

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

I Dossier Fiscali

***ACQUISIZIONE DI AREE E DI OPERE DI URBANIZZAZIONE DA
PARTE DEI COMUNI A SCOMPUTO DEGLI ONERI CONCESSORI O
IN ESECUZIONE DI CONVENZIONI DI LOTTIZZAZIONE***

Maggio 2005

INDICE

PREMESSA.....	3
1. ANALISI DEL PROVVEDIMENTO	3
1.1. Concetto di non rilevanza ai fini IVA	3
1.2. Opere di urbanizzazione	4
1.3 Regime normativo	6
2. PRONUNCE MINISTERIALI	6
3. CONCLUSIONI	7
4. TABELLE DI SINTESI	8

APPENDICE: Normativa e Prassi

PREMESSA

L'art. 51 della **Legge 21 novembre 2000 n. 342**, disciplina fiscalmente le operazioni di acquisizione di aree od opere di urbanizzazione a scomputo da parte dei Comuni.

In particolare, il testo normativo prevede la non rilevanza ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alle detrazioni, delle operazioni di cessione ai Comuni delle aree e delle opere d'urbanizzazione, realizzate dalle imprese di costruzione, a scomputo dei contributi di urbanizzazione od in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.

A tal fine, si ricorda che il contributo concessorio si articola in 2 voci: gli oneri di urbanizzazione ed il costo di costruzione.

Gli oneri di urbanizzazione rappresentano un contributo del titolare del titolo concessorio agli oneri sostenuti dal Comune per la realizzazione delle opere di urbanizzazione, di cui all'art. 4 della legge 847/1964. L'importo del suddetto contributo è fissato dall'ente pubblico territoriale, con specifica deliberazione, sulla base di tabelle parametriche regionali.

Il costo di costruzione è commisurato invece al costo di costruzione dell'edilizia convenzionata, nei termini fissati periodicamente da delibere regionali, in base alle caratteristiche e alla tipologia delle costruzioni, nonché alla loro destinazione ed ubicazione.

1. ANALISI DEL PROVVEDIMENTO

Sotto il profilo redazionale, la disposizione in esame fa riferimento a concetti di normativa tributaria applicati a fattispecie strettamente urbanistiche. La lettura del combinato disposto delle diverse discipline permette di delineare una struttura giuridica specifica di cui si ritiene utile, al fine di favorire la lettura del presente documento, evidenziare di seguito alcuni riferimenti essenziali.

1.1. Concetto di non rilevanza ai fini IVA

Nell'ambito della disciplina tributaria richiamata, occorre precisare innanzitutto che **la non rilevanza** delle operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi, ai fini del suddetto tributo, può intendersi sia in virtù di una precisa disposizione normativa, sia in forza della mancanza di uno dei requisiti necessari alla corretta applicazione impositiva.

Nel primo caso, l'art.10 del DPR 633/72 individua le cosiddette operazioni ***esenti da IVA***, che rappresentano un'eccezione nel processo di applicazione dell'imposta, secondo il quale l'onere di pagamento della stessa è trasferito dal produttore-soggetto passivo al consumatore finale, secondo l'istituto della rivalsa (art.18 DPR 633/72).

La mancanza di uno dei requisiti necessari a livello soggettivo (difetto nell'esercizio dell'attività d'impresa in via abituale, per esempio) ovvero oggettivo (esclusione di

particolari tipologie di operazioni tra quelle rilevanti ai fini della anzidetta imposta) si ravvisa invece come estremo per considerare la fattispecie in esame un'operazione *esclusa da IVA*.

Entrambi i casi rappresentano situazioni residuali rispetto al panorama d'applicazione dell'IVA, di difficile classificazione omogenea, soprattutto nell'ambito dei casi di esclusione, ma riconducibili a modalità attuative similari. Per meglio intendersi, ci si riferisce al fatto che ambedue comportano **l'indetraibilità dell'IVA** relativa agli **acquisti di beni o servizi afferenti** le operazioni esenti o escluse (art.19, comma 2 DPR 633/72).

La disposizione dell'art. 51, sotto questo profilo, introduce un regime di esclusione, piuttosto che di esenzione ai fini IVA, frutto proprio dell'individuazione di una nuova fattispecie assimilabile da parte del Legislatore che su ciò si è per la prima volta pronunciato.

1.2. Opere di urbanizzazione

In virtù del carattere oneroso della concessione edilizia (attuale permesso di costruire), introdotta dall'art. 3 della L.10/77, la quota parte del contributo concessorio commisurato alle opere di urbanizzazione può essere pagata (*ex art. 11 L.10/77*) sia in denaro che attraverso la realizzazione diretta delle opere di urbanizzazione da parte delle imprese di costruzione che beneficino del permesso.

La scelta è rimessa alla valutazione discrezionale del Comune interessato, in relazione ad un'eventuale istanza promossa dal soggetto titolare del permesso di costruire. Quest'ultimo s'impegna quindi a realizzare le suddette opere, definite e dettagliatamente elencate nell'art. 4 L.847/64, il cui valore verrà scomputato dall'importo complessivo del contributo concessorio, in relazione alla quota parte relativa alle stesse.

A tale fattispecie viene equiparata, ai fini dell'adozione del regime IVA agevolato per i trasferimenti delle opere in oggetto, stabilito dall'art.51, l'ipotesi di cessione di opere di urbanizzazione realizzate in esecuzione di convenzioni di lottizzazione. Queste ultime costituiscono atti preordinati all'autorizzazione comunale a lottizzare, come stabilito nella "*Legge Urbanistica*", art.28 commi 4 e 5, L.1150/42, soggetti a trascrizione a carico del proprietario lottizzatore il quale, in sede di stipula della convenzione stessa, si obbliga tra l'altro a:

- (a) cedere gratuitamente entro i termini stabiliti le aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria, nonché quelle per le opere di urbanizzazione secondaria, in proporzione all'entità e alle caratteristiche delle lottizzazioni;
- (b) assumere gli oneri relativi alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui al precedente punto, al fine di garantire l'allaccio della zona in oggetto ai pubblici servizi;

- (c) assicurare congrue garanzia finanziarie per l'adempimento degli obblighi assunti.

La gratuità della cessione delle aree oggetto di trasformazione urbanistica, in virtù delle suddette convenzioni, non comporta un differente trattamento fiscale tra le due fattispecie assimilate dal Legislatore nel recente intervento normativo. Entrambe infatti importano, secondo il combinato disposto della normativa sull'IVA e sull'imposta di registro, il pagamento in capo all'acquirente, ovvero dell'ente territoriale, degli oneri fiscali per la cessione dell'opera (**aliquota IVA ridotta al 10%** di cui alla Tabella A, Parte III, DPR 633/72 e **imposta di registro in misura fissa pari a € 168¹**).

La disciplina fiscale che si applica per le operazioni di cessione delle opere d'urbanizzazione ai fini del pagamento dell'onere concessorio, nel tempo però, non ha reso indifferente, né per il soggetto passivo né per l'ente territoriale, vale a dire sia per il concessionario sia per il Comune, la scelta tra una forma e l'altra di pagamento.

Di fatto, nel caso più semplice di liquidazione in denaro del tributo, il soggetto obbligato esaurisce la propria posizione debitoria nei confronti dell'Amministrazione Locale con la sola corresponsione dell'importo dovuto, e a quest'ultima non spetta nessun onere ulteriore. Nell'altro caso, la cessione delle opere importa, come già sopra specificato, il pagamento in capo all'acquirente, ovvero dell'ente territoriale, degli oneri fiscali per l'IVA e per l'imposta di registro. In talune circostanze, anche per l'impresa concessionaria può non risultare indifferente il pagamento in denaro o in natura dell'onere concessorio; infatti l'esecuzione dell'intervento di urbanizzazione può persino assumere un valore economico superiore all'importo dell'onere concessorio dovuto.

Su tale questione, infatti, è stato invocato a più riprese l'intervento del Ministero delle Finanze il cui orientamento non è stato certamente univoco. Ad iniziali determinazioni nel senso di esclusione di tali operazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (**R.M. n. 363292 del 16 gennaio 1978**), ha successivamente ritenuto di precisare l'obbligo di assoggettamento nei casi di cessione delle opere realizzate (**R.M. n.397527 del 14-06-1984; R.M. n.395695 del 30-07-1984**).

È stata puntualizzata inoltre la necessaria distinzione fra l'operazione di pagamento del contributo, nella fattispecie specifica di concessione, e l'esecuzione, con relativo trasferimento, delle opere di urbanizzazione (**R.M. n.363977 del 20-04-1979; R.M. n.393969 del 18-10-1979**). Si è ritenuto infatti che si costituisse un contratto distinto dal rapporto concessorio, a prestazioni corrispettive, tra l'Amministrazione Locale ed il concessionario, nel quale la prestazione resa dalla prima fosse rappresentata dallo scomputo dagli oneri di urbanizzazione dovuti dal secondo, in ragione del valore dell'opera da questi realizzata, escludendone la cessione a titolo gratuito.

¹ Importo così elevato dall'art.7 del decreto legge 31 gennaio 2005, n.7, convertito con modificazioni in legge 31 marzo 2005, n.43, con decorrenza dal 1° febbraio 2005 (la misura precedente era fissata a 129,11 euro).

1.3 Regime normativo

La disposizione dell'art.51 intende pertanto spiegare il trattamento tributario della fattispecie, ponendo fine ad un contenzioso che ha creato numerosi dubbi interpretativi in termini d'inquadramento normativo, tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza amministrativa. La scelta del Legislatore si deve quindi intendere come il tentativo di parificare, sotto il profilo fiscale, le due diverse modalità di liquidazione dei tributi dovuti.

2. PRONUNCE MINISTERIALI

Con la **Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000**, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che la disposizione in esame chiarisce la non rilevanza dell'operazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ed ha espressamente aggiunto come il Legislatore abbia voluto intenzionalmente mettere alla stessa stregua in termini di trattamento fiscale la cessione delle opere di urbanizzazione ed il versamento in denaro.

Allo stesso modo, nell'ambito di tale disciplina, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la cessione ai Comuni di opere di urbanizzazione a scomputo dei contributi concessori, o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, risulta non rilevante agli effetti dell'IVA, a condizione che il fabbricato trasferito costituisca effettivamente opera di urbanizzazione ai sensi dell'art.4 della legge 847/1964, che individua tassativamente tali opere. Al contrario, nell'ipotesi in cui venga ceduto, a scomputo degli oneri concessori, un fabbricato non rientrante in tale elencazione, la cessione risulta imponibile agli effetti dell'Imposta sul Valore Aggiunto (**R.M. n.6/E del 14-01-2003**). In particolare, trattandosi nel caso specifico oggetto della Risoluzione, della cessione, a scomputo degli oneri concessori, di un'area con annesso un circolo ricreativo, non qualificabile come opera di urbanizzazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale operazione risulta imponibile agli effetti dell'IVA.

Si richiama, quindi, l'attenzione delle imprese sul fatto che, alla luce di tale interpretazione, il trasferimento di un fabbricato, diverso dall'opera di urbanizzazione, anche se a scomputo di contributi concessori, deve essere fatturato al Comune con applicazione dell'IVA (aliquota ordinaria del 20%) e che, pertanto, alternativamente, o il Comune deve corrispondere l'Imposta sul Valore Aggiunto, ovvero l'impresa deve computare nell'importo complessivo (pari a tali oneri) anche l'IVA.

Analogamente, con la **Risoluzione Ministeriale n.37/E del 21 febbraio 2003**, è stata confermata tale interpretazione restrittiva. In particolare, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha negato la non rilevanza agli effetti dell'IVA alla cessione a scomputo di un immobile qualificato quale "centro civico", adibito a sala riunioni per gli abitanti del Comune. Tale destinazione non è stata ritenuta sufficiente dall'Agenzia per far rientrare il fabbricato interessato tra le opere di urbanizzazione in qualità di "centro sociale". Anche in questo caso, quindi, il trasferimento dell'immobile a favore del Comune, seppure sia avvenuto in esecuzione di una convenzione di lottizzazione, è soggetto ad IVA (con aliquota ordinaria del 20%, non trattandosi né di opere di urbanizzazione, né di abitazione).

Da ultimo, con la **Risoluzione n.50/E del 22 aprile 2005**, l'Amministrazione finanziaria è nuovamente intervenuta sul tema, confermando che debbono considerarsi escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art.51 della legge 342/2000, solo le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, realizzate e cedute al comune a scomputo dei contributi dovuti per il rilascio della concessione ad edificare, tassativamente elencate nell'art. 4 della legge 847/1964.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato inoltre che, nel caso in cui l'Ente locale, nell'ambito di una convenzione stipulata con gli attuatori di un intervento urbanistico, preveda non solo la realizzazione delle suddette opere di urbanizzazione a scomputo, ma anche la cessione a titolo oneroso a favore di questi ultimi di alcune aree ricomprese nel piano d'intervento, tali trasferimenti non sono riconducibili nell'ambito applicativo del citato art.51 della legge 342/2000 e, come tali, scontano il regime fiscale ordinario (imposta di registro all'8% e ipotecarie e catastali pari al 3%, dovendosi intendere come trasferimento eseguito nell'ambito dell'attività istituzionale del comune).

3. CONCLUSIONI

Certamente, sugli effetti che tale disposizione produce, non sembra manifestarsi alcuna ambiguità.

I Comuni ne sono enormemente avvantaggiati, poiché sono soggetti esclusivamente al pagamento **dell'imposta di registro** per il trasferimento del diritto di proprietà dell'area o dell'opera in oggetto, **in misura fissa pari a € 168**, ai sensi dell'art.2, Tariffa-Parte I allegata al dpr 131/1986.

Pertanto, per le imprese si delinea altresì una situazione di sostanziale "libertà di scelta" della forma di pagamento dell'onere concessorio.

4. TABELLE DI SINTESI

Art.51, legge 21 novembre 2000, n.342

Equiparazione ai fini fiscali tra pagamento dei contributi concessori ed esecuzione delle opere di urbanizzazione o trasferimento delle aree a scomputo

1° ipotesi

Non rilevanza, agli effetti dell'IVA, delle operazioni di cessione nei confronti dei Comuni di opere di urbanizzazione a scomputo degli oneri concessori o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione

2° ipotesi

Non rilevanza, agli effetti dell'IVA, della cessione nei confronti dei Comuni di aree a scomputo degli oneri concessori o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione

Regime fiscale previgente

✓ Contributo per opere di urbanizzazione = onere fiscale

⊗ non rilevanza agli effetti dell'IVA

✓ Cessione di aree o di opere a scomputo

⊗ rapporto autonomamente soggetto all'IVA

Aliquota:

1. Cessione di aree ⊗ IVA al 20% se **area edificabile**

Registro al 15% se terreno agricolo

2. Cessione di opere di urbanizzazione ⊗ IVA al 10%

Regime fiscale vigente

✓ Non rilevanza agli effetti dell'IVA = esclusione

✓ Non incidenza sulla limitazione del diritto alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi necessari per la realizzazione degli interventi

Opere di urbanizzazione (art.4 L.847/1964 e art.44 L. 865/1971)

**Opere di urbanizzazione
PRIMARIA**
(opere pubbliche)

- (1)strade residenziali;
- (2)spazi di sosta o di parcheggio;
- (3)fognature;
- (4)rete idrica;
- (5)rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
- (6)pubblica illuminazione e spazi di verde attrezzato;
- (7)infrastrutture per radio, televisione e telefonia.

**Opere di urbanizzazione
SECONDARIA**
*(opere pubbliche o di
pubblica utilità di
proprietà anche privata)*

- (1)asili nido e scuole materne;
- (2)scuole dell'obbligo e superiori;
- (3)mercati di quartiere;
- (4)delegazioni comunali;
- (5)chiese, edifici di culto, oratori e simili (L.206/03);
- (6)impianti sportivi di quartiere;
- (7)centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie;
- (8)aree verdi di quartiere.

APPENDICE

Normativa e Prassi

Normativa:

- Art.51, legge 21 novembre 2000, n. 342

Prassi:

- Risoluzione Ministero delle Finanze n. 363292/E/1978
- Risoluzione Ministero delle Finanze n. 363977/E/1979
- Risoluzione Ministero delle Finanze n. 397527/E/1984
- Risoluzione Ministero delle Finanze n. 395695/E/1984
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 207/E/2000 (estratto)
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E/2003
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E/2003
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.50/E/2005

Legge 21 novembre 2000, n. 342 (Stralcio)

Misure in materia fiscale

(G. U. n. 276 del 25 novembre 2000 - Suppl. Ord.)

(omissis)

Art.51 - Acquisizione di aree e di opere da parte dei comuni

1. 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.

(omissis)

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 16-01-1978, n. 363292

Urbanizzazione

Il Comune di ..., premesso che ha provveduto ai sensi del combinato disposto degli artt.1 e 5 della legge 28-1-1977, n. 10, alla determinazione degli oneri di urbanizzazione, ha chiesto di conoscere se sono soggetti ad IVA i contributi dovuti, ai sensi dell'art.3 della cennata legge, dai titolari delle concessioni ad edificare nel territorio comunale.

Esaminata la questione prospettata deve si far presente che nella fattispecie il rapporto che si pone in essere tra il Comune ed il destinatario della concessione non ha natura sinallagmatica, dovendosi riconoscere in esso innegabili caratteristiche di generalità, tipiche del rapporto tributario, analogamente del resto a quanto già riconosciuto in regime d' IGE per i contributi di fognatura.

Per tali considerazioni deve si dichiarare che le somme corrisposte per il titolo di cui all'oggetto non assumono rilevanza agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Risoluzione Ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 20-04-1979, N.363977

Contributi per opere di urbanizzazione

La Regione ... facendo riferimento alla risoluzione ministeriale 363292 del 16-1-1978 con la quale si è precisato che le somme corrisposte a titolo di contributo ai sensi della legge 28-1-1977, n. 10, non assumono rilevanza agli effetti dell' IVA, dovendosi riconoscere in esse le caratteristiche del rapporto tributario, ha chiesto di conoscere se il cennato trattamento si renda applicabile anche nel caso in cui, ai sensi dell' art.11 della citata legge n. 10, l' impresa concessionaria si obbliga a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione con le modalità e le garanzie stabilite dal Comune a scomputo totale o parziale della quota di contributo dovuta al Comune stesso.

Al riguardo, mentre devesi confermare la non imponibilità ai fini dell'IVA del contributo di cui trattasi, occorre rilevare che nella ipotesi prospettata dal Comune istante si pone in essere un distinto rapporto in base al quale l'impresa concessionaria si obbliga ad eseguire nell' interesse del Comune i lavori relativi alle opere di urbanizzazione.

Tale rapporto configura una prestazione di servizi imponibile all'IVA ai sensi dell' art.3, primo comma, del DPR 26-10-1972, n. 633, il cui corrispettivo è costituito dagli importi parzialmente o totalmente scomputati a favore del titolare della concessione.

E' appena il caso di precisare che qualora le prestazioni in argomento riflettano opere di urbanizzazione primaria o secondaria, effettuate nell' ambito dei piani previsti dall' art. 48 della legge 22-10-1971, n. 865, alle medesime torna applicabile l' IVA nella misura del 3 per cento.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 14-06-1984, n. 397527

Forniture di beni e servizi allo Stato ed enti assimilati

Una Società ha stipulato con un Comune una convenzione mediante la quale detto Comune ha affidato alla medesima la realizzazione di un «Piano di Insediamenti Produttivi», ponendo a carico della stessa la costruzione delle opere di urbanizzazione primaria da realizzarsi nell'ambito delle aree interessate al piano. Tali opere diverranno, per diritto di accessione, di proprietà del Comune.

Fermo restando il loro assoggettamento all'IVA, la società ritiene che il momento impositivo ai fini dell'applicazione di detto tributo sia quello in cui le opere vengono consegnate al Comune mediante regolare atto di consegna, mentre l'Ufficio IVA secondo la predetta società, riterrebbe che tale momento si realizzi allorquando la società conosce gli importi delle spese che sostiene per eseguire o far eseguire le opere di urbanizzazione ovvero all'atto della stipula della convenzione.

Al riguardo si pone anzitutto in evidenza che la realizzazione di dette opere deve essere classificata come una prestazione di servizi (obbligazione di fare ex art. 3, DPR 26-10-1972, n. 633) e come tale il momento impositivo si verifica all'atto del pagamento del corrispettivo (art. 6 stesso DPR n. 633).

Nel caso di specie, all'atto della sottoscrizione, il corrispettivo non è predeterminato né tanto meno viene versato alcun importo, in quanto il Comune commisurerà gli oneri di urbanizzazione primaria a carico della società concessionaria soltanto ad opere realizzate e detti importi saranno determinati in misura pari al costo globale che la Società ha sostenuto per eseguire o far eseguire le opere stesse.

In base alle suesposte considerazioni è di tutta evidenza che il momento impositivo, ai fini IVA, nel caso di specie si realizzerà soltanto all'atto del verificarsi degli eventi suddetti, e cioè allorquando si compiono le operazioni di quantificazione del valore dell'opera realizzata in funzione di scomputo del predetto contributo, operazioni che, di norma, si verificano all'atto della formale consegna delle opere stesse.

Per quanto riguarda poi l'affidamento dell'esecuzione delle opere di urbanizzazione da parte della Società a terzi, questi rapporti sono autonomamente soggetti all'IVA e i loro momenti impositivi non assumono nessuna rilevanza rispetto alla determinazione del momento impositivo del rapporto intercorrente tra Comune e società concessionaria.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 30-07-1984, n. 395695

Cessioni di aree fabbricabili da parte dei comuni

Un comune ha fatto presente di aver stipulato atti di cessione di aree edificabili e di aver richiesto il versamento degli oneri di urbanizzazione primaria dovuti ai sensi della legge 28-1-1977, n. 10, contestualmente al prezzo dell' area.

Ciò premesso il comune ha chiesto di conoscere quale sia il trattamento tributario che torna applicabile al corrispettivo afferente la cessione dell' area edificabile nonché al rimborso dei cennati oneri di urbanizzazione primaria.

Al riguardo sentito l' Ispettorato compartimentale tasse si deve anzitutto precisare che le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria rientrano nel campo di applicazione dell' IVA, a decorrere dal 1-4-1979, ai sensi dell' art. 2, lett. c) del DPR 26-10-1972, n. 633, come modificato dal DPR 29-1-1979, n. 24.

Ciò premesso e considerato che il comune, come si evince dagli atti esaminati, pone in essere cessioni di aree edificabili con carattere di continuità ed in alternativa con altri soggetti passivi d' imposta su un piano di sostanziale parità, si dichiara che le cessioni stesse poste in essere in data posteriore al 1-4-1979 rientrano nel campo di applicazione dell' IVA.

Per quanto concerne, poi, il trattamento tributario da applicare ai cennati oneri di urbanizzazione primaria si fa preliminarmente rilevare che la legge 28-1-1977, n. 10, concernente «norme per la edificabilità dei suoli» prevede all' art. 3 che i titolari delle concessioni ad edificare nel territorio comunale devono corrispondere un contributo commisurato alla incidenza delle spese di urbanizzazione nonché al costo di costruzione.

Ciò posto la scrivente precisa che il contributo in discorso non assume rilevanza agli effetti dell' imposta sul valore aggiunto, in quanto lo stesso ha natura impositiva, dovendosi riconoscere allo stesso la cogenza e la generalità, tipiche del rapporto tributario, analogamente del resto, a quanto già riconosciuto in regime di IGE per i contributi di fognatura.

Tuttavia, qualora il contributo stesso sia conglobato e faccia tutt' uno con il corrispettivo relativo alle cessioni di aree edificabili, si fa presente che in tale ipotesi il medesimo è da assoggettare al tributo, tornando nella specie applicabile la disposizione di carattere generale contenuta nell' art. 13 del DPR 26-10-1972, n. 633 e successive modifiche, come, del resto, già fatto presente dalla scrivente per casi simili.

Per quanto attiene, poi, all' imposta di registro, già pagata nella misura ordinaria, si osserva che le cessioni in argomento rientranti nel campo di applicazione dell' IVA sono soggette, ai sensi dell' art. 38 del DPR 26-10-1972, n. 634, al tributo in misura fissa, con la conseguenza che la parte interessata, una volta che abbia assolto gli adempimenti relativi all' IVA, potrà chiedere, con apposita istanza, il rimborso dell' imposta di registro già versata (eventualmente anche a titolo di contributo speciale) per la parte eccedente l' importo pari all' imposta fissa.

Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari Giuridici e Contenzioso tributario 16-11-2000, n. 207/E (estratto)

OGGETTO: Collegato fiscale alla legge finanziaria 2000. Primi chiarimenti.

(omissis)

2.1.11 Art. 51 - Acquisizione di aree e di opere da parte dei comuni

L'articolo 51 dispone che non deve intendersi rilevante agli effetti dell'IVA, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione di aree o di opere di urbanizzazione nei confronti dei comuni come scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.

In particolare la disposizione in esame chiarisce il trattamento tributario, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, applicabile alle predette cessioni effettuate dai titolari delle concessioni ad edificare, a scomputo totale o parziale della quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, come disciplinato dalle disposizioni di cui alla legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cosiddetta "Legge Bucalossi").

Precedentemente, infatti, il contrastante orientamento sussistente sulla predetta problematica tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza amministrativa, circa l'effettivo trattamento fiscale da riservare alle suddette operazioni, aveva originato oggettive situazioni di incertezza.

Pertanto, l'articolo 51 supera i predetti dubbi e stabilisce che la cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione, da parte dell'impresa titolare della concessione ad edificare, a scomputo della quota di urbanizzazione, costituisce un'operazione non rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto alla stregua del trattamento fiscale applicabile al versamento in denaro della predetta quota effettuato, alternativamente, dalla medesima impresa.

Infine, nella menzionata norma il legislatore ha avuto modo, altresì, di prevedere che l'operazione di cessione non determina alcun limite alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi afferenti le operazioni in questione, effettuati da parte delle imprese concessionarie.

(omissis)

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso 14-01-2003, n. 6/E

Cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione

OGGETTO: Istanza di interpello - Art. 11, legge 27.07.2000, n. 212. Comune di ...- IVA - Cessione di immobili in esecuzione di un "Piano di Recupero".

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, è stato posto il seguente

QUESITO

Al fine di dare attuazione agli obiettivi di carattere pubblico relativi all'incremento della dotazione di servizi del quartiere denominato "Villaggio XX", il Comune di ... ha deliberato l'adozione di un apposito "Piano di Recupero".

Nell'ambito di tale piano è stato predisposto uno schema di convenzione tra il Comune di ... e le società "XY S.p.A" e "XJ S.r.l.", attuali proprietarie di una parte del complesso immobiliare.

In particolare, ai sensi dell'art. 7 dello schema di convenzione, le richiamate società cedono gratuitamente al Comune "le aree dell'ex scuola materna di via ... e del Circolo ricreativo ZZ, nonché i relativi stabili", a scomputo dei contributi di urbanizzazione.

In relazione a tale operazione, il Comune ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile alla cessione degli immobili.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Comune di ... ritiene che il trasferimento degli immobili innanzi menzionati non rientri nel campo di applicazione dell'IVA in quanto trattasi di una cessione di aree in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, così come previsto dall'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, dispone che "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".

Con la circolare n. 207 del 16 novembre 2000, esplicativa della suddetta legge n. 342, è stato chiarito, tra l'altro, che il suddetto articolo 51 supera le incertezze interpretative sorte per il contrastante orientamento sussistente sulla problematica tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza amministrativa circa il trattamento fiscale, agli effetti

dell'IVA, applicabile alle predette operazioni e "stabilisce 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 un'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 suddetta normativa è stata applicato alle cessioni di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione a scomputo degli oneri di urbanizzazione il trattamento fiscale, ai fini dell'IVA, applicabile al versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli artt. 5 e 11 della legge n. 28 gennaio 1977, n. 10. Infatti, come precisato con la risoluzione ministeriale n. 363292 del 16 gennaio 1978, non rientra nel campo di applicazione dell'IVA il contributo di urbanizzazione versato dal concessionario, proprio in quanto "il rapporto che si pone in essere tra il comune e il destinatario della concessione non ha natura sinallagmatica, dovendosi riconoscere in esso innegabili caratteristiche di generalità, tipiche del rapporto di natura tributaria". L'obbligazione di fare consistente nella realizzazione di opere di urbanizzazione ha quindi natura di prestazione patrimoniale imposta, esclusa quindi dal campo di applicazione analogamente al versamento diretto del contributo.

Con specifico riferimento alla cessione oggetto di interpello, si osserva preliminarmente che:

- ✓ dall'esame dello schema di "Convenzione per l'attuazione del Piano di Recupero del Villaggio XX con trasferimenti immobiliari" si evince che le società "XY S.p.A." e "XJ S.r.l." (le quali con convenzione stipulata in data 27 maggio 1996, hanno già assunto a proprio carico ed adempiuto l'onere di provvedere alla manutenzione straordinaria ed al completamento delle opere di urbanizzazione primaria del medesimo complesso, successivamente cedute gratuitamente al suddetto Comune), previa richiesta della necessaria concessione edilizia, si impegnano a dare esecuzione al richiamato Piano di Recupero; a tal fine il Comune di ... "cede senza corrispettivo" a tali società "la quota di edificabilità di propria competenza";
- ✓ ai sensi dell'articolo 5 del medesimo schema di convenzione, la suddetta concessione edilizia è rilasciata in esenzione dei contributi concessori relativi agli oneri di urbanizzazione in quanto:
 - a) gli oneri di urbanizzazione primaria non sono dovuti per avere le società eseguito la manutenzione straordinaria ed il completamento delle opere primarie direttamente, in esecuzione della convenzione del 27 maggio 1996;
 - b) gli oneri di urbanizzazione secondaria sono scomputati dalle cessioni che le suddette imprese, ai sensi del successivo art. 7, effettuano gratuitamente a favore del richiamato Comune, aventi ad oggetto le aree con gli annessi immobili precedentemente citate (ex scuola materna di via ... e Circolo ricreativo ZZ).

In relazione alle aree cedute con i relativi immobili di cui al punto b), si osserva che (come si evince dalle visure catastali acquisite da codesta Direzione Regionale) soltanto l'immobile "ex scuola materna di via ..." costituisce un'opera di urbanizzazione secondaria ai sensi dell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Pertanto, la cessione dell'area con annessa la scuola materna, costituendo uno scomputo del contributo di urbanizzazione come disposto dal citato articolo 51 della legge n. 342 del 2000, non deve ritenersi rilevante agli effetti dell'IVA.

Relativamente alla cessione dell'area con annesso il Circolo ricreativo, non potendosi quest'ultimo qualificare quale opera di urbanizzazione ai sensi delle citate leggi n. 847 del 1964 e n. 865 del 1971, deve ritenersi che essa costituisca un'operazione imponibile in quanto rappresenta, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, una cessione posta in essere da soggetti aventi quale attività propria la compravendita di beni immobili; infatti, detta disposizione prevede, tra l'altro, che costituiscono cessioni di beni "le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis".

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 21-02-2003, n. 37/E

Cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione

OGGETTO: Istanza d'interpello - Art. 11, legge 27.07.2000, n. 212.

IVA - Cessione gratuita di immobile in esecuzione di un piano particolareggiato.

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342 è stato posto il seguente

QUESITO

Il Comune X ha stipulato una convenzione con la società Z S.p.A. relativa al Piano Particolareggiato " Y ". All'articolo 7 di detta convenzione è stato previsto che tale società si obbliga a cedere gratuitamente all'ente locale l'intero secondo piano di un immobile, da adibire a centro civico, con annessa area verde pertinenziale di 270 mq.

Al riguardo, si chiede di conoscere se la suddetta operazione possa essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA in forza dell'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Comune X ritiene che la cessione gratuita dell'immobile destinato a centro civico e dell'area pertinenziale non debba essere assoggettata ad IVA. A parere dell'ente interpellante sussistono, infatti, le condizioni previste dal citato articolo 51 della legge n. 342 del 2000, sia per il fatto che si è in presenza di una convenzione, sia per il fatto che il suddetto immobile è qualificabile come opera di urbanizzazione, trattandosi di un'opera destinata alla collettività al fine di migliorare la qualità di vita degli abitanti del predetto comune.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 51 della legge n. 342 del 2000 "non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto di 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 n. 207 del 16 novembre 2000 , al riguardo, ha precisato 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 un'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...".

Come già chiarito dalla scrivente con la risoluzione n. 6/E del 14 gennaio u. s ., il legislatore ha inteso equiparare, al fine del trattamento applicabile agli effetti dell'IVA, il versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli articolo 5 e 11 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cosiddetta "Legge Bucalossi") alla cessione di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione.

Con riferimento all'operazione in esame, si osserva preliminarmente che, ai sensi dell'articolo 7 dello schema di convenzione, la società Z si obbliga a cedere gratuitamente al Comune X l'immobile da adibire a sala riunioni "compreso mq 225 ca di verde privato di pertinenza attiguo all'edificio".

Dalla lettura del citato articolo 7, si evince che l'area ceduta gratuitamente costituisce una pertinenza dell'immobile ceduto: di conseguenza, la cessione dell'immobile con l'area annessa deve essere considerata unitariamente.

Ne consegue che alla cessione dell'area verde non si applica il citato articolo 51 secondo cui non è assoggettabile ad IVA la cessione di aree di urbanizzazione in base a "convenzioni di lottizzazione"; tale articolo si riferisce invero a quelle specifiche tipologie contrattuali in base alle quali il lottizzante è tenuto a cedere gratuitamente al comune le aree sulle quali è chiamato a realizzare le opere di urbanizzazione.

Per quanto concerne la cessione dell'immobile, deve innanzitutto osservarsi che il trattamento fiscale previsto dall'art. 51 si applica alla cessione di "opere di urbanizzazione". Come è noto, le categorie di beni che costituiscono opere di urbanizzazione sono tassativamente elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Ai sensi delle richiamate disposizioni, si considerano opere di urbanizzazione primaria:

- o · le strade residenziali;
- o · gli spazi di sosta o di parcheggio;
- o · le fognature;
- o · la rete idrica;
- o · le reti di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
- o · la pubblica illuminazione;
- o · gli spazi di verde attrezzato.

Sono opere di urbanizzazione secondaria:

- o · gli asili nido e le scuole materne;
- o · le scuole dell'obbligo;
- o · i mercati di quartiere;
- o · le delegazioni comunali;
- o · le chiese e gli altri edifici per servizi religiosi;
- o · gli impianti sportivi di quartiere;
- o · i centri sociali ed attrezzature culturali e sanitarie;
- o · le aree verdi di quartiere.

Il bene immobile che viene ceduto dalla società Z S.p.A. al Comune X non rientra tra le categorie sopra elencate.

Invero, la circostanza che l'immobile venga adibito a sala riunioni per gli abitanti del Comune X e sia, quindi, destinato alla collettività, al fine di migliorarne la qualità della vita, non è di per sé sufficiente per ritenere che trattasi di un centro sociale.

Al riguardo, si osserva che per "centro sociale" deve intendersi (come si desume dalla risoluzione n. 399968 del 26 giugno 1985) un luogo di aggregazione permanentemente aperto al pubblico, nel quale si svolgono attività di rilevanza sociale, quali ad esempio i centri di ritrovo per giovani e/o anziani; nel caso in esame, l'articolo 7

dello schema di convenzione qualifica invece genericamente l'immobile ceduto "centro civico", utilizzando cioè termini non univoci, tali da far pensare a un luogo utilizzato occasionalmente per lo svolgimento di riunioni relative ad attività che non possono essere ricondotte con certezza a finalità sociali.

Pertanto, non trattandosi di opera di urbanizzazione (gli elementi e i dati forniti non consentono di acquisire certezza della qualità di centro sociale dell'immobile), la cessione dell'immobile con l'area pertinenziale annessa di che trattasi non è riconducibile nell'ambito applicativo della disposizione recata dall'articolo 51 della legge n. 342 del 2000; di conseguenza, tale operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 22-04-2005, n. 50/E

Cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione

OGGETTO: Istanza di Interpello -Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione dell'art. 51 della legge n. 342 del 21 novembre 2000, è stato posto il seguente

QUESITO

Codesto Comune nell'intento di stipulare una convenzione di lottizzazione (il cui schema approvato dal Consiglio Comunale con delibera n.) con la società ZZ Srl avente per oggetto una serie di interventi inseriti nel Programma Integrato di Intervento della frazione di..., ha chiesto di conoscere il corretto trattamento IVA applicabile ai rapporti contemplati nel medesimo atto negoziale.

In particolare, in base a quanto previsto dallo schema di convenzione, il suddetto Programma è stato suddiviso in lotti e relativamente al lotto 1 è stata prevista la riqualificazione urbanistica delle aree in esso ricomprese.

Nell'ambito della stessa convenzione l'ente locale in argomento si impegna a cedere al soggetto attuatore le aree del lotto 1 ed a liberare le aree da trasferire allo stesso soggetto. Quest'ultimo si impegna a realizzare, a scomputo degli oneri di urbanizzazione, varie opere di urbanizzazione primaria e secondaria. Più precisamente, il soggetto attuatore è tenuto ad eseguire le predette opere previste nel Piano Integrato di Intervento fino alla concorrenza degli oneri di urbanizzazione dovuti per gli interventi di edilizia residenziale, convenzionata ed agevolata, come previsto dall'articolo 16 della suddetta convenzione.

Pertanto, codesto Comune ha chiesto di conoscere quale trattamento IVA debba essere riservato ai rapporti previsti in convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Comune di XX, in considerazione della vigente normativa (art. 51 della legge n. 342) che disciplina la problematica oggetto del quesito, ritiene che siano escluse dal tributo sia le operazioni concernenti lo scomputo degli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria che le restanti operazioni, previste nella convenzione, trattandosi, in ogni caso, di convenzione di lottizzazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il citato articolo 51 della legge n. 342 del 2000 così recita *"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 lottizzazioni"*.

Con la circolare n. 207 del 16 novembre 2000, esplicativa della predetta legge n. 342, la scrivente ha chiarito, tra l'altro, che con il citato articolo 51 il legislatore ha inteso in particolare superare le incertezze interpretative dovute al contrastante orientamento emerso sulla problematica tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza circa il trattamento fiscale, ai fini dell'IVA, applicabile alle operazioni in argomento, precisando che *"la cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione, da parte dell'impresa titolare della concessione ad edificare, a scomputo della quota di urbanizzazione, costituisce un'operazione non rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto alla stregua del trattamento fiscale applicabile al versamento in denaro della predetta quota effettuato, alternativamente, dalla medesima impresa."*

Sostanzialmente, come già chiarito con le risoluzioni nn. 6/E e 37/E del 2003, con la disposizione prevista nella legge n. 342 del 2000 il legislatore ha inteso equiparare, ai fini del trattamento fiscale IVA, il versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli articoli 5 e 11 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cosiddetta "Legge Bucalossi") alla cessione di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione sulla base di convenzioni di lottizzazione.

La convenzione di lottizzazione, secondo le previsioni dell'articolo 28 della legge n. 1150 del 1942, successivamente modificato dall'articolo 8 della legge n. 765 del 1967, è l'atto con il quale il lottizzante si impegna a realizzare le opere di urbanizzazione, a sopportare gli eventuali oneri finanziari ed a cedere le aree e le opere al comune offrendo congrue garanzie.

Nella fattispecie prospettata da codesto ente locale ed in particolare dalla convenzione allegata al quesito si evince che lo stesso ente ed il soggetto affidatario, al fine di realizzare il Piano Integrato di Intervento, si impegnano a reciproci obblighi. Infatti, il comune è tenuto a cedere dietro specifico compenso determinate aree (art. 9 della convenzione), mentre la ZZ Scrl si impegna a sostenere tutti gli oneri economici necessari per l'attuazione del medesimo Piano.

In particolare, il soggetto attuatore è tenuto ad eseguire le opere di urbanizzazione fino alla concorrenza della sommatoria degli oneri di urbanizzazione dovuti per gli interventi di edilizia residenziale, convenzionata ed agevolata (articoli 10, 11 e 20 della convenzione).

Ciò premesso, la scrivente precisa che debbono considerarsi esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate dal soggetto attuatore e cedute al comune a scomputo dei contributi dovuti per il rilascio della concessione ad edificare, ai sensi della citata legge n. 10 del 1977. Ovviamente, deve trattarsi delle opere di urbanizzazione tassativamente elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Nella bozza di convenzione esaminata è, tra l'altro, previsto all'art. 9 l'impegno da parte del comune a cedere a titolo oneroso alcune aree, rientranti nel lotto 1, al soggetto esecutore. Tale operazione configura una fattispecie diversa da quella prevista dalla norma di agevolazione di cui all'articolo 51 della legge n. 342 del 2000, che si riferisce espressamente ed esclusivamente alla *"cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione"*.

Pertanto, la cessione delle aree da parte del comune al soggetto attuatore non è riconducibile nell'ambito applicativo del citato articolo 51 della legge n. 342 del 2000.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale della, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.