun atto di compravendita.

In tali atti integrativi andrà resa la dichiarazione di volersi avvalere delle agevolazioni previste dall'articolo 7 in esame.

Seppur con riferimento a diversi regimi agevolativi (art. 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342; art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e art. 5, della legge 22 aprile 1982, n. 168), infatti, l'agenzia delle entrate ha riconosciuto la possibilità che, con atto integrativo, successivo al rogito, il contribuente possa rendere le dichiarazioni previste ed erroneamente omesse in atto, per fruire di particolari regimi di favore (cfr. risoluzione n. 110 del 2 ottobre 2006).

Per completezza si rappresenta che il termine dei dieci anni entro il quale l'impresa deve provvedere all'alienazione delle unità immobiliari il cui volume complessivo superi il 75 per cento del volume dell'intero fabbricato decorre dalla data del primo acquisto.

Successivamente alla registrazione dei due atti integrativi la società istante potrà presentare istanza di rimborso in relazione al maggior ammontare sostenuto a titolo di imposta di registro, assolta in misura proporzionale, rispetto alla misura fissa di euro 200 dovuta per ciascun atto in base alle previsioni dell'articolo 7 citato.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)