

Cessione di diritti volumetrici - Agevolazioni ex art. 1, comma 88, legge n. 205/2017: imposte di registro, ipotecaria e catastale. La risoluzione 80/E dell’Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

RISOLUZIONE n. 80/E del 24 ottobre 2018

OGGETTO: Cessione di diritti volumetrici - Agevolazioni ex art. 1, comma 88, legge n. 205/2017: imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Quesito

L’interpellante... rappresenta la seguente fattispecie.

Il Comune X, con delibera approvata dal Consiglio Comunale, ha avviato la cessione mediante asta pubblica ai sensi del RD 23 maggio 1924, n. 827, dei diritti volumetrici di proprietà comunali allocati nelle unità di intervento di proprietà privata in esecuzione di una convenzione attuativa del piano particolareggiato adottato, che riguarda le aree e gli edifici situati nel Comune X.

Il piano di cui la convenzione costituisce attuazione, prevede, tra l’altro, la realizzazione di edifici con destinazione residenziale, commerciale, artigianale e di servizi e parcheggi.

Il Comune X, in quanto titolare di un’area ricompresa nell’ambito territoriale del piano particolareggiato nonché dei diritti volumetrici relativi a tale area, con propria determinazione dirigenziale ha approvato il bando relativo alla vendita con la procedura dell’asta pubblica, dei menzionati diritti volumetrici, fissando un prezzo di base d’asta. A seguito dell’esperimento dell’asta pubblica, con successiva determinazione dirigenziale, il Comune ha aggiudicato in via definitiva i diritti volumetrici alla società Y proprietaria delle aree e degli edifici nei quali saranno allocati i diritti volumetrici in seguito alla cessione da parte del Comune X.

Ciò premesso, l’istante chiede di conoscere se all’atto di cessione dei diritti volumetrici aggiudicati sia applicabile la disciplina prevista dall’articolo 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) richiamata dall’articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, come modificato dall’articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in base al 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 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. 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. La disposizione di cui al secondo comma si applica a tutte le convenzioni e atti di cui all’articolo 40-bis della legge provinciale di Bolzano 11 agosto 1997, n. 13, per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato*”.

In sede di integrazione documentale, l’interpellante ha successivamente rappresentato che la cessione in parola è stata assoggettata ad IVA ai sensi dell’articolo 2, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Soluzione interpretativa prospettata

L'interpellante ritiene che alla cessione dei diritti volumetrici si applichi il trattamento di favore previsto dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, richiamato dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, trattandosi di cessione eseguita nell'ambito di una convenzione per l'attuazione di un piano particolareggiato preordinata alla trasformazione del territorio. Pertanto, tale atto di cessione dovrebbe essere soggetto ad imposta di registro in misura fissa ed esente dalle imposte ipotecaria e catastale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Considerato che, in sede di integrazione documentale, l'interpellante ha rappresentato che la cessione di diritti volumetrici è stata assoggettata ad IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, si rende necessario, in via preliminare, esaminare la fattispecie sotto il profilo dell'inquadramento IVA dell'atto di cessione.

A tal riguardo, si osserva che il Comune, ancorchè faccia ricorso ad uno strumento di natura privatistica (la cessione di diritti edificatori) agendo pertanto "iure privatorum", opera di fatto una redistribuzione della volumetria presente sull'area di sua proprietà in base agli strumenti urbanistici vigenti, perseguendo, tramite l'esercizio della potestà conformativa del territorio, un interesse di carattere pubblicistico.

Per tale motivo, deve ritenersi che l'operazione con cui il Comune cede i diritti volumetrici in favore della società Y risulti carente del requisito soggettivo richiesto, ai fini dell'applicazione dell'IVA, dall'articolo 4 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, trattandosi di atto posto in essere dal Comune nell'ambito della sua attività istituzionale.

Non trovando applicazione l'IVA, come corollario del principio di alternatività IVA- registro, previsto dall'articolo 40 del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), a mente del quale *"per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa"*, si riepande l'ambito applicativo dell'imposta di registro, che, in via generale, è dovuta in misura proporzionale, sempre che non ricorrano i requisiti per l'applicazione di un regime fiscale agevolato.

A tal proposito, con il comma 88 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, sono state apportate delle modifiche all'interno dell'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, che prima dell'entrata in vigore della citata novella prevedeva, con disposizione tuttora in vigore, che *"ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601"*.

Il citato comma 88 prevede che il trattamento tributario di favore recato dal comma 1 dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, che richiama l'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale), di cui l'interpellante invoca l'applicazione, *"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"*.

Il medesimo comma 88 dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017 inserisce una nuova disposizione all'interno dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, che stabilisce che *"la disposizione di cui al secondo comma si applica a tutte le convenzioni e atti di cui all'articolo 40-bis della legge provinciale di Bolzano 11 agosto 1997, n. 13, per i quali non siano ancora scaduti i termini di*

accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato”.

Ciò premesso, considerato che la novella di cui al comma 88 è stata inserita – con due disposizioni aggiunte – nell’art. 20 della legge n. 10 del 1977, la stessa va letta in maniera coordinata e coerente con tale contesto normativo.

Ne consegue che il regime agevolativo previsto dal citato comma 88 non possa essere esteso ad atti che, sebbene genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non hanno ad oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, tra i quali rientrano invece, tra l’altro, le cessioni di aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione connesse all’intervento edilizio, ovvero (cfr. in tal senso risoluzione 1° giugno 2015, n. 56) gli atti aventi ad oggetto la redistribuzione di aree tra colottizzanti.

Pertanto, la novella recata dal comma 88 citato, pur nella sua ampia formulazione, va considerata prevalentemente come strumento di adeguamento al costante aggiornamento della disciplina urbanistica, al fine di tener conto della evoluzione degli strumenti urbanistici, caratterizzata anche da mutamenti di carattere procedurale che si concretizzano altresì nell’adozione, da parte degli enti territoriali, di strumenti più snelli, coerentemente con le sopravvenute esigenze degli operatori del settore.

Tuttavia, l’ambito applicativo del regime di favore recato dall’articolo 20 della legge n. 10 del 1977, in seguito alle modifiche apportate dal comma 88, non può essere oggetto di stravolgimento tale da condurlo al di fuori del contesto normativo della legge n. 10 del 1977, seppur tenendo conto della menzionata evoluzione del contesto della disciplina urbanistica.

Da ciò deriva che esulano dall’ambito applicativo dell’agevolazione gli atti traslativi o costitutivi dei diritti reali immobiliari, che non siano riconducibili a tale disciplina o ad altre disposizioni agevolative ancora vigenti.

Pertanto, l’atto avente ad oggetto la cessione di diritti volumetrici dal Comune X ad una società, da porre in essere in esecuzione di quanto previsto dalla convenzione attuativa di un piano particolareggiato che interessa alcune aree ed edifici situati nel Comune X ed avente ad oggetto la realizzazione dei menzionati interventi edilizi, non può beneficiare del trattamento di favore di cui all’articolo 20 della legge n. 10 del 1977.

Tale soluzione appare altresì coerente con l’indirizzo assunto dal Ministero dell’Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze che, con nota prot. n. 32399 del 23 luglio 2018, ha condiviso le argomentazioni svolte dalla scrivente, tra l’altro, nella parte in cui si ritiene non possibile “applicare il regime di favore con riferimento ad atti che, pur se genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non appaiono riconducibili alla tipologia di atti relativi e connessi all’attuazione della disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, vuoi perché in tali atti non è individuata compiutamente la disciplina cui ricondurre la tipologia di intervento edilizio, vuoi perché la disciplina applicabile a tali atti è differente o comunque non connessa a quella di cui alla legge n. 10 del 1977 e successive modificazioni”.

Del resto, le norme agevolative sono di stretta interpretazione, e, pertanto, l’ambito applicativo delle stesse non può essere esteso, in via interpretativa, a fattispecie non espressamente contemplate dalla norma.

La Corte di Cassazione ha, infatti, precisato, al riguardo, 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, sez. V, 7 maggio 2008, n. 11106).

Ciò premesso, si ritiene che tale atto di cessione di volumetria, tenuto conto che la Corte di Cassazione (cfr. in tal senso sentenza 14 maggio 2007, n. 10797) ha precisato che la cessione di cubatura, in quanto facoltà inerente al diritto di proprietà, è assimilabile al trasferimento di un diritto reale immobiliare (in tal senso cfr. risoluzione 20 agosto 2009, n. 233) ed è pertanto soggetta ad imposta proporzionale di registro, sconta l'imposta di registro nella misura del 9%, come previsto dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, e, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 del D LGS n. 23 del 2011, le imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*

(firmato digitalmente)