

Risposta n. 613

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 ALFA Costruzioni Srl, in persona del suo legale rappresentante, riferisce che, con atto di permuta stipulato in data 2018, ha ricevuto dal Signor TIZIO, un fabbricato fatiscente con l'obbligo di demolire e costruire un nuovo fabbricato, e con l'ulteriore obbligo di attribuire, a titolo di controprestazione, alcune porzioni al permutante (cinque appartamenti e cinque posti auto), per un valore di Euro 800.000.

L'intero fabbricato è riportato in Catasto Fabbricati del Comune di XY; le aree scoperte annesse, unitamente al suolo su cui insiste il fabbricato, sono riportate al Catasto Terreni dello stesso Comune.

Per tale atto è stata versata l'imposta di registro nella misura del 9%, per la cessione da parte del Signor TIZIO alla società istante, e in misura fissa di Euro 200, per la cessione dei fabbricati da costruirsi dalla medesima società al Signor TIZIO, in quanto operazione soggetta a Iva.

In data 30 aprile 2019, è entrato in vigore il decreto-legge n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, che, all'articolo 7, prevede l'applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 200 ciascuna per le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, purché le stesse, nel corso della demolizione, ricostruzione e rivendita delle risultanti unità abitative, si attengano alle prescrizioni ivi contenute.

La società istante intende ora cedere il contratto di permuta, col consenso del permutante, ad altra società di costruzione (BETA Costruzioni srl).

Pertanto, chiede di conoscere se la cessione del contratto di permuta possa oggi essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa. A tal proposito, precisa che alla data di presentazione dell'istanza di interpello, il fabbricato in questione non è stato demolito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante ritiene che la cessione del contratto di permuta, essendo presenti tutti i requisiti previsti dall'articolo 7 del decreto legge n. 34 del 2019, possa beneficiare delle agevolazioni previste dalla disposizione normativa appena citata.

A sostegno della propria tesi, pur ricordando che l'articolo 31 del *Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro* (TUR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, prevede che: «*La cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto*», richiama i relativi chiarimenti resi con la risoluzione del 25 giugno 1985 del Ministero delle Finanze, con la quale, con riferimento alla cessione di un contratto di appalto, è stato precisato che, nonostante il termine "aliquota" possa far pensare all'applicazione dell'imposta proporzionale, allo stesso deve attribuirsi un significato più ampio, non strettamente aderente alla formulazione letterale della disposizione normativa.

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.

In merito al quesito in esame (che non riguarda il trattamento dell'operazione ai fini IVA), si formulano le seguenti osservazioni, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

L'articolo 1406 del Codice civile stabilisce che «*Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta*».

In merito alla cessione del contratto questa Agenzia ha precisato, con la circolare n. 18/e del 2013, che si ha cessione del contratto quando una parte sostituisce a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto a prestazioni corrispettive. La sostituzione

può avvenire a condizione che vi sia il consenso della controparte e che le prestazioni non siano state ancora eseguite (articolo 1406 c.c.).

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'articolo 31 del TUR, al primo comma, prevede che *«La cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto»*.

In base all'articolo 43, comma 1, lettera d), del TUR la base imponibile, per le cessioni di contratto, è costituita dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire.

La cessione del contratto attua una successione a titolo particolare per atto tra vivi nel rapporto giuridico contrattuale, operando la sostituzione di un nuovo soggetto (cessionario) nella posizione giuridica dell'originario contraente (cedente). In sostanza, con la cessione del contratto si sostituisce un altro soggetto (cessionario) a uno dei contraenti in tutta la situazione giuridica derivante dal contratto stesso. Sostituzione, dunque, non solo nel debito o nel credito, ma in tutte le posizioni attive o passive, principali e accessorie, pertinenti al rapporto giuridico ceduto.

Nel caso in oggetto, l'atto di permuta stipulato in data 2018 tra il Signor TIZIO e la Società istante è stato assoggettato a registrazione senza applicazione di alcun beneficio, poiché il regime agevolativo previsto dall'articolo 7 del decreto legge n. 34 del 2019 è entrato in vigore successivamente.

In relazione all'atto di cessione del contratto che le parti intendono stipulare, si assume acriticamente in questa sede che tale atto realizzi anche l'effetto civilistico di determinare il trasferimento della proprietà immobiliare del fabbricato a favore della società di costruzioni acquirente/subentrante.

Più in particolare, la circostanza che per effetto della cessione del contratto, il cessionario, subentrando nella posizione contrattuale del cedente, risulterà proprietario del fabbricato, consente di soddisfare uno dei presupposti richiesta dalla norma agevolativa di cui al citato articolo 7.

In effetti, per beneficiare delle agevolazioni previste dall'articolo 7 del d.l. n. 34

del 2019 occorre verificare che la cessione del contratto realizzi, secondo le corrette modalità civilistiche (non oggetto di valutazione in questa sede) il trasferimento della proprietà dell'intero fabbricato in favore della società cessionaria (BETA Costruzioni srl) e, inoltre, occorre verificare che il trasferimento sia effettuato "*a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare*" e, quindi, occorre che l'impresa cessionaria citata rivesta tale qualifica.

Al verificarsi dei suddetti presupposti, si ritiene che la cessione del contratto di permuta tra la Società istante (cedente) e l'impresa terza (cessionaria) possa beneficiare del regime agevolativo di cui all'art. 7 sopra citato, previa specifica richiesta in atto e correlata assunzione di impegno, da parte della società acquirente, al rispetto di tutte le condizioni previste dalla legge.

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)