ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

ACQUISIZIONE DI AREE E DI OPERE DI URBANIZZAZIONE DA PARTE DEI COMUNI A SCOMPUTO DEGLI ONERI CONCESSORI

(ART. 51 LEGGE 342/2000)

INDICE

PREMESSA **3**

1. ANALISI DEL PROVVEDIMENTO **3**

1.1. Concetto di non rilevanza ai fini IVA ***3***

1.2. Opere di urbanizzazione ***4***

2. NUOVA DISCIPLINA **5**

3.CONCLUSIONI **5**

ALLEGATO 1: LEGGE 21 NOVEMBRE 2000 N. 342 (ART.51) **7**

ALLEGATO 2: R.M. 16-01-1978, N. 363292 ..... **8**

ALLEGATO 3: R.M. 14-06-1984, N. 397527 ..... **9**

ALLEGATO 4: R.M. 30-07-1984, N. 395695 ..... **10**

ALLEGATO 5: R.M. 20-04-1979, N. 363977 ..... **12**

ALLEGATO 6: C.M. FINANZE 16 NOVEMBRE 2000, N. 207/E (2.1.11 ART. 51 - ACQUISIZIONE DI AREE E DI OPERE DA PARTE DEI COMUNI) **13**

PREMESSA

Con l'approvazione definitiva del provvedimento normativo, contenente "Misure in materia fiscale", Legge 21 novembre 2000 n. 342, cosiddetto "Collegato alla Finanziaria 2000", pubblicata sul Supplemento Ordinario n.194 della *Gazzetta Ufficiale* 25 novembre 2000 n. 276, si rende necessaria l'analisi delle disposizioni, introdotte con l'**art.51**, relativamente alle acquisizioni di aree od opere di urbanizzazione a scomputo da parte dei Comuni, al fine di fornire alcuni chiarimenti e di facilitarne conseguentemente l'applicazione.

Il testo normativo **(Allegato 1)** 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.

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, introdotta dall'art. 3 della L.10/77, la quota parte del contributo 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 beneficiano della concessione.

La scelta è rimessa alla valutazione discrezionale del Comune interessato, in relazione ad un'eventuale istanza promossa dal soggetto titolare della concessione. 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, rispettivamente per la cessione dell'opera (**aliquota IVA ridotta al 10%** di cui alla Tabella A, Parte III, DPR 633/72) e per il trasferimento a proprio favore del diritto di proprietà dell'immobile (**imposta di registro a tariffa fissa di € 129,11** di cui alla Tabella Tariffaria Parte I, Nota 2, allegata al DPR 131/86).

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-**Allegato 2**), ha successivamente ritenuto di precisare l'obbligo di assoggettamento nei casi di cessione delle opere realizzate (R.M. n.397527 del 14-06-1984-**Allegato 3**; R.M. n.395695 del 30-07-1984-**Allegato 4**).

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-**Allegato 5**; 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.

2. NUOVA DISCIPLINA

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 intendere come un tentativo di parificare, sotto il profilo fiscale, le due diverse modalità di liquidazione dei tributi dovuti.

Sul disposto del nuovo intervento normativo, è subito intervenuta l'Amministrazione Finanziaria che, con la Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 **(Allegato 6)**, contenente i primi chiarimenti in tema di Collegato alla Finanziaria 2000, ha sottolineato la non rilevanza dell'operazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ed ha aggiunto chiaramente come si voglia mettere alla stessa stregua in termini di trattamento fiscale la cessione delle opere di urbanizzazione ed il versamento in denaro.

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 € 129,11. Per le imprese si delinea altresì una situazione di sostanziale “libertà di scelta” della forma di pagamento dell’onere concessorio.

Allegato 1

Legge 21 novembre 2000, n. 342

"Misure in materia fiscale"

(Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25 novembre 2000 - Suppl. Ord.)

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.

Allegato 2

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

Allegato 3

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.

Allegato 4

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 similari.

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.

Allegato 5

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.

Allegato 6

Ministero delle Finanze

Roma, 16/11/2000

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI

E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Ufficio del Direttore Centrale

Prot. 2000/237953

Alle Direzioni Regionali delle Entrate

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

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.