

Risposta n. 576/2022

***OGGETTO: Tassazione ai fini delle imposte indirette degli atti conseguenti alla
risoluzione di una convenzione di lottizzazione edilizia***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Notaio istante, incaricato della stipula degli atti conseguenti alla risoluzione di una convenzione di lottizzazione edilizia (di seguito, "Convenzione") e al ripristino della situazione ex ante, rappresenta che con atto del 2009, è stato costituito «tra i proprietari e i titolari di diritti reali di godimento delle aree comprese nel perimetro del Piano di lottizzazione di via (...), Comparto X» adottato dal Comune nel 2003 (definitivamente approvato nel 2008), un Consorzio «avente per oggetto l'attuazione degli interventi previsti nel Piano di Lottizzazione».

Il Piano di lottizzazione «prevedeva la cessione gratuita al Comune (...) delle aree esterne ai lotti edificabili di proprietà privata e la redistribuzione delle aree nell'ambito

del Comparto, con assegnazione dei lotti edificabili ai vari proprietari, lotti che in alcuni casi erano posizionati su terreno proprio ed in altri casi posizionati su terreno altrui».

Nel 2010, sono stati stipulati:

- tra i lottizzanti, «l'atto dichiarativo di redistribuzione immobiliare», con scrittura privata autenticata;

- tra il Comune e i lottizzanti, la Convenzione relativa all'attuazione del piano di lottizzazione, comparto X e «la cessione gratuita al predetto Comune delle aree destinate a strade, passi pedonali, parcheggi, piste ciclabili ed aree verdi», anch'esse con atto notarile.

Detta Convenzione prevedeva l'impegno da parte dei lottizzanti di eseguire, entro dieci anni dalla stipula, tutte le opere di urbanizzazione interne al comparto "A", nonché le opere comuni ai due comparti X e Y.

Il Notaio fa presente che "Ad oggi le opere di urbanizzazione non sono state realizzate, conseguentemente, il comune (...) ha avviato il procedimento per la risoluzione della convenzione di lottizzazione, procedimento conclusosi con provvedimento in data (...), con il quale è stata accertata la risoluzione della convenzione per inadempimento" e che la risoluzione della Convenzione comporta, tra l'altro:

- "la retrocessione ai lottizzanti delle aree cedute gratuitamente al comune con la convenzione stessa";

- "la necessità di risolvere altresì l'atto di redistribuzione immobiliare con ripristino della situazione di fatto antecedente all'avvio della lottizzazione".

Ciò posto, il Notaio chiede di conoscere quale sia il trattamento tributario da applicare ai suddetti atti e, in particolare chiede se:

- l'atto di retrocessione ai privati delle aree a suo tempo cedute gratuitamente al Comune sia soggetto all'imposta sul valore aggiunto;

- l'atto di risoluzione dell'atto di redistribuzione immobiliare, stipulato tra i lottizzanti, limitatamente alle particelle di terreno che vengono ritrasferite da un soggetto Iva, ricada nell'ambito di applicazione dell'Iva;

- nel caso in cui tutta la fattispecie o parte di essa non rientri nell'ambito applicativo dell'Iva, l'imposta di registro debba essere applicata in misura fissa o in misura proporzionale.

L'istante precisa, inoltre, che la Convenzione è stata assoggettata al trattamento tributario previsto dalle leggi 26 marzo 1953, n. 666 e 22 ottobre 1971, n. 865 e dagli articoli 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 e 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e successive modifiche e integrazioni.

L'atto di redistribuzione immobiliare è stato, invece, assoggettato al trattamento tributario previsto dagli articoli 20 della legge n. 10 del 1977 e 32 del d.P.R. n. 601 del 1973 citati. Infine, l'istante precisa che non è previsto il pagamento di alcun conguaglio in denaro tra i lottizzanti, né è previsto il pagamento di alcun indennizzo a favore del Comune.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che gli atti da stipulare non integrino una "cessione di beni" ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. n. 633 del 1972 e, quindi, siano esclusi dal campo di applicazione dell'Iva. A parere dell'istante, si tratta, infatti, di retrocessione di beni immobili dovuta alla risoluzione degli atti originari che avevano dato luogo al

trasferimento, i quali - sia per quanto riguarda la cessione gratuita al Comune delle aree che avrebbero dovuto essere destinati a strade, passi pedonali parcheggi e aree verdi, sia per quanto riguarda l'atto di redistribuzione immobiliare, con il quale sono stati creati i lotti edificabili individuati nella convenzione di lottizzazione - non rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Esclusa l'applicabilità dell'Iva, il Notaio ritiene, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ai suddetti atti debba applicarsi, per relationem, il trattamento tributario agevolato previsto dal citato articolo 32 del d.P.R. n. 601 del 1973, già applicato sia alla cessione gratuita delle aree al Comune, sia all'atto di redistribuzione immobiliare. L'istante osserva, al riguardo, che la risoluzione della Convenzione non costituisce autonomo atto di risoluzione per "mutuo consenso", che rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'articolo 28 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ma si inserisce all'interno della fattispecie avviata per dare attuazione ad un piano di lottizzazione, volto alla trasformazione del territorio. A parere dell'istante, infatti, la predetta risoluzione della Convenzione di lottizzazione e la conseguente risoluzione dell'atto di redistribuzione immobiliare, continua ad essere «vicenda relativa all'attuazione del piano di lottizzazione, sebbene in senso risolutorio della stessa attuazione del piano». In via alternativa, qualora si ritenesse che la disciplina agevolativa non sia applicabile al ripristino delle situazione ex ante, conseguente alla risoluzione della Convenzione, i suddetti atti dovrebbero essere assoggettati all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n.131 del 1986 e alle imposte ipotecaria e catastale anch'esse in misura fissa, in quanto i relativi trasferimenti immobiliari non godono di una propria causa autonoma, bensì derivano dal venir meno

della causa originaria alla base del citato trasferimento delle aree al Comune e della citata redistribuzione di lotti tra i lottizzanti. Tale soluzione, sarebbe altresì in linea con le argomentazioni di cui alla risoluzione 14 febbraio 2014, n. 20/E, relativa all'ipotesi (pur diversa) di risoluzione per mutuo consenso degli atti di donazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce che «L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate».

Per quanto concerne il presupposto oggettivo, ai sensi del successivo articolo 2 «Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere».

Con riferimento alla retrocessione ai privati delle aree a suo tempo cedute gratuitamente al Comune per effetto della Convenzione di lottizzazione, dalla documentazione prodotta risulta che:

- il Comune ha accertato la risoluzione della Convenzione per inadempimento delle parti, con nota nella quale si afferma che «Si provvede ... alla costituzione in mora del creditore ai sensi dell'art. 1206 e seguenti c.c., comunicando la disponibilità del Comune al trasferimento delle aree da Voi (i lottizzanti) cedute in sede di stipula della convenzione ... »;

- nella bozza dello stipulando atto notarile di retrocessione, preso atto della risoluzione della Convenzione, si afferma che «è necessario provvedere alla restituzione ai lottizzanti delle aree cedute gratuitamente al Comune in forza della convenzione stessa, nonché risolvere l'atto di redistribuzione immobiliare con ripristino della situazione di fatto antecedente all'avvio della lottizzazione, in quanto l'attuale assetto proprietario non risulta più giustificato dagli attuali strumenti urbanistici».

Sulla base di quanto risulta dagli atti, dunque, emerge la funzione restitutoria e ripristinatoria della situazione ex ante dell'atto di retrocessione in esame, che verrà, inoltre, posto in essere senza la previsione di alcun indennizzo a favore del Comune. Al riguardo, si ritiene che tale retrocessione non integri una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi del citato articolo 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente esclusione dal campo di applicazione dell'Iva.

In ordine al trattamento ai fini dell'imposta di registro, si osserva quanto segue. Con riferimento all'applicazione del regime agevolativo di cui all'articolo 32 del d.P.R. n. 601 del 1973, si evidenzia che l'ambito applicativo delle norme agevolative di carattere fiscale non può essere esteso, in via interpretativa, a fattispecie non espressamente contemplate dalle norme medesime. La Corte di Cassazione ha, infatti, più volte ribadito che le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle di carattere eccezionale che esigono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione e non ammettono interpretazioni analogica o estensiva, con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa (cfr. sentenza Corte di Cassazione, 7 febbraio 2013, n. 2925).

Il comma 2 dell'articolo 32 del d.P.R. n. 601 del 1973 stabilisce che «Gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali. Le stesse agevolazioni si applicano agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge indicata nel primo comma».

Ai sensi dell'articolo 20, della legge 28 gennaio 1977, n. 10 ("Norme sulla edificabilità dei suoli"), «1. 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 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.601(...). 2. 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 (...)».

Sulla base delle predette disposizioni, gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale; il medesimo trattamento si applica anche ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla citata legge n. 10 del 1977, nonché agli atti preordinati alla trasformazione del territorio e a tutti i relativi atti attuativi posti in essere in esecuzione.

Al riguardo, si richiama la risoluzione 24 ottobre 2018, n. 80/E, nella quale è stato precisato che il regime agevolativo in esame non può essere esteso ad atti che non siano preordinati alla trasformazione del territorio o, sebbene genericamente preordinati a tale trasformazione del territorio, non abbiano ad oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, tra i quali, invece, rientrano, tra l'altro, le cessioni di aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione connesse all'intervento edilizio e gli atti aventi ad oggetto la redistribuzione di aree tra lottizzanti (cfr. in tal senso risoluzioni 4 gennaio 2012, n. 1/E e 1° giugno 2015, n. 56/E).

Nel caso in esame, secondo quanto dichiarato dall'istante, ad oggi le opere di urbanizzazione non sono state realizzate ed è stata accertata con apposito provvedimento "la risoluzione della convenzione per inadempimento"; pertanto, l'atto di retrocessione delle aree dal Comune ai lottizzanti non costituisce atto attuativo della Convenzione medesima ai sensi dell'articolo 20 della legge n.10 del 1977. Ne consegue, che a tale atto non risulta applicabile la disposizione di favore di cui all'articolo 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973 ivi richiamata.

Ai trasferimenti delle aree effettuate dal Comune ai lottizzanti mediante il predetto atto di retrocessione, ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale trova applicazione la disciplina ordinaria.

Per quanto riguarda il trattamento applicabile all'operazione di redistribuzione di aree, ai fini Iva, la risoluzione 1° giugno 2015, n. 56/E, ha chiarito che, qualora il soggetto che trasferisce le aree oggetto di redistribuzione effettui l'operazione nell'esercizio di una attività di impresa, 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 rientra nel campo di applicazione Iva.

Tale esclusione, tuttavia, non opera nell'ipotesi in cui sia previsto l'obbligo di versamento di conguagli in denaro e 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 è soggetta ad Iva, con applicazione dell'aliquota ordinaria (cfr. risoluzione 11 gennaio 2019, n.1/E). Nel caso in esame, secondo quanto rappresentato, la risoluzione dell'atto di redistribuzione immobiliare avviene in assenza di conguagli, e, pertanto, in linea con la richiamata prassi alle particelle di terreno oggetto di ritrasferimento da un soggetto Iva non si applica l'imposta, non integrando una cessione a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ai fini dell'imposizione di registro, si ritiene applicabile l'articolo 28, del citato d.P.R. n. 131 del 1986, ai sensi del quale:

- «La risoluzione del contratto è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto. Se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo ammontare si applica l'imposta proporzionale prevista dall'articolo 6 o quella prevista dall'articolo 9 della parte prima della tariffa» (comma 1);

- «In ogni altro caso l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, considerando comunque, ai fini della determinazione dell'imposta

proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse» (comma 2).

Ai fini fiscali, dunque, in mancanza della previsione nell'atto di una clausola risolutiva espressa o stipulata mediante apposito negozio, la citata disposizione prevede la tassazione con l'imposta di registro nella misura proporzionale per le prestazioni derivanti dalla risoluzione. Trattandosi di trasferimenti immobiliari, è dovuta l'imposta di registro nella misura proporzionale ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986. Da ultimo, si rileva che non appare conferente il richiamo, da parte dell'istante, al contenuto della risoluzione 14 febbraio 2014, n.20/E, riguardante il diverso caso della risoluzione per "mutuo consenso" di un atto di donazione. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)