

Roma, 01 giugno 2015

OGGETTO: *Consulenza Giuridica - Imposte indirette applicabili agli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti - Art. 32 DPR n. 601/73*

Quesito

ALFA chiede di conoscere il trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti.

Tali atti si inquadrano nell'ambito degli strumenti negoziali volti a garantire la sistemazione dell'assetto territoriale, in conformità alle prescrizioni degli strumenti urbanistici (come ad esempio il piano regolatore generale) che fissano l'ubicazione di lotti edificabili e di lotti non edificabili, da cedere senza corrispettivo in denaro al Comune, in quanto destinati alla realizzazione delle opere di urbanizzazione.

L'istante rappresenta che nelle convenzioni di lottizzazione, sia la superficie delle aree da cedere al Comune per la realizzazione degli standard urbanistici sia la cubatura edificabile viene calcolata in base alla superficie complessiva dell'intero piano di lottizzazione, prescindendo dalla configurazione dei lotti in base alla proprietà dei co-lottizzanti.

Si verifica spesso che, in seguito alla individuazione delle aree non edificabili destinate alle urbanizzazioni da cedere al Comune ed alla distribuzione dell'intera cubatura edificabile del piano di lottizzazione tra i lotti residui, si creino situazioni differenziate tra i proprietari delle diverse aree, che potranno essere incisi in modo non omogeneo dall'obbligo di cessione gratuita al Comune di tutto o parte del terreno di loro proprietà.

Alcuni proprietari risulteranno essere titolari di lotti edificabili non interessati dall'obbligo di cessione di aree al Comune, mentre altri proprietari potrebbero risultare completamente spogliati delle aree di loro proprietà in seguito alla cessione gratuita al Comune.

Per neutralizzare gli effetti di tale sperequazione, si rende necessario procedere ad operazioni di redistribuzione fondiaria, al fine di rendere omogenea e proporzionale al diritto di proprietà originario l'area di sedime edificabile spettante a ciascun co-lottizzante, risultante dal nuovo assetto del territorio e per rendere possibile l'edificazione da parte di quei co-lottizzanti privati dell'area di sedime a seguito della cessione gratuita di aree al Comune, della cubatura loro spettante.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di conoscere:

- 1) quale sia il regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte indirette, alle operazioni di redistribuzione delle aree tra co-lottizzanti, alla luce della riforma della tassazione, ai fini dell'imposta di registro, degli atti immobiliari, attuata con l'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23. Si rammenta che tale disposizione ha stabilito, tra l'altro, al comma 4, la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, relative ad atti costitutivi o traslativi di diritti reali immobiliari, soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale. Si chiede di chiarire se, ai fini delle imposte indirette, tali trasferimenti possano essere considerati cessioni a titolo gratuito e, pertanto, non essere attratti nel regime di soppressione previsto dal citato comma 4 dell'articolo 10 esclusivamente per i trasferimenti a titolo oneroso;
- 2) se sia applicabile o meno l'IVA alle operazioni di redistribuzione delle aree tra co-lottizzanti, qualora il soggetto che trasferisce le aree oggetto di redistribuzione effettui l'operazione nell'esercizio di una attività di impresa.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante osserva che la disciplina di cui all'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011, trova applicazione con riferimento agli atti a titolo oneroso, soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale.

A parere dell'istante, gli atti di redistribuzione fondiaria tra co-lottizzanti sono, invece, da considerare a titolo gratuito e, pertanto, non devono essere interessati dalla norma di soppressione di tutte le agevolazioni recata dall'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011.

Tale conclusione si fonda sulla considerazione che l'atto di redistribuzione di lotti, stipulato a seguito di convenzione di lottizzazione, ha la funzione di ristabilire il rapporto di originaria proporzionalità tra volumetria edificabile complessiva dell'intero comparto e il singolo lotto di proprietà di ciascuno dei co-lottizzanti, e non realizza, dunque, alcun trasferimento di ricchezza da un soggetto ad un altro.

L'assenza di onerosità si evince del resto, sostiene l'istante, dalla mancanza di erogazione di un corrispettivo per tali trasferimenti.

Ai fini IVA, l'istante ribadisce che gli atti di redistribuzione delle aree tra co-lottizzanti eseguiti, in conformità ed in attuazione di convenzioni urbanistiche, sono da considerare atti a titolo gratuito, in quanto non è previsto il pagamento di un corrispettivo in favore del soggetto attuatore.

Qualora detti atti siano posti in essere nell'esercizio di un'attività di impresa, essi non daranno luogo ad operazioni rilevanti ai fini IVA, in quanto carenti del requisito dell'onerosità.

La cessione senza corrispettivo delle aree tra co-lottizzanti, eseguita nell'esercizio di un'attività di impresa non costituisce, a parere dell'istante, un'operazione di destinazione di beni aziendali a finalità estranee all'attività di impresa, né rientra tra le altre operazioni non onerose comunque rilevanti ai fini IVA, in base agli articoli 16, 17 e 18 della Direttiva 2006/112/CE.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Come rilevato dall'istante, con l'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23, è stata attuata una riforma della disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili.

In particolare, con il comma 4 del citato articolo 10, è stata prevista la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, relative agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili posti in essere a titolo oneroso.

In applicazione di tale disposizione, con la circolare 21 febbraio 2014, n. 2, questa Agenzia ha chiarito che devono intendersi soppresse anche le agevolazioni previste dall'articolo 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, qualora riferite ad atti riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR (ovvero atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili posti in essere a titolo oneroso) .

Si rileva, tuttavia, che la previsione recata dall'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011, è stata oggetto di recenti modifiche normative ad opera dell'articolo 20, comma 4-ter, del DL 12 settembre 2014, n. 133, introdotto, in sede di conversione, dalla legge 11 novembre 2014, n.164.

Per effetto delle predette modifiche normative, l'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011, nella vigente formulazione, stabilisce che *“è altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta (...) e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601”*.

Con riferimento all'applicazione di tale previsione, appare utile precisare che il ripristino delle agevolazioni previste dal citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 opera in senso ampio e, dunque, a prescindere dalla circostanza che i relativi atti riguardino o meno immobili pubblici.

Del resto, anche l'Atto Senato n. 2629 (Dossier n. 220/3 del 27 ottobre 2014), elaborato in fase di approvazione del D.L. 133/2014, nel commentare il citato comma 4-ter, afferma che tale disposizione è stata introdotta al fine di agevolare *“le operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali (...) nonché dei trasferimenti di proprietà per l'edilizia residenziale pubblica, della concessione del diritto di superficie sulle aree stesse (...)”*.

Nell'ambito di tale documento vengono, dunque, distintamente individuati gli atti ed i contratti riconducibili nell'ambito applicativo del citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 per i quali s'intendono ripristinate le agevolazioni, senza far riferimento alla natura pubblica degli immobili oggetto di trasferimento.

Fatta tale premessa, con riferimento al quesito posto si rileva che gli atti di redistribuzione fondiaria tra co-lottizzanti sono stipulati al fine di eliminare gli effetti distorsivi che derivano dalla convenzione di lottizzazione.

In attuazione di tale convenzione, le parti si obbligano ad effettuare cessioni a titolo gratuito in favore del Comune, di aree da destinare alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Si configurano i tratti costitutivi di un atto redistributivo delle aree, laddove, per effetto di tale atto, i lottizzanti, penalizzati dalla cessione gratuita a favore del comune, siano destinatari di porzioni aggiuntive di aree da parte di altri assegnatari, al fine di reintegrare il rapporto di proporzionalità tra le stesse aree.

Tali atti sono riconducibili all'ambito applicativo dell'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, a mente del quale *“ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601”*.

Pertanto, per effetto del richiamo effettuato dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, ripristinato a decorrere dal 12 novembre 2014, deve ritenersi che gli atti di redistribuzione di aree tra co-

lottizzanti, stipulati a partire dalla predetta data, possano beneficiare del regime di favore previsto dal citato articolo 32 (applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale), secondo i chiarimenti già forniti da questa amministrazione, tra l'altro, con la risoluzione 4 gennaio 2012, n. 1.

Con riferimento all'ulteriore quesito posto dall'istante in ordine al trattamento applicabile all'operazione ai fini IVA, si è dell'avviso che il negozio di "redistribuzione"- considerata la tipicità causale della fattispecie negoziale, la quale svolge una funzione meramente ripartitoria/distributiva e non una tipica funzione di scambio negoziale – non rientri nel campo di applicazione IVA. L'esclusione, tuttavia, non opera nell'ipotesi in cui sia previsto l'obbligo di versamento di conguagli in denaro ed uno dei lottizzanti, in danno dei quali si attua la redistribuzione, sia un soggetto passivo di imposta che pone in essere la cessione nell'esercizio di un'attività di impresa. In tal caso, infatti, l'operazione sarà soggetta ad IVA, con applicazione dell'aliquota ordinaria, in linea con i chiarimenti contenuti nei documenti di prassi citati dall'istante (cfr. risoluzioni 3 gennaio 1983, n. 250666, 16 dicembre 1986, n. 220210, 17 dicembre 2004, n. 156, 4 gennaio 2012, n. 1).

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

IL DIRETTORE CENTRALE