



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

*Roma, 23 marzo 2009*

***OGGETTO: Istanza di interpello – trasferimento di aree comprese nel piano insediamenti produttivi – Accessione – Agevolazione articolo 32, comma 2, DPR del 29 settembre 1973, n. 601.***

*Quesito*

Il segretario comunale del comune di ..., in funzione di ufficiale rogante, rappresenta che l'amministrazione comunale deve perfezionare, mediante atto pubblico, il trasferimento delle aree comprese nel "Piano Insediamenti produttivi" - approvato ai sensi della legge 22 ottobre 1971, n. 865, ai soggetti in capo ai quali le stesse sono state assegnate con delibera consiliare.

A tal fine riferisce che alcuni soggetti hanno già eseguito sul lotto loro assegnato, a proprie cure e spese, l'opificio previsto dallo strumento urbanistico attuativo, in forza di un titolo abilitativo (concessione/permesso) rilasciato dal comune.

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere se ai suddetti trasferimenti si applichi il trattamento fiscale previsto all'articolo 32, comma 2, del DPR del 29 settembre 1973, n. 601.

*Soluzione interpretativa prospettata dall'istante*

L'istante sostiene che nel caso in esame non opera il principio dell'accessione di cui all'articolo 934 del codice civile in quanto è possibile documentare che la costruzione dell'opificio è avvenuta ad esclusive spese del

futuro acquirente, in epoca anteriore alla “regolarizzazione della concessione/vendita del lotto”.

Ne consegue che la costruzione esistente su ciascun lotto, pur compresa nell’oggetto del trasferimento, non assume rilievo ai fini fiscali in sede di stipula dell’atto pubblico.

Agli atti di trasferimento delle aree in argomento, pertanto, può essere applicato il trattamento fiscale previsto dall’articolo 32, comma 2, del DPR del 29 settembre 1973, n. 601.

#### *Parere della Direzione*

In riferimento al quesito in esame si osserva che l’articolo 934 del codice civile stabilisce che *“Qualunque (...) costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo (...) salvo che risulti diversamente dal titolo o dalla legge”*.

L’articolo 24 del Testo Unico dell’imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, richiama il suddetto principio stabilendo che *“Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all’acquirente dell’immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all’acquirente da un terzo”*.

Con riferimento all’applicazione del citato articolo del TUR, i giudici di legittimità hanno precisato che *“...costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte (...) quello secondo cui, in tema di imposta di registro e di INVIM, la presunzione, prevista dal DPR 24 aprile 1986, n. 131, articolo 24, di trasferimento delle accessioni all’acquirente di un suolo (salvo che siano state espressamente escluse dalla vendita) comporta il trasferimento anche del fabbricato costruito sul suolo e non può essere vinta per il solo fatto che le parti lo abbiano escluso dalla vendita mediante la concorde dichiarazione*

*che esso è stato costruito a cura e spese dell'acquirente (...), occorrendo provare, invece, o che il fatto materiale dell'incorporazione è avvenuto successivamente al negozio traslativo del diritto reale relativo al suolo, ovvero se (...) ha avuto luogo anteriormente, l'edificazione è stata preceduta o accompagnata da altro negozio contenuto in atto scritto in data certa, avente ad oggetto l'attribuzione da parte del cedente in favore del cessionario di un diritto di superficie sul suolo...”(ex multis Cassazione, n. 3469 del 13 febbraio 2008).*

In ragione dell'enunciato normativo e dell'indirizzo giurisprudenziale sopra citato deve ritenersi che la presunzione codificata dalla norma tributaria, che richiama quella civilistica, non opera qualora l'accessione sia stata espressamente esclusa dalla vendita, ovvero si provi, con atto avente data certa mediante la registrazione, che appartengono a un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo.

In mancanza di tale prova, con la cessione del terreno viene trasferito anche il bene costituente l'accessione.

Atteso ciò, relativamente alla fattispecie in esame, si osserva che l'atto di trasferimento del lotto a favore dell'assegnatario dello stesso ha ad oggetto anche l'opificio, in quanto quest'ultimo bene è stato edificato sulla proprietà del comune. La delibera comunale di assegnazione del lotto infatti, non è atto idoneo a perfezionare il trasferimento di alcun diritto reale, ne è idoneo a vincere la presunzione di cui sopra.

Invero, la delibera consiliare non contiene, di per se, gli elementi essenziali idonei a configurare il trasferimento della proprietà o la costituzione di altro diritto reale sull'immobile.

Inoltre, si rileva che la presunzione di trasferimento delle accessioni non è vinta dalla produzione di atti provenienti dalla Pubblica Amministrazione, che documentino essere stato il fabbricato realizzato dall'acquirente, anziché dal venditore (proprietario del suolo), prima dell'alienazione del terreno, in quanto il consenso ad aedificandum si realizza solo nelle rigorose forme dei negozi costitutivi dei diritti reali (cfr. risoluzione del 1 luglio 1993, n. 80).

Ne deriva che, nel caso di specie, operando la presunzione di accessione, con l'atto di trasferimento del suolo si realizza anche il trasferimento dell'immobile in capo all'acquirente, benché lo stesso sia stato costruito a proprie cure e spese.

Ciò posto, in merito all'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, l'articolo 32, comma 2 del DPR del 29 settembre 1973, n. 601 prevede che *“Gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente (...) sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali”*.

Il rinvio presente nell'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601 del 1973, *“...trasferimento della proprietà delle aree...”*, non consente di estendere l'applicazione della norma agevolativa ad una diversa tipologia di immobile, dovendo ritenersi che detta previsione normativa non ammette interpretazioni estensive, in quanto è informata alla regola del *“numerus clausus”* (v. Cass. 18 febbraio 1999, n. 1341).

Ciò posto, in virtù della forza attrattiva riconosciuta al suolo dai principi giuridici che disciplinano l'istituto dell'accessione nei confronti della costruzione realizzata, oggetto del trasferimento, non può essere considerato la *“nuda area”*, ma anche quanto su di essa insiste, che nel caso in esame è rappresentato dall'opificio realizzato dall'acquirente.

Ne deriva, per i motivi esposti, che alla fattispecie in oggetto non può essere applicata l'agevolazione prevista dall'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601 del 1973.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.