

RIFLESSI FISCALI DEL CONDONO EDILIZIO

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

NOVEMBRE 2003

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-04-1975, n. 503508

Fabbricati costruiti senza licenza edilizia

E' stato chiesto di conoscere se sia applicabile l' IVA con l' aliquota ridotta prevista dell' art. 79 del DPR 26-10-1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni, sui corrispettivi relativi alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati costruiti senza licenza edilizia ovvero in contrasto con essa.

Al riguardo, si precisa, anzitutto che l' art. 41-ter, aggiunto alla legge 17-8-1942, n. 1150, dall' art. 15 della legge 6-8-1967, n. 765, ha previsto, fra l' altro, che le opere edilizie iniziate dopo l' entrata in vigore della legge n. 765, senza licenza edilizia o in contrasto con essa, ovvero sulla base di licenza successivamente annullata, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti.

Ora, tenuto conto che tale disposizione legislativa è tuttora in vigore e considerato che il suindicato art. 79 ha stabilito una vera e propria agevolazione fiscale in materia di edilizia abitativa, come afferma espressamente l' art. 38 del DPR 29-9-1973, n. 601, ne consegue, ad avviso della scrivente, che sui corrispettivi relativi alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati non di lusso, effettuate da imprese costruttrici, qualora detti edifici siano costruiti senza licenza edilizia o in contrasto con essa ovvero sulla base di licenza successivamente annullata, l' IVA deve essere applicata con l' ordinaria aliquota del 12 per cento.

E' appena il caso di precisare, infine, che la predetta agevolazione non può essere ovviamente applicabile ai contratti di appalto e di mutuo relativi alla costruzione dei fabbricati abusivi di cui sopra.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 13-06-1975, n. 300708

Fabbricati costruiti senza licenza edilizia. Decadenza delle agevolazioni; Decadenza dalle agevolazioni.

L' art. 41-ter della legge 17-8-1942, n. 1150, introdotto con l' art. 15 della legge 6-8-1967, n. 765, prevede la decadenza dalle agevolazioni tributarie in materia edilizia per le opere, iniziate dopo l' entrata in vigore della medesima legge n. 765 "senza la licenza o in contrasto con la stessa, ovvero sulla base di licenza successivamente annullata". In relazione a detta disposizione l' Intendenza di ... ha chiesto di conoscere il pensiero della scrivente al fine di stabilire se la suindicata decadenza debba trovare applicazione anche per le costruzioni iniziate senza licenza quando questa sia stata successivamente rilasciata in sanatoria.

Al riguardo si fa presente che la causa di decadenza dalle agevolazioni tributarie debba considerarsi verificata al momento del compimento dell' infrazione alle disposizioni sull' edilizia contemplate nel menzionato art. 15, a nulla rilevando che l' irregolarità sia stata successivamente sanata. Infatti, ove si prendesse in considerazione soltanto la dichiarazione finale, con cui l' autorità comunale, dopo aver constatato la regolarizzazione della costruzione, certifica che la violazione alle prescrizioni urbanistiche non sussiste, l' applicabilità o meno dei benefici fiscali potrebbe in definitiva venire a dipendere (quanto meno in alcune ipotesi) dalle determinazioni discrezionali dell' autorità comunale medesima, e cioè contro ogni principio vigente in materia.

La tesi sopra esposta è confermata da un parere dell' Avvocatura distrettuale dello Stato di Firenze, la quale, con consultazione n. 401/73 del 20-2-1974, ebbe ad osservare, in conformità ad una giurisprudenza ormai consolidata, che "la concessione di una licenza edilizia in sanatoria non elimina la illegittimità originaria della costruzione, avendo la sanatoria efficacia soltanto ex nunc".

Pertanto, concordando anche con l' opinione espressa in proposito dalla detta Intendenza, si fa presente che al quesito di cui sopra deve darsi risposta affermativa.

Ne consegue che, per quanto concerne la segnalazione che il comune è tenuto ad effettuare all' Intendenza di finanza ai sensi del secondo comma dell' art. 15, essa deve riguardare anche le costruzioni già iniziate irregolarmente dal punto di vista urbanistico, per le quali sia successivamente intervenuta licenza a sanatoria.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 08-01-1979, n. 363939

Fabbricati costruiti senza licenza edilizia

Il Signor ... ha fatto presente di aver costruito, prima dell' entrata in vigore dell' IVA, un fabbricato in contrasto con la licenza edilizia.

Ciò premesso, avendo ceduto il fabbricato dopo l' entrata in vigore del predetto tributo, ha chiesto di conoscere, in sostanza, con quale aliquota andava applicata l' IVA sulla cessione in argomento.

Al riguardo, si precisa anzitutto che con risoluzione del 10-4-1975, n. 503508 la scrivente ha chiarito che le case di civile abitazione costruite senza licenza edilizia o in contrasto con essa, ovvero sulla base di licenza successivamente annullata, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dall' art. 79 del DPR 26-10-1972, n. 633, e successive modifiche, con la conseguenza che sui contratti di appalto relativi alla costruzione degli immobili stessi e sulle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici l' IVA si rende applicabile nella misura ordinaria.

Tale assunto ha la sua ragion d' essere nelle norme recate dall' art. 15 della legge 6-8-1967, n. 765, che ha previsto, fra l' altro, che le opere edilizie iniziate dopo l' entrata in vigore della legge stessa senza licenza edilizia o in contrasto con essa non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti.

Tuttavia l' art. 15 sopra indicato ha ulteriormente chiarito che esiste contrasto con la licenza edilizia nel caso "di violazione di altezza, distacchi, cubatura o superficie coperta che eccedono per singola unità immobiliare il 2 per cento delle misure prescritte ovvero il mancato rispetto delle destinazioni e degli allineamenti indicati nel programma di fabbricazione, nel piano regolatore generale e nei piani particolareggiati di esecuzione".

Ora nel caso di specie, dalla documentazione prodotta dalla parte non risulta con chiarezza se le violazioni alla licenza di costruzione eccedono o meno i limiti di tolleranza stabiliti dal richiamato art. 15.

Pertanto sarà cura di codesto Ufficio di accertare, tramite il locale Ufficio tecnico erariale, l' entità esatta delle violazioni operate dalla parte e di decidere nel merito attenendosi ai principi già chiariti dalla scrivente, e cioè: applicazione dell' IVA con l' ordinaria aliquota in caso di contrasto con la licenza eccedente i limiti e le condizioni stabiliti dall' art. 15; applicazione del tributo con l' aliquota ridotta del 6 per cento nell' ipotesi di violazioni contenute nei predetti limiti.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 17-06-1980, n. 250683

Decadenza dalle agevolazioni.

Un Comune, contestava a dei contribuenti l' esecuzione, senza licenza, di lavori di sistemazione di porzione del sottotetto di uno stabile, consistente in un fabbricato di otto piani e 126 vani.

Poiché sono sorte perplessità sulla fondatezza del provvedimento adottato in relazione alla natura dei lavori eseguiti senza licenza, codesta Intendenza ha chiesto di conoscere in merito il parere di questo Ministero, prima di incaricare i competenti Uffici per la declaratoria di decadenza dai benefici già concessi allo stabile anzidetto.

Al riguardo si osserva preliminarmente che lo scrivente, come già affermato in precedenti occasioni (v. risoluzione 251172 del 7-11-1978) ritiene di dover operare una distinzione tra due tipi (generale o specifico) di decadenza dalle agevolazioni fiscali in materia di urbanistica.

In particolare, deve precisare che se un determinato edificio è stato costruito quasi completamente in conformità alla licenza edilizia e, tuttavia, il contrasto con questa si verifichi solo per una piccola parte dell' edificio stesso (un alloggio, un terrazzo, un garage ecc.), ne consegue che la decadenza dai benefici tributari investe necessariamente l' intero fabbricato, comprese le porzioni di esso eseguite in conformità alla licenza, posto che la medesima si riferisca all' intero complesso edificatorio (come da parere dell' Avvocatura generale dello Stato con nota 18465/CS/550/75 del 1-8-1975).

Però, se lo stesso edificio sia stato costruito completamente in conformità alla licenza, concludendo così il rapporto Comune- costruttore in relazione a detta licenza, sembra arduo ritenere che un successivo intervento sull' edificio (come, nel caso di specie, i lavori di sistemazione del sottotetto), il quale concreti una violazione nei confronti di una diversa licenza rilasciata o che avrebbe dovuto chiedersi (con conseguente nuovo rapporto Comune-costruttore), debba comportare la decadenza dalle agevolazioni fiscali anche in relazione alle restanti parti dell' edificio.

Per quanto concerne l' ipotesi in esame, si esprime, pertanto, l' avviso che i dubbi sollevati da codesta Intendenza risultino fondati, atteso che il rapporto Comune-costruttore si era già concluso con la costruzione del fabbricato in conformità alla licenza edilizia.

Ne deriva che la cennata esecuzione di lavori abusivi non sembra possa costituire causa di decadenza dai benefici fiscali già accordati in sede di registrazione degli atti di compravendita delle aree edificabili o delle varie unità immobiliari (appartamenti e negozi).

E' appena il caso, poi, di rammentare che le predette opere abusive rappresentano, invece, causa di decadenza dalle agevolazioni eventualmente concesse per i negozi giuridici relativi ai suindicati lavori di sistemazione del sottotetto.

Riunione Ispett. comp. Tasse e Imposte indirette sugli affari 08-10-1986 (estratto)

(omissis)

Condizioni per l' applicazione delle agevolazioni

L' art. 46 della legge 28-2-1985, n. 47, prevede, al primo comma, che, in deroga alle disposizioni di cui all' art. 41-ter della legge 17-8-1942, n. 1150, introdotto dall' art. 15 della legge 6-8-1967, n. 765, le agevolazioni tributarie in materia di tasse e imposte indirette sugli affari si applicano agli atti stipulati dopo l' entrata in vigore della legge stessa, qualora ricorrano i requisiti previsti dalle disposizioni agevolative ed a condizione che copia conforme del provvedimento di sanatoria venga presentata, contestualmente all' atto da registrare, all' Ufficio cui compete la registrazione.

In sostanza chi ha costruito immobili violando prescrizioni urbanistiche, ovvero è proprietario di opere edilizie abusive, se ha ottenuto o chiesto la concessione della sanatoria, può richiedere, al momento della cessione delle medesime, l' applicazione delle agevolazioni in materia di imposte indirette, sempreché ovviamente ricorrano tutte le altre condizioni per l' applicazione dei benefici fiscali (trattasi ad es., di case di abitazione non di lusso, di case rurali ecc.).

Il problema che si pone è quello dell' ambito di applicazione della disposizione in esame, e cioè se in essa sia riconducibile anche l' imposta sul valore aggiunto.

Una prima lettura della norma potrebbe disporre per una soluzione negativa, in quanto la stessa riferendosi agli "atti stipulati" dopo l' entrata in vigore della legge sembrerebbe applicabile soltanto alle cosiddette "imposte d' atto", quali, ad esempio, l' imposta di registro.

Ma un più attento esame porta a diversa soluzione.

Infatti un' interpretazione negativa sarebbe, anzitutto, in contrasto con lo spirito della legge in esame, che vuole riservare alle opere abusive oggetto di sanatoria lo stesso trattamento fiscale previsto per quelle realizzate legittimamente.

Si aggiunga, altresì, che la legge n. 47 si riferisce tanto ai costruttori che ai "privati" per quanto concerne la possibilità di ottenere il provvedimento di sanatoria delle opere abusive.

Ma ciò che appare decisivo è la considerazione che il riferimento agli "atti stipulati" non induce necessariamente a considerare non applicabile la disposizione in esame alle agevolazioni in materia di IVA in quanto - a prescindere che tra le tasse e imposte indirette sugli affari è compresa l' IVA - anche per tale tributo, relativamente alle cessioni immobiliari, l' atto della stipula assume rilevanza ai fini dell' individuazione del momento impositivo, ai sensi dell' art. 6 del DPR 26-10-1972, n. 633. Del resto si consideri che per le cessioni di immobili è comunque richiesto ad substantiam l' atto scritto, e ciò indipendentemente da chi pone in essere le cessioni stesse.

E' opportuno inoltre tener presente che i benefici previsti dalla legge in esame competono, sia pure in via provvisoria, anche a chi ha presentato istanza di concessione di sanatoria, ma ancora non ha ottenuto il relativo provvedimento.

In tale ipotesi non può negarsi a colui che effettua la cessione la facoltà di richiedere l' applicazione dei benefici fiscali previsti dall' art. 46 (e quindi anche dell' applicazione dell' IVA, con l' aliquota ridotta del 2 per cento) ove ricorrano tutte le altre condizioni per usufruire di tale agevolazione.

Tuttavia, poiché copia della domanda di concessione o autorizzazione in sanatoria, presentata al comune, deve essere prodotta alla registrazione dell' atto, ne consegue che occorre correlare l' attività di controllo dell' Ufficio del registro presso cui è stato registrato l' atto con quelle dell' Ufficio IVA nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente, tenuto conto che in tale caso il soggetto interessato deve produrre ogni anno all' Ufficio del registro competente una dichiarazione del comune che attesti che la domanda non ha ancora ottenuto definizione.

E' opportuno, in sostanza, che gli Uffici del registro comunichino agli Uffici IVA interessati gli atti di cessione di immobili, che hanno allegata copia della domanda di sanatoria ovvero dichiarazione dei comuni che la relativa istanza è ancora in corso di esame.

(omissis)

Riunione Ispett. comp. Tasse e Imposte indirette sugli affari 25-09-1990 (estratto)

Condizioni per l'applicazione delle agevolazioni

L' art. 46, comma 1, della legge n. 47 del 28-2-1985 prevede che, in deroga alle disposizioni di cui all' art. 41 ter della legge 17-8-1942, n. 1150, introdotto dall' art. 15 della legge 6-8-1967, n. 765, le agevolazioni tributarie in materia di tasse e imposte indirette sugli affari si applicano agli atti stipulati dopo l' entrata in vigore della legge n. 47, qualora sussistano i requisiti prescritti dalle disposizioni agevolative vigenti, a condizione che venga presentata all' amministrazione cui compete la registrazione, contestualmente all' atto da registrare, la copia conforme del provvedimento di sanatoria o, in mancanza di tale provvedimento definitivo, copia della domanda di concessione o autorizzazione in sanatoria presentata al comune, con la relativa ricevuta rilasciata dal comune stesso.

Il disposto della cennata norma consente l' applicazione dei benefici fiscali anche alle opere che, per essere state realizzate senza licenza edilizia o in contrasto con essa, sarebbero state escluse dalle agevolazioni ai sensi del già cennato art. 41 ter della legge n. 1150/1942.

L' art. 46 della legge n. 47/1985 stabilisce, inoltre, al comma 4, che il rilascio della concessione o dell' autorizzazione in sanatoria, per le opere o le parti abusivamente realizzate, produce automaticamente, ove ricorrano i requisiti richiesti dalle vigenti disposizioni agevolative, la cessazione degli effetti di eventuali provvedimenti di revoca o di decadenza previsti dall' art. 15 della legge 6-8-1967 n. 765.

Anche in tal caso è prevista per l' interessato, in mancanza del provvedimento definitivo di sanatoria, la possibilità di produrre all' amministrazione competente copia autenticata della domanda di concessione o di autorizzazione in sanatoria, corredata dalla prova del pagamento delle somme dovute fino al momento della presentazione dell' istanza.

L' Ispettorato compartimentale per la regione ... ha rappresentato alcune problematiche concernenti l' ambito di applicazione del citato art. 46 della legge n. 47/1985.

Un primo profilo di dubbio, che involge la possibilità di ricondurre nell' alveo applicativo della disposizione anche l' imposta sul valore aggiunto, è generato dal riferimento, contenuto nell' art. 46 stesso, agli "atti stipulati dopo l' entrata in vigore della legge". Tale espressione parrebbe infatti riferibile solo alle cosiddette imposte d' atto, quali, ad es., l' imposta di registro, con esclusione dell' IVA, che è invece un' imposta su operazioni.

Al riguardo, i presenti osservano che il problema, sotto questo aspetto, è stato risolto nel corso della riunione dei capi compartimento tenutasi nei giorni 8, 9, e 10-10-1986, durante la quale è stato chiarito che la norma è applicabile anche alle agevolazioni in materia d' IVA, poiché anche per tale tributo, in relazione alle cessioni immobiliari, l' atto della stipula assume una rilevanza decisiva ai fini dell' individuazione del momento impositivo. Non può trascurarsi la circostanza che la diversa interpretazione sarebbe in contrasto con lo spirito della legge n. 47/85, che vuole riservare alle opere abusive oggetto di sanatoria lo stesso trattamento tributario applicabile a quelle realizzate legittimamente.

Un altro problema concerne l' ambito temporale di efficacia dell' art. 46, il quale, al comma 6, dispone testualmente che "non si fa comunque luogo al rimborso dell' ILOR e delle altre imposte eventualmente già pagate".

Premesso che, una volta prodotta la prescritta documentazione all' Amministrazione finanziaria, l' efficacia sanante opera ab origine, e la decadenza dai benefici fiscali deve considerarsi non mai verificatasi, resta da chiarire l' esatta portata, agli effetti dell' IVA, della norma preclusiva contenuta nel sopracennato comma 6. In particolare, occorre precisare in quale momento debba ritenersi

"pagata", e, quindi, non ripetibile, l' imposta sul valore aggiunto, e stabilire inoltre se il divieto di rimborso precluda pure la possibilità di porre in essere la specifica procedura prevista dall' art. 26 del DPR 26-10-1972, n. 633, al fine di rettificare in diminuzione le imposte già applicate in misura ordinaria prima della realizzazione della fattispecie sanante.

Il Consesso ritiene pertanto che il pagamento al quale fa riferimento il comma 6 in argomento sia da considerare non solo quello che si concretizza con il versamento all' erario dell' imposta, ma anche quello che si effettua mediante compensazione in sede di liquidazione periodica o annuale, nella quale è compresa l' imposta concernente gli immobili oggetto di sanatoria.

Conseguentemente, nonostante la lettera del comma 6 sembra precludere in modo espresso il solo rimborso delle somme pagate, non può farsi ricorso al meccanismo di variazione di cui all' art. 26 del DPR 26-10-1972, n. 633, attesa la finalità della disposizione in esame, volta a cristallizzare la situazione tributaria già determinatasi.

(omissis)

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Fiscalità locali 06-06-1994, n. 2/138/C

Sono soggetti all' imposta comunale sugli immobili (ICI) anche i fabbricati costruiti abusivamente indipendentemente dal fatto che per essi sia stata presentata o meno istanza di sanatoria edilizia.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 07-03-1995, n. 63/E/II-4-6782

Condizioni per l' applicazione del beneficio

La Direzione regionale delle entrate ha chiesto la ratifica della proposta di ricorso in Cassazione avverso la decisione della Commissione tributaria centrale 11-10-1993, n. 2787.

La questione controversa concerne la revoca del diniego delle agevolazioni fiscali di cui alla legge 22-4-1982, n. 168 per sopravvenuta licenza edilizia in sanatoria.

La Commissione tributaria centrale, con la decisione 11-10-1993, n. 2787, ha respinto il ricorso dell' Ufficio ritenendo che il rilascio della licenza edilizia in sanatoria cancella ogni pregresso vizio del rapporto, retroagendo al momento dell' insorgenza dell' irregolarità, attribuendo effetti giuridici sin dalla sua origine ad ex tunc.

Nel caso di specie, gli acquirenti avevano chiesto l' applicazione dei benefici fiscali di cui trattasi in mancanza dei requisiti richiesti dalla normativa vigente; infatti, in sede di verifica, l' Ufficio aveva revocato i medesimi in quanto il fabbricato era stato costruito abusivamente in epoca successiva all' entrata in vigore della legge n. 765 del 6-8-1967.

L' art. 46 della legge n. 47 del 28-2-1985 dispone la deroga alle disposizioni di cui all' art. 41-ter della legge 17-8-1942, n. 1150, introdotto dalla legge 765/1967, ma solo per gli atti stipulati dopo l' entrata in vigore della legge 47/1985 e a condizione che venga presentato all' Amministrazione il provvedimento definitivo di sanatoria o una dichiarazione del Comune attestante che la domanda non ha ancora ottenuto definizione.

Nella fattispecie in esame, non sembra che sussistano le condizioni per l' applicazione delle agevolazioni: l' atto di compravendita è stato registrato il 6-5-1983, quindi, in data anteriore all' entrata in vigore della legge 47/1985.

La Direzione regionale ha, inoltre, evidenziato che le parti, pur avendo dichiarato nel ricorso di aver prodotto istanza di condono edilizio per usufruire della deroga prevista dall' art. 46 della legge citata non hanno in seguito prodotto la dichiarazione annuale, con la conseguenza della perdita dei benefici per decadenza.

Al riguardo, si fa presente che l' art. 2-quinquies del DL 30-9-1994 n. 564, convertito nella legge 30-11-1994 n. 656, ha modificato l' anzidetto art. 46, nel senso che si consente al contribuente, al fine di definire le liti pendenti, di adempiere all' obbligo di presentare all' Ufficio del registro copia del provvedimento definitivo di sanatoria o, nel caso in cui questo non sia intervenuto, la dichiarazione del Comune che attesti che la domanda non ha ancora ottenuto definizione, entro i sei mesi dall' entrata in vigore della legge di conversione del predetto decreto.

Verrebbe, così, superata la rilevata inosservanza dell' obbligo posto a carico del contribuente della presentazione annuale della certificazione del Comune.

Tuttavia, tali considerazioni, nel caso in esame, vengono assorbite dalla pregiudiziale che per gli atti stipulati anteriormente all' entrata in vigore della legge 47/1985 non si applicano queste disposizioni agevolative; pertanto si ratifica la proposta di ricorso in Cassazione e si resta in attesa di conoscere le definitive determinazioni di codesto Organo Legale.