



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/07/2007 n. 181

Oggetto:

agevolazioni fiscali ex art. 5 Legge 22 aprile 1982, n. 168. Interpello-Art. 11, Legge 27 Luglio 2000, n. 212-

Testo:

Con istanza di interpello concernente l'applicabilità delle agevolazioni fiscali di cui all'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante chiede se, agli atti di conferimento di beni immobili ricadenti in un programma integrato di intervento approvato ai sensi della Legge 17 febbraio 1992, n. 179 e della Legge Regionale Campania 19 febbraio 1996, n. 3, in favore di una società preposta all'attuazione del piano, possano applicarsi le agevolazioni di cui all'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168 (Misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa), che stabilisce: "Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli articoli 27 e seguenti della Legge 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa".

In proposito fa presente che:

- il Presidente della Giunta Regionale Campania, con decreto n. 1644 del 6 agosto 2001, ha approvato il programma integrato di intervento già adottato dall'Amministrazione comunale di Napoli con delibera consiliare n. 52 del 12 marzo 2001;
- il programma si ripropone quale obiettivo la riqualificazione urbana di un ambito territoriale denominato "Pianura";
- a seguito della approvazione del piano e' intervenuta, tra il Comune di e il Signor Alfa in proprio e nella Sua qualità di amministratore unico della società Beta srl, la stipula della relativa convenzione;
- della riqualificazione urbana si farà carico, in ragione della complessità dell'intervento, una società a responsabilità limitata unipersonale cui l'istante intende trasferire, mediante atto di conferimento, gli immobili, ricadenti nel programma integrato di intervento, di cui e' proprietario.

L'istante chiede, altresì, di conoscere il trattamento fiscale cui assoggettare i suddetti atti di conferimento ai fini delle imposte dirette.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene applicabile alla fattispecie prospettata l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 5 della L. n. 168/1982 "trattandosi di trasferimento di immobili per la realizzazione di piani di recupero ai sensi degli articoli 27 e 28 della legge n. 457/1978 e successive modifiche riportate nella legge 179 del 17 febbraio 1992", catastalmente identificati nel N.C.E.U. da particelle "tutte inserite nel piano di recupero urbanistico ambientale".

A parere dell'istante "anche agli effetti delle imposte dirette il conferimento in una società a responsabilità limitata unipersonale dei suddetti immobili, non deve essere considerata produttiva di reddito tassabile ai sensi dell'articolo 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168 - Misure fiscali per l'edilizia abitativa - prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecarie e catastali agli atti di trasferimento di immobili, a condizione che gli stessi siano localizzati nelle aree individuate dal piano di recupero, di cui agli articoli 27 e seguenti della Legge 5 agosto

1978, n. 457 - recante "norme per l'edilizia residenziale" - e che il progetto venga effettivamente realizzato. Nell'ambito di tale legge, il titolo IV, rubricato "Norme generali per il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente" specifica i criteri di individuazione delle zone di recupero del patrimonio edilizio esistente e, inoltre, delinea le modalita' attraverso cui si possono realizzare gli interventi (artt. 27 e ss.).

Nello specifico, l'articolo 27 della legge 457/1978 dispone: "I comuni, individuano, nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, 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. Dette zone possono comprendere singoli immobili, complessi edilizi isolati ed aree, nonche' edifici da destinare ad attrezzature. (...). Nell'ambito delle zone, con la deliberazione di cui al precedente comma o successivamente con le stesse modalita' di approvazione, possono essere individuati gli immobili, i complessi edilizi, gli isolati e le aree per i quali il rilascio della concessione e' subordinato alla formazione dei piani di recupero di cui al successivo articolo 28".

I "piani di recupero", individuati dall'articolo 28, comma 1, della legge 457/1978 "...prevedono la disciplina per il recupero degli immobili, dei complessi edilizi, degli isolati e delle aree di cui al terzo comma del precedente articolo 27, anche attraverso interventi di ristrutturazione urbanistica, individuando le unita' minime di intervento".

Per delimitare il presupposto e l'ambito di applicazione della norma agevolativa di cui al citato articolo 5 della legge n. 168 del 1982, la scrivente ha precisato, nella risoluzione n. 383 dell'11 dicembre 2002, che il "piano di recupero" menzionato dalla legge n. 457 del 1978 e' "uno strumento attuativo che nasce per adattare il tessuto edilizio ed urbanistico esistente a finalita' specifiche. La giurisprudenza costante (Consiglio di Stato sez. IV del 27 febbraio 1986, n. 181, Consiglio di Stato sez. V del 20 novembre 1989, n. 749) individua, all'interno della pianificazione urbanistica attuativa, da un lato gli strumenti a destinazione indifferenziata, quali il piano particolareggiato e il piano di lottizzazione convenzionata, e dall'altro gli strumenti per l'insediamento di particolari tipi di costruzione e/o attivita' per la realizzazione di specifiche finalita' urbanistiche. Rientrano in questa seconda categoria i piani di recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico, che hanno per fine la eliminazione di particolari situazioni di degrado e percio' devono prevedere interventi su edifici da recuperare o risanare".

Sempre con riferimento ai piani di recupero urbani, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 14478 del 29 settembre 2003, ha precisato che l'articolo 5 della Legge n. 168/82 subordina l'agevolazione fiscale all'esistenza di un duplice requisito: uno di carattere oggettivo, costituito dall'inserimento dell'immobile in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata, purché, in quest'ultimo caso, convenzionato con il Comune; l'altro, di carattere soggettivo, costituito dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che pongono in essere il recupero.

Va altresì evidenziato che ai sensi dell'articolo 31 della Legge n. 457/78 i piani di recupero del patrimonio edilizio esistente possono attuarsi mediante la realizzazione dei seguenti specifici interventi:

a) interventi di manutenzione ordinaria, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

b) interventi di manutenzione straordinaria, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonche' per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unita' immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;

c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalita' mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi

dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

d) interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;

e) interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

I piani di recupero, dunque, pur potendo incidere sul tessuto urbanistico, si sostanziano principalmente in interventi su manufatti da recuperare e non su aree inedificate. In proposito, il Consiglio di Stato si e' piu' volte pronunciato sull'illegittimita' di un piano di recupero che riguardi aree completamente inedificate (Consiglio di Stato sez. IV del 27 febbraio 1996, n. 181).

Precisati gli elementi che qualificano il "piano di recupero", occorre definire i programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale disciplinati, in attuazione dell'articolo 16 della legge 17 febbraio 1992, n. 179 - Misure per l'edilizia residenziale pubblica - dagli articoli 1 e seguenti della L.R. Campania 19 febbraio 1996, n. 3.

I programmi integrati di intervento mirano a "riqualificare il tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale" e, di regola, sono rivolti alla trasformazione di ambiti in cui e' rilevante la presenza di aree industriali dismesse.

Talvolta prevedono interventi tali da determinare un assetto differente rispetto a quello esistente e/o una sostanziale riorganizzazione delle aree su cui incidono.

A differenza dei piani di recupero, i programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale possono interessare anche aree da destinare a nuova edificazione.

In tale ultima ipotesi, l'intervento si sostanzia principalmente in opere di urbanizzazione primaria per la trasformazione dell'area e non in opere di recupero edilizio-residenziale (come e' proprio per i piani di recupero).

In sostanza, entrambi gli strumenti urbanistici di pianificazione territoriale incidono sull'assetto del territorio. Tuttavia, si differenziano poiche' solo i Piani di Recupero Urbano sono strumenti di intervento su insediamenti di edilizia residenziale pubblica.

La finalita' di recupero del patrimonio edilizio esistente non e', invece, ravvisabile con riguardo al programma di intervento promosso dall'interpellante.

Trattasi, infatti, come specificato all'interno del decreto di approvazione (D. P. G. R. n. 1644 del 6 agosto 2001) di programma che individua "un ambito di riqualificazione urbana, che include aree classificate come Bb-espansione recente, finalizzato alla formazione di insediamenti per la produzione di beni e servizi, di iniziativa pubblica o privata".

Inoltre, secondo la convenzione stipulata tra le parti in data 31 luglio 2003 il programma include:

- a) la progettazione di un polivalente con sale cinematografiche, punti di ristoro, uffici e parcheggi;
- b) la progettazione di uno studentato, supermercato, servizi collettivi e parcheggi;
- c) la progettazione di un polifunzionale con negozi, residenze e parcheggi interrati;
- d) un progetto di sistemazione di alcune piazze antistanti la stazione con realizzazione di negozi e parcheggi interrati.

Infine, la convenzione formalizza, tra gli altri, l'impegno della parte privata a realizzare opere di urbanizzazione.

Tutto cio' premesso, si osserva che i programmi di riqualificazione urbana, oggetto dell'interpello, non sono assimilabili ai piani di recupero di cui agli articoli 27 e ss. della L. 457/1978.

Pertanto, l'articolo 5 della Legge 168/82, rubricato "Misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa", non puo' applicarsi alle cessioni di immobili compresi nell'ambito di programmi integrati di intervento.

Cio' posto, con riguardo alle imposte indirette, non si condivide, la soluzione prospettata dall'interpellante.

Non e' condivisibile, neppure l'assunto, per altro non motivato dal contribuente, per cui la cessione di immobili ad una societa' a responsabilita' limitata unipersonale non realizzerebbe plusvalenza ai fini delle imposte sui redditi. La fattispecie e' perfettamente inquadrabile nell'ambito delle previsioni di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), TUIR, secondo cui "sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da societa' in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualita' di lavoratore dipendente (...) le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Sul punto va precisato che in base alla nuova nozione di area edificabile, introdotta dall'art. 36, comma 2 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248, un terreno deve intendersi fabbricabile "se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dell'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Per chiarezza si precisa che il trasferimento di cui e' causa genera plusvalenza in quanto interessa un'area destinata ad essere edificata ex novo in base alla regolamentazione del Piano integrato di riqualificazione urbanistico ambientale.

Se la cessione, invece, avesse avuto ad oggetto dei fabbricati, la plusvalenza non si sarebbe realizzata in quanto l'atto di acquisto da parte del soggetto che intende procedere al conferimento risulta essere avvenuto nel 1975. Non sarebbero rispettate, quindi, le condizioni temporali di cui all'articolo 67, lett. b), TUIR in base al quale "sono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni".

Sulla applicabilita' della disposizione di cui all'articolo 67, lett. b) anche ai conferimenti in societa' fuga ogni dubbio l'art. 9 TUIR nella parte in cui prevede che, ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni per le cessioni a titolo oneroso valgono anche per i conferimenti in societa' considerandosi quale corrispettivo conseguito il valore normale dei beni conferiti.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta alla istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate.