

ASSOGGETTABILITÀ AD IVA DEGLI ATTI DI REDISTRIBUZIONE FONDIARIA

Si chiede se gli atti di redistribuzione fondiaria, attuativi di convenzione di lottizzazione, posti in esse da soggetti passivi IVA vengano attratti o meno nell'ordinario regime impositivo (IVA).

Giova premettere che in relazione agli atti di cui al quesito, qualora siano attuativi di convenzioni di lottizzazione, trova applicazione lo speciale regime agevolato previsto dal combinato disposto degli artt. 20 1° comma della legge n. 28 gennaio 1977 n. 10 e 32 2° comma del D.P.R. n. 601/73.

Recita al riguardo l'art. 20 1° comma 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 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 ⁽¹⁾". E siffatto trattamento tributario si ritiene ormai pacificamente riferibile anche agli atti "*de quibus*", proprio in considerazione del rapporto di connessione strumentale tra la convenzione di lottizzazione e gli atti medesimi.

Resta però sullo sfondo la problematica di cui al quesito, e cioè se i medesimi atti, qualora risultino posti in essere da soggetti passivi IVA, siano attratti o meno nell'ambito applicativo di tale ultima imposta.

Per connessione di materia va qui ricordato (circa l'accesso al cennato regime agevolato e con riferimento agli atti posti in essere da soggetti IVA) il costante orientamento in senso restrittivo tenuto dall'Amministrazione Finanziaria, fondato sul presupposto per il quale esso attiene esclusivamente ad atti posti in essere da soggetti non IVA .

Basti qui richiamare i principi esposti dall'A.F. nelle risoluzioni n. 250666 del 3 gennaio 1983 e n.ro 220210 del 16 dicembre 1986 ⁽²⁾, nonché nella Ris. n. 127/E del 24 aprile 2002 ⁽³⁾, per la quale - e con riferimento all'alveo applicativo del ricordato art. 32 in generale - "*l'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, benché successivo all'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), non individua espressamente i soggetti Iva tra quelli previsti dal comma 2... l'art. 32 del D.P.R. n. 601/1973 e successive modificazioni non consente interpretazioni estensive poiché è informato alla regola del numerus clausus (cfr. Cass. 18 febbraio 1999, n. 1341)*".

Eppure - e prima ancora di verificare l'applicabilità del regime agevolato al vaglio - l'interprete dovrebbe porsi il ragionevole quesito se gli atti di redistribuzione fondiaria che qui ci occupano posti in essere da soggetti passivi IVA, nelle diverse forme negoziali in cui possano articolarsi, ⁽⁴⁾ e tutti accomunati dalla finalità di soddisfare l'esigenza di ricondurre ad equità sostanziale i rapporti tra i vari lottizzanti e ripartire tra gli stessi le aree edificabili residue dopo la cessione gratuita delle aree a favore del Comune ⁽⁵⁾, integrino effettivamente sotto il profilo oggettivo fattispecie rilevanti ai fini dell'applicazione di quell'imposta.

All'uopo infatti il dubbio potrebbe sorgere in considerazione della funzione meramente riequilibratrice e non strettamente speculativa ⁽⁶⁾ che tali atti sono destinati ad assolvere, e soprattutto in considerazione dell'assenza di un fenomeno traslativo/attributivo in senso tecnico di una "nuova" o ulteriore capacità edificatoria (pertinente ai lotti redistribuiti) rispetto a quella complessiva che i lotti stessi - insieme ai residui non oggetto di redistribuzione - concorrono ad integrare nell'intero comparto edificatorio prima della cessione gratuita delle aree urbanizzabili al Comune; di guisa da ritenere in via consequenziale che oggetto della ripartizione siano terreni di fatto "non suscettibili di utilizzazione edificatoria", e pertanto come tali esclusi dall'ambito applicativo dell'IVA ai sensi dell'art. 2 terzo comma lettera c) del D.P.R. n. 633/72.

Eppure il ragionamento rischia di provare troppo.

L'assenza dell'attribuzione di una capacità edificatoria additiva rispetto a quella originaria complessiva non elide di certo la suscettibilità di utilizzazione a fini edificatori delle aree redistribuite.

Piuttosto è da considerare con maggiore attenzione se l'operazione di redistribuzione integri il concetto di "cessione" in senso tecnico, l'unico in grado di poterla qualificare come "operazione imponibile" ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/72 (nel presupposto che comunque avvenga nell'esercizio dell'attività d'impresa e risulti rispettato il requisito della "territorialità").

Ora, se si accede alla teoria della tipicità causale della fattispecie negoziale al vaglio ⁽⁷⁾ nonché si esalta la funzione di ristabilimento del rapporto di originaria proporzionalità tra volumetria edificabile complessiva dell'intero comparto e il singolo lotto di proprietà di ciascuno dei lottizzanti, e quindi la mera funzione ripartitoria/distributiva ⁽⁸⁾ di tale volumetria con la consequenziale identificazione dei lotti cui essa - così come ripartita - va ad inerire, si coglie con evidenza che non si verifica alcuna "cessione" imponibile ai fini IVA. ⁽⁹⁾ E ciò per il semplice motivo per cui non vi sono trasferimenti di diritti e/o situazioni giuridiche attive già di titolarità esclusiva di alcuni soggetti (disponenti) prima e di altri soggetti (accipienti/beneficiari) poi che l'assumano ex novo, ma si attua solo una più equa allocazione all'interno di un medesimo comparto delle relative capacità edificatorie, ripartite tra gli stessi soggetti che ne sono stati titolari già dall'inizio, ciascuno in riferimento al lotto di sua pertinenza, e solo temporaneamente - per effetto dell'atto "dovuto" di cessione gratuita di aree al Comune e quindi per dare attuazione ad una finalità di pubblico interesse - imputate ai soggetti interessati alla stessa lottizzazione in maniera diversa rispetto a quella originaria. A ciò si aggiunga che il necessario collegamento funzionale tra convenzione di lottizzazione e negozio di redistribuzione non consente di concepire il secondo senza la prima e quindi l'astratta configurabilità di un siffatto negozio del tutto autonomo, magari con marcata finalizzazione lucrativa, e strumentale alla manifestazione di una speciale capacità contributiva dei contraenti.

D'altra parte l'operazione redistributiva non può nemmeno essere assimilata ad una mera cessione "gratuita" (imponibile ai sensi dell'art. 2 secondo comma D.P.R. n. 633/72) per l'indubbia presenza di un profilo di onerosità, collegato alla funzione restitutoria propria degli atti "*de quibus*" e alla esistenza di un rapporto (se non di corrispettività, quanto meno) di compensazione tra l'assegnazione del lotto redistribuito e il maggior onere cui il proprietario lottizzante assegnatario è stata originariamente assoggettato in sede di adempimento dell'obbligo di cessione gratuita di aree al Comune ⁽¹⁰⁾.

Il che - ovviamente - non impedisce di considerare assoggettati ad imposta IVA gli eventuali conguagli che siano dovuti e corrisposti dai lottizzanti beneficiari a favore di lottizzanti soggetti IVA, ⁽¹¹⁾ e ciò proprio per il motivo per cui in tale ultima circostanza si fuoriesce dal perimetro dell'operazione puramente ripristinatoria per accedere a quello della cessione in senso stretto con funzione accrescitiva della capacità edificatoria originaria e con manifestazione di una qualche capacità contributiva.

Pertanto, al di fuori della cennata ultima ipotesi del diritto al versamento di un conguaglio e limitatamente ad esso, si può a buon diritto ritenere che gli atti redistributivi fondiari di che trattasi sono da ritenersi "fuori" dal campo IVA (anche se posti in essere da soggetti passivi IVA) con applicazione agli stessi del medesimo regime fiscale previsto per i soggetti non passivi IVA, e quindi, tra l'altro, del medesimo trattamento premiale di cui s'è detto all'esordio del presente contributo.

Adriano Pischetola

-
- 1) E cioè l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione da imposte ipotecaria e catastale.
 - 2) In dette risoluzioni compare l'affermazione per cui " *Se... gli atti in parola rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, i medesimi dovranno essere assoggettati all'aliquota ordinaria (18%) prevista per il cennato tributo*".
 - 3) Tutte leggibili in *Fisconline*.
 - 4) Si potrebbe trattare infatti di atti di cd. riordino e riassegnazione dei lotti risultanti a seguito di lottizzazione convenzionata, come di quelli di "ricomposizione" di terreni (che di fatto si riducono ad una serie di cessioni reciproche intercorrenti tra i lottizzanti o comunque di ricomposizione fondiaria, nonché a quelli di costituzione di un consorzio di urbanizzazione. con forme e contenuti diversi, magari provvedendosi nel contempo da parte dei lottizzanti ad assumere l'impegno a conferire tutte le aree rientranti nell'ambito della lottizzazione al Consorzio o "mettendo in comunione" tra i consorziati le aree stesse o - infine - i soli beni funzionali alle opere di urbanizzazione con lo scopo ulteriore di addivenire alla redistribuzione delle aree residue edificabili. (v. *amplius* Studio CNN n.28-2006/T "Atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non consorziati e relativo trattamento fiscale" approvato dalla Commissione studi tributari il 3 marzo 2006. - estensore Pischetola A., in *Studi e Materiali*, 2006, 1, p.524 ss.)
 - 5) Aree sulle quali realizzare le opere di urbanizzazione e quindi non utilizzabili a scopo edificatorio
 - 6) L'A.F. stessa nella Ris. N.1/E del 4 gennaio 2012 ritiene in riferimento agli atti di cui qui si tratta che "come risulta dall'atto di ricomposizione fondiaria, i trasferimenti sono effettuati senza intenti speculativi ..."
 - 7) Su cui per maggiori approfondimenti si rinvia al citato Studio n.28-2006/T; aderisce alla teoria della tipicità causale AMENDOLA D., *Tassazione degli atti di ricomposizione di aree tra colottizzanti non consorziati*, in "il fisco" n. 9 del 27 febbraio 2012, pag. 1274;
 - 8) Chiaramente si esprime per l'ammissibilità di tale funzione la stessa A.F. nella ricordata Risoluzione n.1/2012: "Ne consegue che si configurano i tratti essenziali di un atto *redistributivo* delle aree laddove, per effetto di detto atto, i lottizzanti, sminuiti dalla cessione gratuita a favore del comune, risultino assegnatari di porzioni aggiuntive di aree da parte di altri assegnatari, così che venga reintegrato il rapporto di proporzionalità tra le stesse".
 - 9) Già nella risposta a quesito fornita dalla Direzione Regionale delle Entrate per la Puglia Servizio Affari Giuridici e Contenzioso Tributario in data 2 febbraio 1994, riportata da BRIENZA, *Consorzi di urbanizzazione: un mistero svelato?*, in *Federnotizie* n. 3/1996, pag. 112, si legge (sia pure ai fini INVIM in allora dovuta) "... i negozi giuridici in esame ...non sembrano rientrare nell'ambito applicativo di detta imposta *non potendo ritenersi atti di natura traslativa né a titolo oneroso né gratuito*".
 - 10) Anche per questo profilo si rinvia al citato Studio n.28-2006/T;
 - 11) Conforme in tal senso PODETTI, *Sul trattamento tributario delle convenzioni di redistribuzione fondiaria delle aree tra co-lottizzanti*, Studio CNN n. 60/2003/T, in *Studi e Materiali*, 2004, I, p. 386, secondo cui "quando il conguaglio sia a favore di un soggetto IVA (società od anche imprenditore individuale, in tale ultimo caso se le aree possano considerarsi beni relativi all'impresa) si sarà in presenza di una cessione onerosa soggetta ad

IVA, con conseguente applicazione dell'IVA con la aliquota del 20%, e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa".