

Studio n. 108-2012/T

Cessione e costituzione di servitù su fabbricato strumentale senza corrispettivo a favore di società partecipata da comune - Regime fiscale

Approvato dalla Commissione studi tributari il 15 giugno 2012

Sommario: 1. La fattispecie; 2. Precisazioni preliminari; 3. Sui concetti di “gratuita” e “valenza permutativa” degli atti in oggetto; 4. Margini di applicabilità del regime premiale ex D.P.R. n.601/73; 5. Ipotesi di soluzione.

1. La fattispecie

Il presente studio prende le mosse dalla disamina di una fattispecie concreta.

Si rappresenta l'ipotesi di una cooperativa di consumo che ha acquistato in zona PIP delle aree da un Comune, sulle quali deve realizzare un centro direzionale logistico, assumendo nell'atto di cessione/convenzione da stipulare con il Comune l'obbligo di effettuare opere di urbanizzazione primaria e secondaria, a scomputo, da cedere dopo la loro ultimazione unitamente alle aree e senza oneri per il Comune.

Tra le opere di urbanizzazione è compresa la realizzazione della rete elettrica e la cooperativa, allo scopo, e in forza di regolare permesso di costruire per l'esecuzione delle opere di urbanizzazione, ha già edificato un fabbricato adibito a cabine elettriche.

Si appalesa ora la necessità di provvedere alla cessione (non a favore del Comune bensì) a favore di una società partecipata dal medesimo e da altri Comuni, avente ad oggetto l'erogazione del servizio di connessione alle reti elettriche, di una delle cabine elettriche con relativi impianti, senza alcun corrispettivo, nonché di costituire su di un locale adiacente (anch'esso destinato a cabina elettrica) una servitù di uso per collocare misuratori – derivazioni etc...

A questo punto è lecito chiedersi se i prospettati atti di cessione e costituzione di servitù, riguardando fabbricati strumentali di nuova costruzione, posti in essere entro cinque anni dalla data di ultimazione e ancorché a titolo gratuito, possano ritenersi soggetti ad IVA ai sensi dell'art. 2 n.4) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, con l'aliquota del 10% (ex n.ri 127 *quinquies* e *septies* della Tabella A parte terza allegata a detto decreto) e se si debbano applicare le imposte di trascrizione e di catasto in misura “rinforzata” (rispettivamente 3% ed 1%) sull'atto di cessione e, al contrario, la sola imposta di trascrizione nella detta misura senza assolvimento di alcuna imposta catastale

sull'atto di costituzione di servitù (nell'ulteriore presupposto che non possa trovare applicazione la norma di esenzione dall'IVA di cui al n.12 art. 10 del D.P.R. n.633/72, né tanto meno il meccanismo del "reverse charge").

2. Precisazioni preliminari

Va innanzitutto sgomberato il campo - al fine di pervenire ad una focalizzazione delle problematiche al vaglio - dal sospetto che in relazione alla fattispecie rappresentata possa trovare applicazione il disposto dell'art. recato dall'art. 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, ai sensi del quale *"non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione"*, e ciò per la semplice argomentazione per cui i prospettati atti di cessione e di costituzione di servitù devono essere posti in essere non a favore del Comune, ma a favore di società partecipata dal Comune in questione e da altri Comuni ⁽¹⁾; laddove è evidente che l'alterità della società partecipata rispetto all'Ente (o a gli enti) partecipanti esclude l'applicazione (anche solo in via analogica) della disciplina eccezionale di cui alla norma richiamata. ⁽²⁾

3. Sui concetti di "gratuità" e "valenza permutativa" degli atti in oggetto.

Va qui peraltro considerato che i prospettati atti (traslativo e costitutivo), laddove – come è presumibile – siano stati previsti e disciplinati nell'ambito della convenzione stipulata dal Comune, non possano essere considerati in senso stretto "a titolo gratuito" (sia pure in assenza di corrispettivo), in quanto – come è dato intuire dalla formulazione del quesito – integrano modalità esecutive degli obblighi assunti con la convenzione stessa "a scomputo" (presumibilmente parziale) degli oneri di urbanizzazione. Sicché i medesimi atti possono ben essere considerati affetti da una onerosità, per così dire, intrinseca, ripetesì, pur in mancanza di un corrispettivo formalmente richiesto e versato dalla società partecipata avente causa/beneficiaria; il che rende problematico ascrivere al paradigma di cui al n.4) art. 2 del D.P.R. n.633/72 (e cioè alla "cessione gratuita dei beni") la fattispecie in esame.

Si può al contrario argomentare - più verosimilmente - in termini di una sorta di "operazione permutativa" ex art. 11 del D.P.R. n.633/72 [da un lato il "vantaggio" economico per la cooperativa cedente/constituente dello "scomputo" degli oneri di urbanizzazione, dall'altro l'acquisizione delle cabine elettriche o della servitù d'uso, sia pure con effetto deviato (dal Comune e per sua espressa determinazione contenuta nella convenzione) a favore della società partecipata], con consequenziale applicazione - quanto alla definizione della base imponibile - del criterio di cui all'art. 13 comma 2 lett. d), e quindi con riferimento al "valore normale" dei beni ceduti o dei diritti costituiti. ⁽³⁾

4. Margini di applicabilità del regime premiale ex D.P.R. n.601/73.

Ma procedendo oltre nel ragionamento si può anche pensare che i divisati atti (sempre alla condizione che siano stati previsti nella convenzione stipulata dalla cooperativa con il Comune) ne costituiscano altrettanti momenti esecutivi o attuativi. Se ciò è, non pare peregrina l'invocazione dello speciale regime di cui al combinato disposto degli artt. 20 della legge n.10/77 (cd. Bucalossi)⁽⁴⁾ e 32 secondo comma del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601⁽⁵⁾, e quindi l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e la esenzione da imposte ipotecaria e catastale. La circostanza per cui nella fattispecie in oggetto non si verifica alcuna cessione a favore del Comune (ma, è da ritenere, l'effetto acquisitivo/costitutivo è deviato a favore della società partecipata) non può rappresentare elemento ostativo all'applicazione del regime agevolato, in quanto, in ogni caso, è ragionevole argomentare sul fatto che gli atti al vaglio costituiscano altrettanti segmenti applicativi e attuativi di un'unica vicenda negoziale/amministrativa innescata con la stipula della convenzione. L'Amministrazione Finanziaria stessa ha più volte e in più circostanze affermato – senza tentennamenti – che le agevolazioni di cui al regime premiale sopra richiamato previsto per le convenzioni di cui alla legge Bucalossi (segnatamente all'art. 20) debbano estendersi anche agli atti posti in essere in attuazione degli obblighi assunti nelle predette convenzioni, trattandosi, appunto, di atti esecutivi delle medesime⁽⁶⁾, anche perché *“a voler riconoscere l'applicabilità dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 alle sole ipotesi che fanno esclusivo riferimento alla stipula della convenzione e non anche agli atti finalizzati a darne attuazione, invero, verrebbe vanificata la ratio agevolativa sottesa a tale ultima disposizione”*.⁽⁷⁾

Va peraltro qui rimarcato che un ostacolo concettuale e pratico all'applicazione del trattamento premiale ora illustrato, potrebbe derivare dalle resistenze che da sempre ha manifestato l'Amministrazione Finanziaria alla sua utilizzazione in relazione a fattispecie da considerarsi imponibili ai fini IVA, resistenze fondate 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, nonché nella Ris. n. 127/E del 24 aprile 2002, 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)”*.

5. Ipotesi di soluzione

In una prospettiva diversa rispetto a quella sopra ipotizzata – e con ogni evidenza – laddove i divisati atti non assumano valenza attuativa della convenzione stipulata dal Comune e al contrario integrino fattispecie autonome e indipendenti da essa (pur se in qualche modo collegate) o comunque laddove tali atti (magari nella valutazione fattane dall'Amministrazione) non possano essere considerati attuativi (pur se previsti in convenzione) sol perché effettuati a favore di soggetto diverso dal Comune, si dovrà optare solo per l'applicazione del regime impositivo IVA

(con l'aliquota del 10% ai sensi del n. ro 127-quinquies della Tabella A parte terza allegata al D.P.R. n. 633/72), potendo argomentarsi stavolta con certezza per l'imputazione della fattispecie "de qua" al paradigma della cessione "gratuita" (in assenza di alcuna connessione sinallagmatica con la effettuanda cessione/costituzione) e quindi, ai fini della base imponibile, con evidenziazione del prezzo di costo dei beni ceduti o dei diritti oggetto di servitù, determinato al momento in cui si stipulano gli atti, ai sensi del n. 2 lett. c) dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/72.

Peraltro non pare eludibile, in tale ricostruzione, nemmeno l'applicazione dell'imposta di donazione ex TU n. 346/90⁽⁸⁾ (sia pure con possibilità di detrazione da siffatta imposta di quella assoluta ai fini Iva ai sensi dell'art. 56 comma 5 del TU), e ciò perché, come è noto, il comma 47 art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006 n. 26 convertito in legge 24 novembre 2006 n. 286 ha previsto l'applicazione della detta imposta anche per gli atti a titolo gratuito in generale (ancorché non donativi).

Resterebbero dovute, in siffatta prospettazione e in ogni caso (ai sensi dell'art. 1-bis della tariffa allegata al TU 31.10.1990 n. 347 e, rispettivamente, art. 10 del detto TU), l'imposta ipotecaria nella misura "rinforzata" del 3% (su entrambi gli atti, di cessione e costituzione) e l'imposta catastale nella misura ordinaria dell'1% (solo sull'atto di cessione. non comportando intuitivamente l'atto costitutivo di servitù alcuna voltura). Non troverebbero invece alcuno spazio applicativo:

- né il meccanismo del "reverse charge" (ex art. 17 comma 6 lettera a-bis del D.P.R. n. 633/72) in quanto le effettuande operazioni risultano imponibili ai sensi del comma 8-ter art. 10 D.P.R. n. 633/72 indipendentemente da alcuna opzione del cedente, avendo ad oggetto fabbricati strumentali da esso cedente ultimati da meno di cinque anni (termine così fissato per effetto dell'art. 9 lett.a) del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, in G.U. 26 giugno 2012 n. 147);
- né tanto meno il disposto di esenzione da IVA ex art. 10 n. 12) del D.P.R. n. 633/72, non trattandosi di operazioni perfezionate con "enti pubblici", come invece espressamente richiede la norma ora richiamata.

Adriano Pischetola

-
- 1)** La questione relativa all'ambito applicativo dell'art. 51 della Legge n. 342/2000 è trattata diffusamente nello Studio del CNN n. 22-2005/T, *Scomputo degli oneri di urbanizzazione – Regime IVA*, est. Cantamessa, in *Studi e materiali* n. 2/2005, p. 1345 ss.
 - 2)** Cfr. Risoluzione n. 140/E del 4 giugno 2009 da cui emerge *per tabulas* che la disciplina di cui alla normativa richiamata non tollera applicazioni ad ipotesi affini o analoghe; nonché Ris. N. 166/E del 22 giugno 2009 ove si ribadisce l'esatto perimetro cui detta normativa esentativa afferisce.
 - 3)** Sul concetto di "valore normale" e soprattutto sui criteri per poterne definire l'entità ai fini dell'applicazione dell'imposta cfr. le limpide osservazioni di N.FORTE, nel redigendo Commentario IVA di cui al D.P.R. n. 633/72 (segnatamente v. commento all'art. 14), ancora in corso di pubblicazione e la cui consultazione è stata resa possibile grazie alla cortesia dell'Autore.
 - 4)** Per il quale "ai provvedimenti, alle convenzioni ed agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, secondo comma, del D.P.R. n. 601/1973".
 - 5)** Per il quale " 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 alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge indicata nel primo comma) [ndr: e cioè della legge 22 ottobre 1971 n. 865,]”.

- 6) v. Risoluzione del 3 gennaio 1983, n. 250666; Risoluz. del 22 giugno 2009 n. 166/E; cfr. anche sul punto Studio CNN n. 49-2006/T, *Trattamento fiscale dell'atto di cessione gratuita di area al Comune non compresa nei piani di edilizia economica e popolare*, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 21 aprile 2006, in *Studi e materiali* n. 1/2006 p. 567 ss.
- 7) Così testualmente la cit. Risoluz. n. 166E/2009.
- 8) Sul punto v. Studio CNN n. 494-582-590 bis, *Atti di trasferimento di immobili – Casi particolari* (D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito con legge 8 agosto 1996, n. 425), estensori Paolo Puri, Nicola Forte, approvato dalla Commissione Studi tributarî il 22 maggio 1997 e dal Consiglio Nazionale il 6 giugno 1997.

(Riproduzione riservata)