

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PREVISTE PER I TRASFERIMENTI DI IMMOBILI FINALIZZATI ALL'ATTUAZIONE DI PIANI URBANISTICI

PARTE SECONDA

di Massimo Pipino

Per leggere la prima parte clicca qui

I COSIDDETTI “PIANI DI RECUPERO”

Art.5, l. 168/1982 Con l'art. 5 della legge della 22 aprile 1982 n. 168 viene prevista l'applicazione dell'Imposta di Registro e delle Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa, pari a € 168 ciascuna (per un totale di € 504), agli atti di trasferimento di proprietà immobiliari (siano esse aree edificabili o immobili veri e propri) ammesso che essi (gli atti traslativi di proprietà) vengano perfezionati a favore dei soggetti attuatori di piani di recupero (quali quelli previsti agli articoli 27 e ss. della legge 457/1978), sia nel caso in cui gli interventi siano da ricondursi all'iniziativa pubblica che a quella privata, purché convenzionati.

“Piani di recupero”

I piani di recupero, così come vengono individuati dall'articolo 28 della legge 457/1978, «prevedono la disciplina per il recupero degli immobili dei complessi edilizi, degli isolati e delle aree (...) anche attraverso interventi di ristrutturazioni urbanistiche» (per il concetto di ristrutturazione urbanistica si veda quanto previsto dall'articolo 31, lettera e della Legge 457/1978). In particolare, questi hanno come destinazione «le zone ove, per le condizioni di degrado, si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso» (art. 27 della legge 457/1978).

Si tratta dunque di strumenti urbanistici a carattere attuativo che nascono con lo specifico scopo di contribuire ad adattare il tessuto edilizio e urbanistico esistente a finalità specifiche, mediante la realizzazione di interventi di recupero, così come definiti dall'art. 3 del D.P.R. 380/2001 (ex art. 31 della stessa legge 457/1978), e cioè, interventi di:

- manutenzione ordinaria;

- manutenzione straordinaria;
- restauro e di risanamento conservativo;
- ristrutturazione edilizia;
- ristrutturazione urbanistica.

Ai sensi dell'art.28 della citata legge 457/1978, tali piani sono approvati con deliberazione del consiglio comunale ed attuati dai proprietari - singoli o riuniti in consorzio - oppure dai comuni, con interventi diretti o mediante il convenzionamento con i privati. Per gli interventi attuati dai privati è prevista, dall'art. 30 della medesima legge, la presentazione di proposte di piani di recupero, proposte che vengono adottate con deliberazione del consiglio comunale unitamente alla convenzione contenente le previsioni stabilite dall'art. 28, comma quinto, della L. 17 agosto 1942, n. 1150 e successive modificazioni (realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, con l'assunzione dei relativi oneri a carico del proprietario).

Trasferimenti agevolati

All'esordio dell' agevolazione tributaria in esame, l'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 29/9/1449/1982, ha precisato che l'applicazione di tale regime fiscale agevolato riguarda i seguenti atti (sempre che siano soggetti ad Imposta di Registro):

- trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano i suddetti interventi di recupero;
- permuta tra gli stessi soggetti.

Risoluzione n.110/E/2006: Validità atti integrativi

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, nell'ipotesi di mancata richiesta delle agevolazioni nell'atto di acquisto di un immobile compreso in un piano di recupero, è possibile redigere un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto di acquisto, al fine di fruire di tali benefici fiscali, riconosciuti, in ogni caso, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge.

Condizioni d'applicazione del beneficio

Lo stesso art. 5 legge 168/1982, come confermato dalla Corte di Cassazione con la Sentenza n. 14478/2003, subordina la concessione delle indicate agevolazioni quando i piani di recupero sono di iniziativa privata, anche all'esistenza di una convenzione tra il comune ed i privati che attuano i suddetti interventi.

Pertanto, l'agevolazione spetta a condizione che:

- gli immobili trasferiti siano già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio, approvato dal comune, ovvero da questo adottato unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari;
- gli interventi di recupero siano effettuati dai medesimi acquirenti.

Diversamente, la Cassazione ha precisato che sono esclusi da tale agevolazione gli interventi di restauro e di ristrutturazione su immobili non assoggettati ad alcun piano, benché la loro esecuzione nelle zone di recupero (individuate dai

comuni nell'ambito degli strumenti urbanistici generali) sia subordinata, per quanto riguarda interi edifici costituiti da più alloggi, ad un atto diretto a garantire il mantenimento della destinazione residenziale, il concorso negli oneri di urbanizzazione e l'adeguatezza dei prezzi di vendita o di locazione delle abitazioni.

Esclusione dai benefici per i programmi integrati di intervento

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n. 181/E del 24 luglio 2007, ha escluso l'assimilazione dei programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale ai piani di recupero, così come sopra individuati, negando, di conseguenza, l'applicazione del regime fiscale agevolato per le cessioni di immobili effettuate in attuazione di tali piani integrati di intervento. Nel dettaglio, il caso di specie esaminato era relativo alla possibilità di applicare tali benefici fiscali al conferimento di beni immobili ricadenti in un programma integrato di intervento, approvato ai sensi della legge 179/1992, in favore di una società preposta all'attuazione del piano medesimo.

In particolare, l'art.16 della legge 179/1992, recante "Misure per l'edilizia residenziale pubblica" definisce i programmi integrati di intervento, promossi dai Comuni e miranti a "riqualificare il tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale", come uno strumento caratterizzato dall'integrazione di diverse tipologie di intervento, ivi comprese le opere di urbanizzazione.

In tal ambito, l'Amministrazione finanziaria, chiarendo la differenza fra le due tipologie di strumenti urbanistici, ha precisato che i piani di recupero si identificano principalmente in interventi su manufatti da recuperare (ossia già esistenti) e non su aree inedificate, mentre i programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale possono interessare anche aree destinate a nuova edificazione.

Tra l'altro, osserva l'Amministrazione, il programma integrato di intervento prevede generalmente la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria per la trasformazione dell'area e non di interventi volti al recupero edilizio-residenziale, come avviene per i piani di recupero. Ciò posto, non essendo ravvisabile la finalità di recupero del patrimonio edilizio esistente, alle cessioni di immobili compresi in tali programmi di intervento non sono applicabili l'Imposta di Registro e le Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa.

Rapporto tra art. 5, l. 168/1982 e art. 33, comma 3, l. 388/2000

Le agevolazioni fiscali previste dall'art. 5 della legge 168/1982 hanno continuato ad applicarsi anche dopo l'introduzione dell'art. 33 della legge 388/2000 e successive modificazioni, in virtù della qualifica di norma speciale del citato art. 5, applicabile, infatti, limitatamente ai piani di recupero individuati dall'art. 28 della legge 457/1978 (cfr. C.M. n.383/E/2002). Pertanto, pur riconoscendo la natura di piano particolareggiato del piano di recupero, questo opera su specifici fronti, diversi da quelli interessati dagli altri piani particolareggiati. Infatti, il

primo riguarda zone in cui esiste già un tessuto urbanistico - edilizio che deve essere recuperato, mentre gli altri si riferiscono anche ad aree di espansione urbanistica. I chiarimenti forniti dall'Agenzia devono intendersi applicabili anche con riferimento al rapporto tra il citato art. 5 della legge 168/1982 ed il regime agevolativo di cui all'art.1, commi 25-28, della legge 244/2007 che, dal 1° gennaio 2008, ha sostituito l'art. 33 comma 3 della legge 388/2000. Pertanto, le due discipline convivono, pur applicandosi a fattispecie diverse:

- trasferimenti e permutate di immobili (aree e fabbricati) nei confronti dei soggetti attuatori dei piani di recupero di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 457/78: Imposte di Registro, Ipotecarie e Catastali in misura fissa di € 168 cadauna;
- trasferimenti di immobili (aree e fabbricati) in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati (di iniziativa pubblica o privata) diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, comunque denominati: Imposta di Registro dell'1% e Ipotecarie e Catastali complessivamente pari al 4%.

Sintesi schematica sulle modalità applicative dell'agevolazione

AGEVOLAZIONE	Imposta di Registro, Ipotecarie e Catastali in misura fissa (€504 complessive).
OGGETTO	Trasferimenti di aree e fabbricati nei confronti dei soggetti attuatori dei piani di recupero di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 457/78 (sia di iniziativa pubblica che privata). Permute di immobili tra soggetti attuatori dei medesimi piani. In caso di piani di iniziativa privata deve risultare sottoscritta anche la convenzione con il Comune prima del trasferimento.
CONDIZIONI	<ul style="list-style-type: none"> • Gli immobili trasferiti devono essere già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio, approvato dal comune, ovvero da questo adottato unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari; • gli interventi di recupero devono essere effettuati dai medesimi acquirenti.

I PIANI DI LOTTIZZAZIONE DI INIZIATIVA PUBBLICA - PIANI DI EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA – PIANI DI INSEDIAMENTI PRODUTTIVI

<p>Art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973</p>	<p>In base all'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973, recante la “Disciplina delle agevolazioni tributarie”, sono riconosciute l'applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa e l'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali per diverse ipotesi di trasferimenti di immobili. In particolare, sono agevolati: i trasferimenti effettuati nell'ambito di piani urbanistici di edilizia residenziale pubblica, tra i quali rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le convenzioni e gli atti d'obbligo relativi ai piani di lottizzazione di iniziativa pubblica (art. 20, della legge 10/1977); - gli atti e i contratti relativi all'attuazione dei piani di edilizia residenziale pubblica (titolo IV della legge 865/1971); - i trasferimenti di aree comprese in piani comunali di insediamenti produttivi (titolo III, art.27, legge 865/1971).
<p>Piani di lottizzazione di iniziativa pubblica</p>	<p>La legge 28 gennaio 1977, n. 10, recante “<i>Norme per la edificabilità dei suoli</i>”, prevede, all'art. 13, che i programmi pluriennali di attuazione degli strumenti urbanistici generali possano prevedere che l'urbanizzazione di alcune zone avvenga per comparti o subcomparti edificatori, intendendosi per tali aggregati di aree tra loro confinanti, eventualmente appartenenti anche a diversi proprietari.</p>
<p>Art. 20 della legge 10/1977</p>	<p>L'art. 20 della citata legge prevede altresì che ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla medesima si possano applicare le agevolazioni disposte dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973, ossia l'Imposta di Registro in misura fissa, pari a € 168, e l'esenzione dalle Ipotecarie e Catastali.</p>
<p>Redistribuzione delle aree tra proprietari</p>	<p>Sul tema, l'Amministrazione finanziaria si è più volte espressa, innanzitutto precisando che tali agevolazioni trovano applicazione per tutti gli atti di redistribuzione delle aree che i proprietari, riuniti in consorzio, pongono in essere per l'attuazione dello strumento urbanistico (cfr. R.M. n. 250666/1983).</p>
<p>R.M. 156/E/2004</p>	<p>Confermando tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che i benefici suddetti possono trovare applicazione solo nel caso in cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i proprietari si riuniscano, prima di effettuare la redistribuzione delle aree, in un consorzio. Infatti, a parere dell'Amministrazione, la costituzione del consorzio è prevista come unica alternativa all'intervento coattivo della pubblica Autorità (ai sensi del comma 6 dell' art. 13 della ricordata legge n. 10 che prevede che, qualora i proprietari non provvedano all'edificazione, da soli o riuniti in consorzio, il comune procederà alla espropriazione delle aree). Sotto questo profilo, l'interpretazione ministeriale appare alquanto restrittiva, poiché la costituzione del

	<p>consorzio deve essere vista, alla luce della citato art. 13 della legge 10/1977, come una facoltà e non invece come condizione essenziale e necessaria per l'applicazione del regime fiscale agevolato;</p> <ul style="list-style-type: none"> - la lottizzazione sia effettuata su iniziativa pubblica.
<i>Qualifica dei proprietari che cedono le aree</i>	<p>Naturalmente, nel caso in cui i proprietari che cedono le aree nell'ambito della redistribuzione siano esercenti attività commerciale (soggetti IVA, come è il caso delle imprese di costruzioni), i trasferimenti sono assoggettati comunque ad IVA con aliquota del 20%. Il regime agevolativo può, infatti, trovare applicazione solo nel caso di cessioni di aree non soggette ad IVA, quali quelle effettuate da persone fisiche che non svolgono attività commerciale (R.M. n. 220210/E/1986).</p>
<i>Piani di edilizia residenziale pubblica</i>	<p>L'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973 agevola, altresì, gli atti ed i contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 865/1971. A tali fini, si considerano alloggi di edilizia residenziale pubblica quelli «costruiti o da costruirsi da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso od il contributo dello Stato, con esclusione degli alloggi costruiti o da costruirsi in attuazione di programmi di edilizia convenzionata o agevolata» (cfr. art. 1, comma 2, del D.P.R. 1035/1972). Sotto il profilo soggettivo, l'articolo unico della legge 560/1993, in materia di alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica, ha stabilito che, oltre allo Stato, anche gli Enti pubblici territoriali e gli istituti autonomi case popolari (IACP) sono legittimati ad acquisire, realizzare o recuperare gli alloggi, in attuazione di tali piani. Inoltre, fermo restando che l'alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica è consentita esclusivamente per la realizzazione di programmi a ciò finalizzati, tali immobili possono essere acquistati dagli assegnatari o dai loro familiari conviventi, i quali conducano un alloggio a titolo di locazione da oltre cinque anni e siano in regola con il pagamento dei canoni e delle spese all'atto della presentazione della domanda di acquisto.</p>
<i>R.M. 333/E/2007</i>	<p>L'Agenda delle Entrate, con la Risoluzione 333/E/2007, si è espressa a proposito della possibilità di applicare tali benefici fiscali all'acquisto di unità abitative da parte degli assegnatari di alloggi realizzati in attuazione di piani di edilizia residenziale pubblica. Nella fattispecie esaminata, l'Amministrazione, riconducendo un ATER tra i soggetti attuatori dei piani di edilizia residenziale pubblica, ha chiarito che la vendita di un alloggio, costruito nell'ambito di tali strumenti urbanistici, all'assegnatario che lo detiene in locazione è da considerarsi attuativa di un programma pubblico di edilizia residenziale, nel rispetto delle condizioni previste dalla legge. Pertanto, tale cessione beneficia dell'applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa e dell'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali.</p>
<i>R.M. 215/E/2007</i>	<p>Analogamente, con la Risoluzione 215/E/2007 tali benefici fiscali sono stati</p>

	<p>riconosciuti in caso di vendita di alloggi ai lavoratori dipendenti delle Poste Italiane S.p.a., cui tali unità abitative erano state assegnate in locazione, sul presupposto che l'art. 2, punto 3, della legge 227/1975 ha previsto la costruzione di alloggi di servizio da assegnare in locazione ai dipendenti dell'Amministrazione delle Poste. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, in via preliminare, che la costruzione di tali alloggi possa considerarsi inclusa nei programmi pubblici di edilizia residenziale, che comprendono anche la costruzione di «alloggi destinati alla generalità dei lavoratori» (art. 48, legge 865/1971). Tenuto conto che la realizzazione di tali fabbricati era stata finanziata da un Ente pubblico (la Cassa depositi e prestiti), riconducibile tra i soggetti attuatori di piani pubblici di edilizia residenziale nel senso sopra precisato, alla cessione degli alloggi di proprietà delle Poste sono state ritenute applicabili le disposizioni della legge 560/1993 e della legge 865/1971. Pertanto, la citata R.M. 215/E/2007 ha confermato che alla vendita degli alloggi delle Poste ai propri dipendenti affittuari si applica l'Imposta di Registro in misura fissa, con l'esenzione dalle Imposte Ipotecarie e Catastali, rientrando la medesima operazione tra gli atti e contratti relativi all'attuazione dei piani pubblici di edilizia residenziale, espressamente agevolati dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973.</p>
<p>Piani per gli insediamenti produttivi</p>	<p>Nell'agevolazione sono compresi, altresì, i trasferimenti di aree da destinare, da parte dei Comuni, ad "insediamenti produttivi", di carattere, tra l'altro, industriale e commerciale, di cui all'art. 27 della legge 865/1971. In particolare, tale ultima disposizione stabilisce che i Comuni che abbiano approvato il "piano regolatore generale", o il "programma di fabbricazione", possono formare, previa autorizzazione della Regione, un piano delle aree da destinare ad insediamenti produttivi. Le aree così individuate sono espropriate dai Comuni, che le utilizzano per la realizzazione di impianti produttivi di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico mediante la cessione in proprietà o la concessione del diritto di superficie sulle aree medesime.</p>
<p>R.M. 72/E/2009</p>	<p>Con riferimento ad una specifica ipotesi di applicazione di tale disposizione, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 72/E/2009, ha negato la titolarità del diritto a godere di tale beneficio. In particolare, nel caso sottoposto all'esame dell'Agenzia, il soggetto assegnatario di un'area, ricompresa in un "<i>Piano comunale per insediamenti produttivi</i>" secondo quanto previsto dal citato articolo n. 27 della Legge 865/1971, aveva costruito (a proprie spese) sulla stessa un opificio, in un momento anteriore alla stipula dell'atto di trasferimento del terreno da parte dell'Amministrazione comunale. Al momento della cessione dell'area, tale manufatto non era stato espressamente escluso dall'oggetto del trasferimento, né era stato concluso, in una fase antecedente alla vendita, un atto</p>

specifico di concessione, da parte del comune, di un diritto edificatorio sull'area (come, ad esempio, il diritto di superficie, che avrebbe autorizzato l'assegnatario, sotto il profilo civilistico, alla costruzione dell'opificio).

In tale contesto, l'Amministrazione ha ritenuto di poter richiamare l'articolo 24 del DPR 131/1986, che stabilisce una presunzione ai sensi della quale, nelle operazioni di compravendita immobiliare, le "accessioni" si considerano trasferite all'acquirente unitamente all'immobile su cui insistono, a meno che queste ultime non siano state espressamente escluse dall'oggetto della vendita.

Applicando tale disposizione all'ipotesi descritta, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, in assenza di uno specifico atto volto ad escludere l'opificio dalla vendita dell'area, oggetto del contratto sono, complessivamente, sia l'area sia il fabbricato. Sotto il profilo dell'applicabilità dell'agevolazione, viene chiarito che l'articolo 32, comma 2, del DPR 601/1973 si riferisce esclusivamente alla cessione delle aree, e non anche al trasferimento dei fabbricati su di esse esistenti. In sostanza, il beneficio non è stato riconosciuto all'assegnatario per la mancanza dei richiesti e necessari accordi contrattuali, che avrebbero consentito di superare la citata presunzione di "accessione", relativa alla costruzione dell'opera edile. In merito, si evidenzia che il restrittivo orientamento espresso con la citata R.M. 72/E/2009 suscita perplessità, poiché porterebbe a ritenere che il beneficio sia riconosciuto unicamente nelle ipotesi previste dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973.

Sintesi schematica sulle modalità applicative dell'agevolazione

AGEVOLAZIONE	Imposta di Registro in misura fissa (€168) ed esenzione dalle Imposte Ipotecaria e Catastale.
OGGETTO	<ul style="list-style-type: none"> • Redistribuzione di aree tra proprietari attuatori di un piano di lottizzazione di iniziativa pubblica • Acquisto di alloggi costruiti in attuazione dei piani di edilizia residenziale pubblica • Trasferimenti di aree comprese in piani comunali di insediamenti produttivi • Redistribuzione di aree tra proprietari attuatori di un piano di lottizzazione di iniziativa pubblica • i proprietari (colottizzanti) si devono riunire, prima di effettuare la redistribuzione delle aree, in un consorzio; • la lottizzazione deve essere di iniziativa pubblica.
CONDIZIONI	<p>Acquisto di alloggi costruiti in attuazione dei piani di edilizia residenziale pubblica</p> <ul style="list-style-type: none"> • _ gli alloggi devono essere stati costruiti e ceduti da soggetti attuatori dei programmi di edilizia residenziale pubblica; • _ l'acquirente deve essere l'assegnatario (o un familiare convivente) di un alloggio costruito nell'ambito di tali programmi, detenuto in locazione da oltre cinque anni e deve essere in regola con il pagamento dei canoni e delle spese all'atto della presentazione della domanda di acquisto. <p>Trasferimenti di aree comprese in piani comunali di insediamenti produttivi</p> <ul style="list-style-type: none"> • _ la cessione deve avere ad oggetto esclusivamente le aree comprese in tali piani; • _ se sull'area insistono fabbricati, il beneficio spetta solo in presenza di specifici accordi che escludano, dall'oggetto della vendita, tali fabbricati.

11 settembre 2010
Massimo Pipino