

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 22/2005/T

Scomputo degli oneri di urbanizzazione - Regime Iva

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 marzo 2005

E' stato posto il seguente quesito.

"Una societ  che ha realizzato un grosso intervento edilizio, in attuazione di una Convenzione di programma integrato di recupero edilizio ed urbanistico, deve ora effettuare, in attuazione degli obblighi assunti con la predetta convenzione, le cessioni gratuite al Comune di:

a) aree destinate a strade, parcheggi, piazza pedonale interna e verde pubblico;

b) edificio adibito a scuola, realizzato in conformit  a progetto redatto dall'Amministrazione comunale, a scomputo degli oneri di urbanizzazione secondaria e del contributo concessorio."

In relazione a tale operazione, si chiede di conoscere il trattamento tributario applicabile alle cessioni degli immobili ed ai relativi atti, agli effetti dell'IVA, dell'imposta di Registro, Ipotecaria e Catastale.

Prima di affrontare l'ambito oggettivo di applicazione della normativa tributaria, appare utile premettere brevi cenni della normativa urbanistica relativamente alla realizzazione delle opere di urbanizzazione.

Come   noto, la materia, gi  regolata dalla legge 28 gennaio 1977, n. 10, modificata ed integrata da successive disposizioni ⁽¹⁾,   disciplinata dal nuovo testo unico dell'edilizia contenuto nel D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 ⁽²⁾.

A norma dell'art. 10 del T.U., gli interventi che costituiscono trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio, sono subordinati a permesso di costruire rilasciato nel rispetto delle previsioni degli strumenti urbanistici, dei regolamenti edilizi e della disciplina vigente.

Tale provvedimento, irrevocabile ed oneroso, a norma dell'art. 16 T.U., comporta la corresponsione di un contributo commisurato all'incidenza degli oneri di ur-

banizzazione ed al costo di costruzione. Il contributo concessorio è costituito da: - una quota commisurata all'incidenza degli oneri di urbanizzazione, da corrispondersi al Comune all'atto del rilascio del permesso da costruire e rateizzabile su richiesta dell'interessato, - e di una quota relativa al costo di costruzione determinata all'atto del rilascio, da corrispondersi in corso d'opera, secondo le modalità e le garanzie stabilite dal Comune non oltre sessanta giorni dalla ultimazione della costruzione. E' peraltro consentito al titolare del permesso di costruire, a scomputo totale o parziale di detta quota, in presenza di convenzioni di lottizzazione, di realizzare direttamente a proprie spese le opere di urbanizzazione primaria, con le modalità e le garanzie stabilite dal Comune, oppure di cedere, "gratuitamente" (*rectius* senza corrispettivo in denaro), al Comune la proprietà di aree ove sono situate le opere di urbanizzazione secondaria, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del Comune ⁽³⁾.

La cessione "gratuita" delle aree ai Comuni, prevista dalle Convenzioni di lottizzazione e la cessione "gratuita" delle opere di urbanizzazione ai Comuni a scomputo del contributo di urbanizzazione, subordinata al rilascio del permesso di costruire, fu oggetto di incertezze interpretative e contrastanti teorie, tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza amministrativa, in merito all'assoggettabilità ad IVA di tali operazioni ⁽⁴⁾.

La disputa è stata risolta in sede legislativa con il disposto dell'art. 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Collegato fiscale alla legge finanziaria). Ai sensi di tale norma " 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"

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 207/E del 16 novembre 2000, esplicativa della suddetta legge n. 342/2000, ha chiarito che "la cessione ai Comuni di aree ed opere di urbanizzazione da parte dell'impresa titolare della concessione ad edificare, a scomputo del contributo di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, costituisce una operazione non rilevante agli effetti dell'IVA , alla stregua del trattamento fiscale applicabile al versamento in denaro del predetto contributo effettuato alternativamente dalla stessa impresa".

Con la risoluzione n. 6/E, del 14 gennaio 2003 la Direzione Centrale delle Entrate ha rilevato come il legislatore abbia inteso equiparare, al fine del trattamento applicabile agli effetti dell'IVA, il versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli articoli n. 5 e n. 11 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cosiddetta legge Bucalossi) alla cessione di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione. E' appena il caso di ricordare, infatti ⁽⁵⁾, come non rientri nel campo di applicazione dell'IVA il contributo di urbanizzazione versato dal titolare del

provvedimento concessorio, non potendosi ravvisare, al rapporto posto in essere tra Comune e destinatario del provvedimento, natura sinallagmatica, ma dovendosi riconoscere in tale rapporto "innegabili caratteristiche di generalità, tipiche del rapporto di natura tributaria".

Con specifico riferimento al caso di specie, si osserva che la società si è obbligata, in virtù di una Convenzione di programma integrato di recupero edilizio ed urbanistico, a cedere determinate aree destinate a strade, parcheggi, piazza e verde pubblico, oltre ad un edificio adibito a scuola realizzato in conformità a progetto redatto dall'Amministrazione comunale a scomputo degli oneri di urbanizzazione secondaria e del contributo concessorio.

In proposito, va innanzitutto rilevato che il trattamento fiscale previsto dall'art. 51 si applica alla cessione di "opere di urbanizzazione". Da ciò consegue come appaia opportuno considerare separatamente le due cessioni *sub a)* e *sub b)*, riguardando, la prima, determinate aree da destinare ad opere di urbanizzazione primaria, e, la seconda, l'edificio adibito a scuola già realizzato, a scomputo degli oneri di urbanizzazione secondaria e del contributo concessorio.

Com'è noto, le categorie di beni che costituiscono opere di urbanizzazione, già elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, sono state riprese ed ampliate nel nuovo T.U. n. 380/2001.

Ai sensi dell'art. 16, commi 7, 7 *bis* e 8, T.U.,

- gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi:

(comma 7) : le strade residenziali, gli spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato, oltre, (comma 7 *bis*): ai cavedi multiservizi ed i cavidotti per i passaggi di reti di telecomunicazioni, salvo nelle aree individuate dai Comuni sulla base dei criteri definiti dalle regioni;

- gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi:

(comma 8): gli asili nido e le scuole materne, le scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, i mercati di quartiere, le delegazioni comunali, le chiese ed altri edifici religiosi, gli impianti sportivi di quartiere, le aree verdi di quartiere, i centri sociali e le attrezzature culturali e sanitarie, comprendendosi in queste ultime le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate.

Dalla elencazione che precede si può evincere che il bene oggetto della cessione *sub b)* ossia l'edificio adibito a scuola, rientri tra le categorie sopra elencate. Deve ritenersi pertanto che la cessione dell'edificio adibito a scuola, ed eventualmente la sua area di pertinenza, costituendo uno scomputo del contributo di urba-

nizzazione, come disposto dal citato articolo 51 della legge n. 342/2000, non sia rilevante ai fini IVA. Da ciò consegue che l'atto di cessione di detto edificio vada assoggettato all'imposta di registro. In particolare si ritiene che all'atto medesimo vada applicato il trattamento tributario agevolato di cui all'art. 32 comma 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, come si ritengono spettanti le stesse agevolazioni all'atto di cessione di aree di cui al superiore punto a) del quesito, essendo in presenza dei presupposti e delle condizioni prescritte dalla legge n. 865/71 ⁽⁶⁾.

A tale proposito, va rilevato come l'art. 32 del D.P.R. 601/73, al 2° comma preveda l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e la esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali agli atti di cessione a titolo gratuito di aree a favore dei Comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi alla attuazione di programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865/1971.

Ai sensi dell'art. 20 della L. n. 10, 28 gennaio 1977, "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".

Devesi osservare come dalla formulazione testuale della norma si possano evidenziare alcune importanti indicazioni:

L'articolo richiama, per *relationem*, la disciplina fiscale degli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo IV, della L. 865/1971 ai sensi della quale gli atti di concessione delle aree a favore dei Comuni sono sottoposti ad imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali ⁽⁷⁾.

2. dalla combinazione delle disposizioni suddescritte si evincerebbe l'ipotesi interpretativa secondo cui il legislatore abbia inteso in tal modo fissare un principio di portata generale, e quindi estensibile ⁽⁸⁾ anche ad altri atti, con il solo vincolo dell'inerenza alla convenzione di lottizzazione, di cui devono comunque sempre costituire modalità di attuazione ⁽⁹⁾.

Alla luce di quanto affermato, deve pertanto ritenersi che gli atti di cessione di cui ai punti *sub a)* e *sub b)* del quesito, possano configurarsi come un unico atto di cessione rientrante nella previsione dell'art. 32, comma 2 del D.P.R. 601/73, che stabilisce l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.

Marilena Cantamessa

-
- (1) Cfr. F.M. BAGGIO e G. REBECCA, *Il fisco*, n. 30, p. 4721.
 - (2) L'entrata in vigore del nuovo T.U. è stata dapprima prorogata al 30 giugno 2003 dall'art. 2 del D.L. 20 giugno 2002, n. 122; con decreto del 19 giugno 2003 l'entrata in vigore della seconda parte è stata posticipata al 1 gennaio 2004.
 - (3) Cfr. M. POSARELLI, *Il fisco*, n. 41 /2003, p. 6386.
 - (4) Per la ricostruzione del quadro generale di riferimento, L. DEL FEDERICO, *Il fisco*, n. 10/2003, p. 1436.
 - (5) Vedasi la risoluzione ministeriale n. 363292 del 16 gennaio 1978.
 - (6) Cfr. Studi del Consiglio Nazionale Notariato rispettivamente n. 307 *bis* /1995 (est. Petrelli); n. 22/2002 (M.C. - G.C.).
 - (7) Cfr., in tal senso, SACCHETTO, *Commento art. 20 della L. n. 10/1977*, in *Le Nuove Leggi Civili commentate*.
 - (8) Ed in quanto norma agevolativa, non esistono impedimenti ad una sua interpretazione estensiva.
 - (9) Cfr. in senso conforme, Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 03-01-1983, n. 250666 in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big – Ipsoa*; Cfr. ancora, Risoluzione n. 220210 del 16 dicembre 1986, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big - Ipsoa*; Cfr. in senso analogo, Nota della Direzione generale n. 250666 del 3 gennaio 1983, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big - Ipsoa*.

(Riproduzione riservata)