AGEVOLAZIONI FISCALI

Le nuove agevolazioni fiscali per la rigenerazione edilizia

La manovra per il rilancio dell'economia (cosiddetto decreto "Crescita") ha introdotto nel nostro ordinamento una nuova misura fiscale volta ad agevolare da parte delle imprese l'acquisto nel triennio 2019 – 2021 di interi fabbricati da assoggettare a interventi di recupero edilizio e antisismico e di efficientamento energetico e da rivendere, una volta rigenerati, in blocco o frazionatamente. L'articolo illustra in modo approfondito tali benefici che colmano un importante vuoto presente nell'attuale normativa fiscale.

Stefano Baruzzi
Dottore commercialista

L'art. 7 del D.L. 34 del 30 aprile 2019 (cosiddetto D.L. "Crescita") ha introdotto nell'ordinamento tributario del nostro Paese una nuova misura di carattere fiscale volta ad incentivare la rigenerazione edilizia e l'efficientamento energetico; misura sensibilmente ampliata e potenziata in fase di conversione in legge (legge 58 del 28 giugno 2019).

Tale iniziativa colma un importante vuoto normativo, dato che da alcuni anni erano venute meno le previgenti disposizioni agevolative volte a favorire, da parte delle imprese, il processo di rigenerazione del tessuto edilizio del nostro Paese – come noto, spesso molto vetusto e quindi fortemente bisognoso di innovazione – fin dalla fase di acquisto dei fabbricati da risanare; con la grave conseguenza che l'elevato ordinario fardello fi-

scale in molti casi finiva con lo scoraggiare l'avvio di iniziative meritevoli e di interesse collettivo, ma per loro natura aventi un orizzonte di medio - lungo termine.

Il confronto fra i testi della norma agevolativa nella versione recata dal D.L. 34/2019 e in quella convertita in legge consente di apprezzare il contenuto e l'estensione apporata dalla legge 58/2019 (vedi pag. 1512).

Contenuto essenziale della misura agevolativa

La novella, nella versione convertita in legge, prevede che sino al 31 dicembre 2021 le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, di qualunque tipo (imprese individuali, società di persone o di capitali, cooperative), possano acquisire "interi" fabbricati pagando le imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di € 200 ciascuna, per un totale di € 600.

Oltre all'indubbio risparmio fiscale, merita di essere sottolineato l'ulteriore importante vantaggio dato dal fatto che tale trattamento evita i rischi, non indifferenti, di contenzioso

Confronto fra i testi della norma agevolativa nella versione recata dal decreto "Crescita" e in quella convertita in legge

Incentivi per la valorizzazione edilizia

(art. 7, comma 1, D.L. 34/201919)

Sino al 31.12.2021, per i trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che, entro i successivi dieci anni, provvedano alla demolizione e ricostruzione degli stessi, conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, nonché all'alienazione degli stessi, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 200 ciascuna. Nel caso in cui non si verificano le condizioni di cui al primo periodo, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30% delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dall'acquisto dell'immobile di cui al secondo periodo.

Incentivi per la valorizzazione edilizia e disposizioni in materia di vigilanza assicurativa

(art. 7, comma 1, legge 58/2019)

Sino al 31.12.2021, per i trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, anche nel caso di operazioni ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633 del 26.10.1972, 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'art. 3, comma 1, lett. b), c) e d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al D.P.R. 380 del 6.6.2001, 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% del volume del nuovo fabbricato, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 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% delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dalla data di acquisto del fabbricato di cui al primo periodo.

con l'Agenzia delle entrate in merito alla valutazione venale da attribuire, ai fini fiscali, al fabbricato oggetto di acquisto per essere poi assoggettato ad interventi di recupero edilizio con elevate prestazioni antisismiche ed energetiche; rischio affatto trascurabile giacché questi acquisti si possono prestare a una sopravvalutazione dell'effettivo valore del bene "ante opere" da parte dell'Agenzia.

Soggetti destinatari dell'agevolazione

I soggetti destinatari sono specificamente individuati nelle "imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare". Trattandosi di disposizione agevolativa, deve essere interpretata in maniera puntuale e letterale: è quindi da ritenere che vadano esclusi dal beneficio tutti i soggetti che non hanno la veste di impresa (privati persone fisiche e lavoratori autonomi; enti di qualsiasi tipo, com-

merciali e non) nonché le società il cui oggetto sociale escluda o comunque non preveda nel proprio statuto lo svolgimento di tali operazioni. Da verificare se l'Agenzia delle entrate, in via interpretativa, pretenderà che l'attività di costruzione o ristrutturazione sia prevalente.

Tipologia di interventi che legittimano l'agevolazione

Le tipologie di interventi che le citate imprese devono svolgere sugli "interi" fabbricati acquisiti consistono

- › nella demolizione e ricostruzione, anche con variazioni volumetriche (se consentite dalla normativa locale); interventi che configurano, urbanisticamente e fiscalmente, "nuove costruzioni";

oppure

- › nella manutenzione straordinaria o nel restauro e risanamento conservativo o nella ristrutturazione edilizia (ex art. 3, lett. b), c), d), del T.U. dell'edilizia).

Deve essere valutata positivamente l'inclusione della manutenzione straordinaria, tradizionalmente esclusa dalle misure fiscali volte al recupero edilizio cosiddetto "pesante", ma in realtà sempre più vicina per caratteristiche alle altre due tipologie "superiori" di recupero a seguito delle modifiche intervenute negli ultimi anni nella normativa edilizia - urbanistica.^[1]

Sono quindi esclusi i soli interventi di manutenzione ordinaria. Non sono menzionati neppure quelli - più rari - di ristrutturazione urbanistica (art. 3, lett. f, del "TUE"), "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". Non comprendiamo le ragioni di tale esclusione, che ipotizziamo ascrivibile a dimenticanza o ad un mero errore tecnico e confidiamo che possano essere anch'essi ricompresi dall'Agenzia delle Entrate, in via di interpretazione sistematica, nell'ambito agevolabile in quanto, a nostro parere, fisiologicamente compatibili con l'ambito applicativo del beneficio.

La novella pone come condizione che gli interventi edilizi predetti conducano i fabbricati ad essere conformi alla normativa antisismica e dotati di un'alta classe energetica (A o B) o, addirittura, ad un consumo energetico quasi nullo (NZEB - "Nearly Zero Energy Building", ossia edifici ad elevatissima prestazione con domanda energetica per riscaldamento, raffrescamento, ventilazione, produzione di acqua calda sanitaria ed elettricità pressoché nulla).

La nozione di "interi fabbricati"

Oggetto del trasferimento agevolato "in acquisto", da parte delle imprese "di costruzione o di ristrutturazione immobiliare", devono essere "interi" fabbricati.

In chiave operativa, per fruire dell'agevolazione occorrerà acquisire con un unico atto notarile l'intero fabbricato "cielo - terra" (sotterranei e pertinenze inclusi) dall'unico proprietario (o da tutti i contitolari, sia nudi proprietari che usufruttuari o titolari di altri diritti reali) di tutti i subalterni che incidono sulla particella (mappale) o sulle particelle su cui insiste il bene; qualora il fabbricato sia suddiviso in più subalterni catastali, appartenenti a soggetti differenti, occorrerà acquisirli tutti, con un unico atto. Una diversa soluzione, consistente nell'acquisizione pro-

¹ Il riferimento agli interventi di recupero edilizio è stato introdotto, molto opportunamente, con la conversione in legge. Il testo del D.L. 34/2019 faceva infatti riferimento alla sola "demolizione e ricostruzione".

gressiva e scaglionata nel tempo dei vari subalterni - costituenti nel loro insieme l'“intero” fabbricato -, attraverso la stipula di più atti notarili, pone a rischio il riconoscimento dell'agevolazione da parte dell'Agenzia delle entrate, e comunque comporterebbe in via provvisoria l'applicazione delle imposte in misura ordinaria e la necessità, sempre se ancora nei termini di legge, di presentare un'istanza di rimborso delle imposte versate in eccedenza, con le prevedibili lentezze e ricadute in un contenzioso.

La normativa in commento non pone vincoli alla destinazione d'uso, né rispetto all'acquisizione né rispetto al trasferimento “post operam”: l'intervento di recupero edilizio potrà quindi apportare modifiche rispetto alla destinazione d'uso originaria delle unità componenti.

La rivendita, ad intervento di rigenerazione compiuto, potrà avvenire in blocco o in forma frazionata: una delle significative modifiche introdotte dalla conversione in legge consiste proprio nella precisazione che gli immobili possono essere ceduti “anche se suddivisi in più unità immobiliari” qualora l'alienazione riguardi almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato.

Si noti come il legislatore abbia assunto quale parametro il volume del nuovo fabbricato, anziché altri di più frequente utilizzo nella normativa fiscale, come per esempio il valore catastale o la superficie, il che ancora la conferma dell'agevolazione a riferimenti strettamente fisici e non economici o estimativi in relazione alle differenti destinazioni d'uso che spesso coesistono in un fabbricato.

Nessun vincolo è stato previsto neppure per la tipologia di edifici suscettibili di acquisizione, rigenerazione e successiva alienazione: sono quindi ammessi al beneficio sia i fabbricati abitativi che quelli a uso “diverso” o promiscuo; gli edifici con caratteristiche

“Tupini” e quelli che non possiedono tali requisiti; del pari, nessuna prescrizione è stata prevista per le categorie catastali di appartenenza delle unità costituenti il fabbricato, sia in fase di acquisizione che di alienazione post intervento. L'unica preoccupazione che sembra avere avuto a mente il legislatore – a differenza di quanto riscontrabile in altre norme agevolative, che fanno riferimento ai requisiti “Tupini” oppure escludono determinate categorie catastali (per esempio, nella normativa “prima casa”: le categorie A/1, A/8, A/9) – è che l'acquisizione sia seguita dalla rigenerazione (in termini edilizi, antisismici ed energetici) e dall'alienazione: questo è lo scopo individuabile nella normativa.

Sono pertanto escluse le operazioni di recupero finalizzate all'uso proprio dell'impresa (unità strumentali per destinazione) o che, comunque, non siano seguite dal trasferimento a terzi.

Tipologie di trasferimenti ammessi al beneficio, in fase di acquisizione e di alienazione

La lettera della norma menziona nel comma 1 il concetto di “trasferimento”, il che porta a ritenere che qualunque forma traslativa di acquisizione dell'immobile sia, di per sé, idonea. Dunque, non soltanto la più frequente “compravendita”, ma anche, per esempio, l'acquisizione tramite permuta, per conferimento o per assegnazione. Tale interpretazione appare coerente con quanto appena detto, ossia che la volontà del legislatore è di favorire il processo di rigenerazione del tessuto edilizio, rispetto al quale è irrilevante la modalità di acquisizione. Conclusione rafforzata dal fatto che nell'ultimo periodo del comma 1 il legislatore abbia utilizzato il termine generico di “acquisto”.

Analoghe conclusioni riteniamo debbano essere riferite alla fase di “uscita” dalla sfera dell'impresa del bene rigenerato: l'utilizzo

del termine “alienazione” (ossia, nel significato proposto dai principali dizionari, di “Atto giuridico con cui si trasferiscono ad altri soggetti una proprietà o un diritto su beni del proprio patrimonio, mediante vendita, donazione ecc.”) – ancorché diverso da quello, più frequentemente utilizzato nella normativa tributaria, di “cessione” – sembra fare riferimento ad atti traslativi di qualsiasi tipo.

Tempistiche massime dell'operazione e sanzioni

La novella richiede che l'intero processo si concluda entro dieci anni, da intendersi come lasso di tempo intercorrente dal rogito notarile di acquisto dell'“intero” fabbricato fino alla data in cui risulta avverata la condizione che almeno il 75% del volume del “nuovo” fabbricato sia stato alienato. Poiché la norma dispone che l'alienazione degli immobili possa avvenire “anche se suddivisi in più unità immobiliari”, è chiaro che viene ammessa anche la cessione in blocco a un unico soggetto.

Nel caso di mancato rispetto del termine decennale le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria. Di fatto, in tali malaugurati casi, l'imposta di registro sarà applicabile con l'aliquota del 9%, mentre le imposte ipotecaria e catastale saranno comunque dovute in misura fissa (addirittura, in presenza dell'imposta di registro proporzionale, la misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali si riduce a € 50 ciascuna, in luogo dell'imposta fissa “ordinaria” di € 200 cadauna), oltre a una sanzione pari al 30% e agli interessi di mora dalla data di acquisto del fabbricato acquisito con le agevolazioni poi revocate.

Tipologie di trasferimenti in acquisto agevolabili

Merita osservare che il trasferimento in acquisto, per consentire all'impresa acquirente di fruire dei benefici fiscali, deve essere po-

sto in essere al di fuori del campo di applicazione dell'IVA. Ossia, trasferimento

- di fabbricati di qualsiasi tipo da privati o da società semplici o da enti non commerciali;

- di fabbricati abitativi da soggetti IVA, in esenzione da IVA, ipotesi nella quale l'agevolazione si sostanzierà nell'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale;

- di fabbricati strumentali per natura in esenzione da IVA oppure anche con applicazione dell'IVA, nel qual caso l'agevolazione si tradurrà nel pagamento delle imposte ipocatastali fisse (€ 200 più 200) anziché proporzionali (3% più 1%).

Qualora oggetto di trasferimento sia un fabbricato già in corso di recupero, da impresa di ripristino edilizio ad altra impresa di ripristino, l'agevolazione non risulta di fatto applicabile in quanto il trattamento tributario della fattispecie, secondo la prassi agenziale e la stessa giurisprudenza di Cassazione, si sostanzia nell'applicazione dell'IVA e delle imposte di registro e ipocatastali fisse.

Inquadramento sistematico della novella nell'ordinamento tributario

La novella colma un vuoto importante in quanto permette alle imprese di costruzione e di ristrutturazione di acquisire con esborso fiscale irrilevante i fabbricati da rigenerare. Nell'attuale momento storico, nessuna agevolazione copriva più tale “fase” iniziale del processo produttivo, essenziale per convincere gli imprenditori ad avviare le iniziative di rigenerazione.

Con la riforma dell'imposta di registro (art. 10, D.Lgs. 23/2011), entrata in vigore il 1° gennaio 2014, sono state infatti soppresse dal legislatore, in maniera troppo frettolosa, due importanti norme che in precedenza agevolavano, sia pure con significative differenze rispetto alla novella in commento, rispettivamente,

- › il trasferimento di fabbricati ricompresi «Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 457 del 5 agosto 1978 (...), nei confronti dei soggetti che attuano il recupero», con applicazione delle imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa, incluse le permuta (art. 5, legge 168/1982);^[2]
- › il trading immobiliare, anche se non finalizzato al recupero edilizio, ma spesso comunque accompagnato da interventi migliorativi delle unità immobiliari. Ricordiamo, infatti, che l'art. 1 della Tariffa parte prima del "TUR" (DPR n. 131/1986) prevedeva per gli atti traslativi a titolo oneroso, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota dell'1% «Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis), del D.P.R. 633/1972, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni». A tali trasferimenti si applicavano poi le imposte ipocatastali in misura fissa.

Del pari decaduta è la disposizione recata dall'art. 16 del D.L. 18/2016 (legge 49/2016) che, fino al 30 giugno 2017, ha assoggettato a imposte di registro e ipocatastali in misura fissa. «Gli atti e i provvedimenti recanti il trasferimento della proprietà o di diritti reali su beni immobili emessi, a favore di soggetti che svolgono attività d'impresa, nell'ambito di una procedura giudiziaria di espropriazione immobiliare (...) a condizione che l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro due anni».

Considerazioni conclusive

La novella è da considerare con favore in quanto la formulazione della norma sembra ben calibrata e sufficientemente ampia, anche se l'acquisizione dell'immobile da rigenerare deve essere effettuata entro la fine del 2021. Riteniamo che tale limitato periodo – circostanza peraltro abituale nelle norme di questo genere – sia voluto al fine di stimolare le imprese ad attivarsi da subito, con ciò imprimendo una salutare "sferzata" al settore, anche in termini occupazionali, in coerenza con le finalità della manovra, espressamente intitolata alla "Crescita" (*"Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi"*).

2. L'Agenzia delle entrate (risposta ad interpello n. 67 del 14 novembre 2018) ha escluso che all'acquisizione di immobili ricompresi nei piani di recupero si possa applicare il trattamento di favore (imposta di registro fissa ed esenzione dalle imposte ipocatastali) recato dal combinato disposto dell'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/1973 e dell'art. 20, legge 10/1977 come ampliato dall'art. 1, comma 88, della legge 205/2017 (ricordiamo che quest'ultimo intervento ha precisato che «Il trattamento tributario di cui al primo comma si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi»).