

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio 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

Quesito

E' stato richiesto di pronunciarsi sull'applicabilità delle agevolazioni fiscali di cui al secondo comma art. 32 D.P.R. n. 601/73 ⁽¹⁾ all'atto portante, in sede di convenzione per l'attuazione di un piano di lottizzazione, cessione gratuita ⁽²⁾ al Comune di alcune aree - poste al di fuori dei piani di 'zona' - adibite a strade, parcheggi e verde pubblico, nonché di una barriera paramassi realizzata, su richiesta del Comune stesso, dal lottizzante a protezione dell'area interessata.

1. Impostazione della problematica

La formulazione del dato positivo - riferita come appare solo agli atti di cessione a titolo gratuito a favore dei comuni e loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865/71 - così come la rubrica del cit. art. 32 intitolata "Edilizia economica e popolare" potrebbero far indurre a ritenere che il trattamento agevolato ivi disciplinato si applichi laddove oggetto della cessione (o comunque della convenzione attuativa del piano di lottizzazione) siano esclusivamente aree rientranti in quei programmi.

Il detto titolo IV infatti a sua volta reca l'intestazione "Programmi pubblici di edilizia residenziale" e racchiude un'articolata e variegata disciplina delle modalità in cui si possono atteggiare i programmi stessi (riportati negli artt. da 48 a 71), da attuarsi a mezzo di opere che l'art. 52 della legge n. 865/71 qualifica "a tutti gli effetti

...di pubblica utilità" e con lavori 'dichiarati urgenti e indifferibili'.

Interessano, qui, altresì l'art. 48 ⁽³⁾ della L.865/71, così come l'art. 49 ⁽⁴⁾ e l'art. 55 ⁽⁵⁾, norme tutte da cui si evince come la '*ratio legis*' ad esse sottesa sia stata quella di soddisfare i bisogni di classi sociali particolarmente disagiate in riferimento al bene primario della propria abitazione (da costruire o da ristrutturare) o comunque quella di favorire direttamente o indirettamente (anche attraverso finanziamenti o erogazione di contributi) la soddisfazione di tali bisogni.

Il che appare confermato anche da quanto disposto dall'art. 66 della citata legge n. 865/71, che estende ai programmi per la Gestione case lavoratori (di cui alla legge n. 60/1963) le disposizioni del detto titolo IV della legge stessa. ⁽⁶⁾

Inoltre dagli artt. 50 e 51 della detta ultima legge si evince che i programmi suddetti devono essere realizzati nelle aree comprese nei "piani di zona" se il Comune li ha già formati (art. 50) ovvero, se ciò non è avvenuto, nelle aree indicate dal Consiglio comunale nell'ambito delle zone destinate all'edilizia residenziale dai piani regolatori generali e dai programmi di fabbricazione, quando essi risultino approvati, adottati e trasmessi per l'approvazione (art. 51), salva - in caso di mancata approvazione del piano di zona - la localizzazione degli interventi di edilizia residenziali nei piani di zona soltanto 'adottati' ⁽⁷⁾: ipotesi - quest'ultima - nella quale sulle aree così individuate viene concesso il diritto di superficie per l'esecuzione dell'intervento.

E' pertanto questo (e non altro) il perimetro disegnato dal legislatore fiscale per l'applicazione del trattamento agevolato, in considerazione delle specifiche finalità al cui perseguimento è dettata la normativa in materia di edilizia economica e popolare (a sua volta richiamata dalla norma agevolativa in commento) .

Ciò - come si diceva - può fondare il legittimo sospetto di un'applicazione restrittiva e mirata del richiamato trattamento fiscale agevolato.

2. Lettura dell'art. 32 DPR n .601/73 in combinazione con il disposto dell'art. 20 legge n. 10/77 e con le disposizioni portate dal T.U. n. 380/2001

Quanto rilevato nel paragrafo che precede va peraltro integrato - ai fini della esatta applicazione del regime fiscale previsto all'art. 32 secondo comma D.P.R. n. 601/73 - con una piana lettura del disposto di cui all'art. 20 della legge 28 gennaio 1977 n. 20 (cd. Legge Bucalossi), a tenore del 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."

D'altra parte come è noto la legge 'Bucalossi' è stata in buona parte abrogata dal TU n. 380/2001 ove sono confluite molte delle sue disposizioni; ed anche se

l'art. 20 citato non è stato formalmente soppresso, i riferimenti ad altre disposizioni della legge stessa devono intendersi effettuati alle corrispondenti previsioni del T.U.

Orbene, stante quanto statuito dal cit. art. 20 (la cui lettura a sua volta va pertanto 'aggiornata' con riferimento alle fattispecie recepite e consolidate nel T.U. sull'edilizia) , le agevolazioni previste dall'art. 32 secondo comma DPR n. 601/73 si devono ritenere applicabili anche a:

- **Atti (anche unilaterali) già previsti dall' art. 11 della legge n. 10/77 ed ora dall'art. 16 comma 1 del T.U** con i quali a scomputo in tutto o in parte della quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione dovuta all'atto del rilascio del permesso di costruire, il titolare del permesso stesso si obblighi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune e conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del comune;
- **convenzioni già previste dall' art. 7 della legge n. 10/77 ed ora dall'art. 17 comma 1 del T.U.** e cioè le convenzioni nell'ambito dell'edilizia abitativa convenzionata (ed anche in relazione ad edifici già esistenti), con cui il richiedente il permesso di costruire si impegni, con il comune, ad applicare prezzi di vendita e canoni di locazione determinati ai sensi della convenzione-tipo (di cui infra), ai fini della riduzione del contributo di costruzione alla sola quota degli oneri di urbanizzazione;
- **convenzioni comunali nonché gli atti di obbligo** in generale stipulati - sempre nell'ambito dell'edilizia abitativa di cui si diceva - in conformità della convenzione tipo approvata dalla Regione **ai sensi dell'art. 18 del T.U**, ove vengono predeterminati le caratteristiche tipologiche e costruttive degli alloggi; i criteri di fissazione dei prezzi di cessione degli alloggi, sulla base del costo delle aree, e di determinazione della costruzione e delle opere di urbanizzazione; la determinazione dei canoni di locazione in percentuale del valore desunto dai prezzi fissati per la cessione degli alloggi; la durata di validità della convenzione non superiore a 30 e non inferiore a 20 anni;
- **atti di esproprio** previsti dall'art. 13 della legge n. 10/77 per la realizzazione dei programmi pluriennali di attuazione (ed è quindi da pensare anche gli atti di cessione volontaria sostitutivi della procedura formale di esproprio);
- **acquisizioni gratuite di opere del tutto abusive** (cioè realizzate in assenza di permesso di costruire , in totale difformità dal medesimo, ovvero con variazioni essenziali e semprechè non si sia provveduto alla rimozione o alla demolizione), al patrimonio del Comune, già previste dall'art. 15 della legge n. 10/77 ed ora disciplinate dall'art. 31 del T.U. per il quale " Se il responsabile dell'abuso non provvede alla demolizione e al ripristino dello stato dei luoghi nel termine di novanta giorni dall'ingiunzione, il bene e l'area di sedime, non-

ché quella necessaria, secondo le vigenti prescrizioni urbanistiche, alla realizzazione di opere analoghe a quelle abusive sono acquisiti di diritto gratuitamente al patrimonio del comune.”.

Più in generale però deve qui rilevarsi in ordine alla individuazione dell'ambito applicativo dell'art. 20 della legge n.10/77, che - così come enunciato anche dall'Amministrazione finanziaria ⁽⁸⁾- esso vada individuato non solo con riferimento ad atti e convenzioni previsti segnatamente dalla legge n. 10/77 (come potrebbe apparire da un'interpretazione meramente letterale del dato positivo), bensì anche con riferimento *ad ogni atto che comporti attuazione e pieno, puntuale e completo compimento delle pregresse convenzioni di lottizzazione*, e ciò per l'intuibile motivo per il quale, se è da ritenersi meritevole di agevolazione fiscale la convenzione lottizzatoria, non si può non ritenere che anche gli atti finalizzati a darne attuazione possano conseguire il medesimo beneficio tributario .

Del che il legislatore stesso ha comprovato di dare ulteriore prova se solo si pone attenzione al disposto di cui all'art. 51 della legge 21 novembre 2000 n. 342, ⁽⁹⁾ a tenore 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**”; escludendosi con ciò indirettamente (sia pure con riferimento all'IVA) che un atto traslativo a favore del Comune avente ad oggetto aree od opere finalizzate alla urbanizzazione, in *collegamento funzionale con la convenzione di lottizzazione*, possa esprimere una qualsiasi capacità contributiva, fiscalmente rilevante.⁽¹⁰⁾

3. Conclusioni

Quanto esposto consente di concludere per la pacifica applicabilità delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 32 secondo comma D.P.R. n. 601/73 anche alla fattispecie di cui al quesito. E ciò non solo, come è intuitivo, in riferimento alla cessione a favore del Comune dell'area (pur non rientrante nei "piani di zona"), ma anche alla cessione della barriera paramassi, nella misura in cui si evidenzi un pregnante collegamento all'area stessa con funzione pertinenziale e quindi avente funzione (sia pure indirettamente) attuativa degli obblighi convenzionali.

Adriano Pischetola

- 1) Che recita: " 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,]".
- 2) È intuitivo che la cessione di cui qui si tratta è quella perfezionata in assenza vuoi di uno specifico spirito di liberalità (o *'animus donandi'*) in grado di attribuire alla fattispecie una connotazione donativa, sia pure indiretta, vuoi di un'espressa assunzione di obblighi od oneri di natura patrimoniale da parte del Comune cessionario e posti in collegamento sinallagmatico con la prospettata cessione (cfr. *Cassaz. Civile* 13 febbraio 1987 n.1586 in *Giust. civ. Mass.* 1987, fasc. 2, secondo cui " La cessione al comune di suolo per la costruzione di una via pubblica da parte dei proprietari frontisti, effettuata in corrispettivo della assunzione da parte del comune degli oneri di urbanizzazione primaria già a carico degli stessi proprietari interessati all'attuazione di una lottizzazione sui rispettivi terreni, integra un negozio sostanzialmente oneroso e non già di liberalità...". V. *amplius*, Studio CNN, *Natura giuridica della cessione gratuita al Comune di terreno destinata a strada*, in *Studi su argomenti di interesse notarile*, Roma 1968, p.134);
- 3) Art.48: "*Nel triennio 1971-1973 i programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al presente titolo prevedono: la costruzione di alloggi destinati alla generalità dei lavoratori ed a coloro che occupano abitazioni improprie, malsane e fatiscenti da demolire; la costruzione di alloggi destinati a soddisfare i fabbisogni abitativi di zone colpite da calamità naturali; la costruzione di case-albergo per studenti, lavoratori, lavoratori immigrati e persone anziane, nonché di alloggi destinati ai cittadini più bisognosi, anche riuniti in cooperative edilizie; la costruzione di alloggi in favore di lavoratori dipendenti emigrati all'estero e di profughi, anche se riuniti in cooperative edilizie; la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria relative agli interventi di edilizia abitativa; la esecuzione di opere di manutenzione e di risanamento del patrimonio di abitazioni di tipo economico e popolare dello Stato e degli enti di edilizia economica e popolare, escluso quello ceduto ai sensi del D.P.R. 17 gennaio 1959, n. 2, l'integrazione dei contributi concessi agli istituti autonomi per le case popolari per la realizzazione di programmi edilizi.*
I programmi sono predisposti secondo le disposizioni contenute nel titolo I della presente legge."
- 4) Che statuisce " Ai lavoratori dipendenti o autonomi che, per la ricostruzione di abitazioni distrutte o gravemente danneggiate nei comuni soggetti a totale o parziale trasferimento, abbiano ottenuto contributi a fondo perduto per effetto di disposizioni legislative emanate in favore di persone colpite da calamità naturali e catastrofi, sono concessi ulteriori contributi integrativi a fondo perduto sino alla concorrenza dell'intero ammontare della spesa dei progetti approvati e già ammessi a contributo parziale";
- 5) Che a sua volta statuisce che " I fondi di cui alle lettere c) [e cioè *ex* fondi GESCAL) e d) [derivanti da anticipazioni su pagamento dei debiti dello Stato] del successivo art. 67 sono destinati per:
 - a) la costruzione di alloggi destinati alla generalità dei lavoratori dipendenti nella misura non inferiore al 60 per cento e di case-albergo per studenti, lavoratori, lavoratori immigrati e persone anziane nella misura non superiore al 5 per cento dei fondi stessi;
 - b) interventi per la costruzione di alloggi destinati ai dipendenti di imprese, ammesse a costruire direttamente alle condizioni di cui all'articolo 56, nella misura non superiore al 10 per cento dei fondi stessi;
 - c) finanziamenti di cooperative costituite tra lavoratori dipendenti, le quali concorrono alla costruzione degli alloggi con l'apporto dell'area, nella misura non superiore al 15 per cento dei fondi stessi;

- d) prestiti individuali per la costruzione e l'acquisto di alloggi o miglioramento o risanamento, di alloggi di proprietà dei richiedenti a valere sul fondo di rotazione in misura non superiore al 10 per cento;
- e) interventi di ristrutturazione, risanamento o restauro conservativo di interi complessi edilizi compresi nei centri storici per una quota gravante nella percentuale dei fondi destinata alla generalità dei lavoratori."
- 6) Ed infatti con risoluzione del 24.10.1975 n.30155 l'A.F. ha ribadito che l'attività negoziale tendente all'attuazione dei piani indicati nella sopraricordata legge n.60/63 è assistita dal particolare regime fiscale di favore di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. n.601/73
- 7) E ciò ai sensi dell'art. 3 d.l. 2 maggio 1974 n.115 (in Gazz. Uff., 2 maggio 1974, n. 113), decreto convertito in l. 27 giugno 1974, n. 247 (in Gazz. Uff., 1° luglio 1974, n. 170). - Norme per accelerare i programmi di edilizia residenziale.
- 8) Cfr. in relazione agli atti di cd. redistribuzione immobiliare fra co-lottizzanti' *Risoluzione* n. 220210 del 16 dicembre 1986 - Dir. TT.AA e la *Risoluzione* n. 250666 del 3 gennaio 1983, Dir. TT.AA , secondo cui **"L'art. 20 [ndr. della legge n.10/77] , per aver menzionato genericamente le 'convenzioni' tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti ...che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione"**.
Cfr. altresì *Studio* CNN n. 22/2001/T, est. CANTAMESSA - CIPOLLINI, *Retrocessione di aree funzionali ad una lottizzazione già trasferite gratuitamente al Comune* (approvato dalla Commissione studi tributari il 20 settembre 2002) e *Studio* N. 307 bis, est. PETRELLI, *Regime fiscale degli atti di cessione gratuita di aree ai Comuni* (approvato dalla Commissione Studi tributari il 19 maggio 1995); *in ordine alla possibilità di ritenere assoggettabile al regime agevolato di cui al D.P.R. n. 601/73 l'atto di redistribuzione immobiliare fra co-lottizzanti anche in assenza della costituzione di un formale consorzio di urbanizzazione cfr. Studio* CNN (estensore PISCHETOLA) *approvato dalla Commissione Studi Tributari il 3 marzo 2006 Studio n. 28/2006/T*, Atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non consorziati e relativo trattamento fiscale, *in CNN Notizie del 31 marzo 2006 n.64; per una specifica ipotesi di applicazione di tale regime cfr. altresì Studio* CNN n. 114/2005/T (medesimo ultimo estensore), *approvato dalla Commissione Studi Tributari il 3 marzo 2006, Utilizzo di volumetria "perequativa" e ipotesi di applicabilità delle agevolazioni ex legge n.10/77 , in CNN Notizie del 23 marzo 2006 n.58;*
- 9) Dettante misure in materia fiscale e pubblicata sulla G.U. del 25 novembre 2000, n. 276, S.O
- 10) Cfr. sul punto la Circolare Min. Finanze n.207/E del 16.11.2000 (in *il fiscovideo* n.1 - 2006) che fonda la irrilevanza ai fini IVA delle cessioni di cui si dice nel testo per la loro omologabilità - ai fini del trattamento fiscale - al versamento in denaro cui in alternativa sarebbe tenuta l'impresa lottizzante al fine di assolvere l'obbligo del pagamento della quota di urbanizzazione; cfr. altresì *Risoluz.Ag.Entrate* in data 14.1.2003 n.6/E.

(Riproduzione riservata)