

COMMENTO ALLA RISOLUZIONE DELL'AGENZIA ENTRATE N. 68/E DEL 3 LUGLIO 2014 IN TEMA DI "TASSAZIONE DELLE CESSIONI A TITOLO GRATUITO AL COMUNE, DI AREE ED OPERE DI URBANIZZAZIONE"

La Risoluzione in commento definitivamente chiarisce e ribadisce la salvezza del trattamento fiscale premiale (imposta di registro in misura fissa ed esenzione da imposte ipocatastali) di cui all'art. 32 2° comma del D.P.R. n.601/73 con riferimento alle cessioni gratuite di aree (necessarie alle opere di urbanizzazione) a favore dei Comuni (trattamento dei cui contenuti si era già anticipato in analogo senso nelle pagine di questo Notiziario⁽¹⁾).

In verità la Risoluzione costituisce il logico corollario di quanto già espressamente precisato dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, e cioè che nell'ambito della norma soppressiva di agevolazioni ed esenzioni tributarie, anche se previste da leggi speciali (di cui al quarto comma art. 10 del D.lgs. n.23/2011) ricadono solo le agevolazioni relative ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali su immobili a titolo 'oneroso'. Di guisa che devono ritenersi tuttora sussistenti agevolazioni riferibili ad atti che non sono posti in essere a tale ultimo titolo (o che – ha cura di precisare ulteriormente l'Agenzia - non stabiliscano misure agevolate dell'imposta di registro, quali riduzione di aliquote, esenzioni dall'imposta o imposta fissa).

Segnatamente per le cessioni di cui qui si discute, afferenti ad aree necessarie alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, è la legge stessa (all'art. 28 della legge n.1150/42) a qualificarle 'gratuite' e pertanto – come conferma l'Agenzia – ciò ne determina la estromissione dall'alveo applicativo della norma soppressiva citata e la soggezione al regime fiscale agevolato recato dal 2° comma art. 32 D.P.R. n. 601/73. Analogamente devesi argomentare per la perdurante operatività del regime impositivo agevolato (ex combinato disposto normativo art. 28 della legge n.10/77 - cd. Legge Bucalossi – e ancora il cit. art. 32 2° comma) in relazione ad atti a titolo gratuito (*rectius* 'non oneroso') posti in essere 'nell'ambito delle convenzioni di lottizzazione e di urbanizzazione'.

Va qui per inciso rilevato che la fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello presa in esame dall'Agenzia (in relazione alla quale è stata formulata la Risoluzione al vaglio) atteneva alla cessione gratuita di aree comprese nell'ambito di una convenzione relativa a piano di lottizzazione o di urbanizzazione, convenzione a sua volta stipulata ai sensi dell'art. 28 della cit. legge n. 1150. È questa l'ipotesi 'canonica' prevista e disciplinata dalle rituali procedure di lottizzazione di cui alla fondamentale legge urbanistica del '42.

Senonché le recenti e più evolute politiche di pianificazione territoriale (basti qui pensare a quanto accade con riferimento alla cd. 'perequazione urbanistica', o alla 'compensazione' o alla 'incentivazione premiale'⁽²⁾), disciplinate da normative statali e viepiù regionali, richiedono talora – per la loro più compiuta attuazione – la cessione gratuita di aree ai Comuni, pur in assenza della formale stipula di convenzioni di lottizzazione. Ciò nonostante, l'attuazione sia dei singoli

strumenti urbanistici sia – come si diceva – dei particolari strumenti di pianificazione del territorio adottati (o adottabili) dalle amministrazioni locali innesca altrettanti procedimenti ‘lottizzatori’ che – comportando o meno l’assolvimento dell’onere della esecuzione di opere di urbanizzazione a carico dei soggetti coinvolti - sono comunque finalizzati ad un più razionale sfruttamento del suolo e ad una più congeniale sistemazione complessiva del territorio, in conformità con quanto le amministrazioni stesse propongono nell’ottica di una urbanistica di natura sostanzialmente ‘solidaristica’. (3)

Anche per siffatte cessioni sembrerebbe di non potersi escludere *tout court* l’accesso al regime agevolato qui all’attenzione, e ciò in quanto dal punto di vista letterale l’art. 32 2° comma citato non fa menzione espressa della necessità della preventiva ‘convenzione’ di lottizzazione (a differenza ovviamente di quanto accade nell’ambito dell’art. 20 legge Bucalossi) e, soprattutto, dal punto di vista sostanziale e finalistico concorrono tutte le medesime ragioni che sono a fondamento del regime stesso.

Adriano Pischetola

- 1) V. CNN Notizie del 6 maggio 2014 (ove risulta pubblicato lo studio tributario n. 248-2014/T, *Cessione gratuita di aree (e di opere di urbanizzazione) al Comune: trattamento fiscale dopo il D.Lgs. n.23/2011*, approvato dall’Area scientifica – Studi Tributarî il 20 marzo 2014 e dal CNN il 3 aprile 2014; nonché CNN Notizie del 19 giugno 2014 ove è stata pubblicato il commento alla Risposta resa dal Sottosegretario di Stato per l’Economia e le Finanze Pier Paolo Baretta ad un’interrogazione parlamentare del Senatore Fravezzi in materia.
- 2) Si rinvia sul punto a quanto già precisato nello Studio n.248-2014/T cit.
- 3) Cfr. sul tema, URBANI P., *Urbanistica solidale. Alla ricerca della giustizia perequativa tra proprietà e interessi pubblici*, Torino 2011.

Agenzia delle Entrate

RISOLUZIONE n. 68/E del 3 luglio 2014

OGGETTO: Istanza di Interpello - Cessioni a titolo gratuito al Comune, di aree ed opere di urbanizzazione – Applicabilità dell’articolo 32 del DPR n. 601 del 1973

Con l’interpello in esame, concernente l’interpretazione dell’articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, è stato esposto il seguente:

Quesito

Il Comune di ... deve procedere all’acquisizione a titolo gratuito di aree comprese nell’ambito delle convenzioni relative a piani di lottizzazione o di urbanizzazione, disciplinati dalla legge 27 gennaio 1977, n. 10.

Su tali aree, le ditte lottizzanti avevano realizzato le opere di urbanizzazione primaria, quali strade, marciapiedi, parcheggi e aree verdi, in forza di una originaria convenzione stipulata tra il comune e le ditte proprietarie degli immobili compresi nell’ambito del piano di lottizzazione.

Nella convenzione era, inoltre, prevista espressamente la cessione gratuita di dette aree al Comune entro trenta giorni dalla data di collaudo.

Gli atti di cessione da stipulare indicheranno che si tratta di trasferimento a titolo gratuito, senza erogazione di un corrispettivo, in quanto l’obbligo è stato assunto dalla ditta lottizzante in sede di convenzione.

Il Comune precisa che la convenzione è stata stipulata ai sensi dell'articolo 28 della legge 17 agosto 1942, n. 1150. Tale disposizione prevede che l'autorizzazione comunale è subordinata alla stipula di una convenzione, soggetta a trascrizione, che stabilisca, tra l'altro, la cessione gratuita al Comune, entro determinati termini, delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione, a prescindere dallo scomputo degli oneri di urbanizzazione relativi.

Il dubbio interpretativo sorge in quanto l'articolo 10 del D LGS 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2014, rilevanti novità nel regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

In particolare, il comma 4 dell'articolo 10 del D LGS n. 23 del 2011 ha previsto la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie relative ad atti di trasferimento immobiliari, altrimenti soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale.

Alla luce delle modifiche normative introdotte, il Comune istante chiede di conoscere se gli atti in esame, aventi ad oggetto la cessione, a titolo gratuito, al Comune, delle aree con relative opere di urbanizzazione, possa ancora beneficiare del trattamento di favore previsto dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'interpellante fa presente che, con circolare n. 2 del 2014, è stato precisato che restano applicabili le agevolazioni tributarie riferite ad atti non riconducibili tra quelli a titolo oneroso di cui all'articolo 1 della Tariffa.

La cessione delle opere di urbanizzazione, relativa alla fattispecie in esame, in quanto effettuata a titolo gratuito, non rientra tra gli atti a titolo oneroso di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Pertanto, in relazione a tale cessione, non troverebbe applicazione la previsione di soppressione recata dal comma 4 dell'articolo 10 del D LGS n. 23 del 2011.

L'interpellante ritiene, pertanto, che, in relazione a tale cessione torni applicabile il trattamento fiscale previsto dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (ovvero imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale).

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23, ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali immobiliari. In particolare, il comma 1 dell'articolo 10 ha riformulato l'articolo 1 della

Tariffa, parte prima, allegata al TUR (che reca la disciplina, ai fini dell'imposta di registro, degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali su immobili), al fine di prevedere l'applicazione di tre sole aliquote dell'imposta di registro, stabilite nella misura del 9, del 2 e del 12 per cento.

Per effetto di tale riformulazione, è stato, quindi, abrogato l'impianto normativo dettato dalla citata disposizione, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2013, che prevedeva aliquote di imposta differenziate e, in taluni casi, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, in considerazione del bene oggetto del trasferimento o dei soggetti a favore dei quali veniva effettuato il trasferimento.

L'articolo 10, comma 4 del D. LGS. n. 23 del 2011 ha, inoltre, disposto che, con riferimento agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili a titolo oneroso, sono soppresse tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.

La dizione utilizzata dal legislatore è ampia, tale da ricomprendere, come chiarito da questa Agenzia con circolare 21 febbraio 2014, n. 2, tutte le agevolazioni relative ad atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili a titolo oneroso in genere, riconducibili nell'ambito applicativo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Pertanto, dal 1° gennaio 2014, non trovano più applicazione quelle previsioni normative che stabiliscono misure agevolate dell'imposta di registro intese quali riduzioni di aliquote, imposte fisse o esenzioni dall'imposta.

Restano, invece, applicabili le agevolazioni tributarie riferite ad atti non riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa, ovvero atti che non sono traslativi o costitutivi di diritti reali su immobili, che non sono posti in essere a titolo oneroso.

Trovano, inoltre, applicazione quelle disposizioni che non stabiliscono misure agevolate dell'imposta di registro, intese quali riduzioni di aliquote, esenzioni dall'imposta o imposta fissa.

Con particolare riferimento alla norma agevolativa oggetto del presente quesito, si rammenta che l'articolo 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, stabilisce che per gli atti di trasferimento della proprietà di aree destinate ad insediamenti produttivi, per gli atti di concessione del diritto di superficie sulle stesse aree, per gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi, nonché per gli atti e i contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, l'imposta di registro si applica in misura fissa e non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale.

Il trattamento di favore recato dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 si applica anche ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti di obbligo previsti dall'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10.

In considerazione della previsione introdotta dal citato articolo 10, comma 4, con la circolare n. 2 del 2014, è stato chiarito, tra l'altro, che le agevolazioni previste dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, e le agevolazioni previste nell'ambito delle convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione e per gli atti di obbligo di cui all'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, non trovano più applicazione, a partire dal 1° gennaio 2014, in relazione agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali su immobili posti in essere a titolo oneroso.

Le richiamate agevolazioni restano, invece, applicabili anche per gli atti stipulati a partire dal 1° gennaio 2014 qualora posti in essere a titolo gratuito. Con particolare riferimento alla fattispecie in esame, l'interpellante Comune di ... intende acquisire a titolo gratuito aree comprese in un piano di lottizzazione, sulle quali le ditte lottizzanti avevano realizzato le opere di urbanizzazione primaria, sulla base di una convenzione, stipulata ai sensi dell'articolo 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, tra l'ente e le ditte proprietarie degli immobili compresi nell'ambito del piano di lottizzazione.

Il richiamato articolo 28 stabilisce che l'autorizzazione del Comune alla lottizzazione dei terreni a scopo edilizio è subordinata alla stipula di una convenzione che preveda, tra l'altro, la cessione gratuita entro termini prestabiliti, delle aree necessarie alle opere di urbanizzazione primaria, nonché la cessione gratuita delle aree necessarie alla realizzazione delle opere di urbanizzazione secondaria.

La circostanza che il legislatore qualifichi espressamente le cessioni in argomento come a titolo gratuito esclude, a parere della scrivente, che detti trasferimenti possano essere ricondotti nell'ambito degli atti costitutivi o traslativi, a titolo oneroso, di immobili, interessati dalla norma di soppressione delle agevolazioni di cui all'articolo 10, comma 4, del D.LGS. n. 23 del 2011.

Per gli atti di cessione a titolo gratuito ai Comuni delle aree necessarie alle opere di urbanizzazione continuano, dunque, ad applicarsi le previsioni recate dall'articolo 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601.

Pertanto con riferimento al caso rappresentato, si precisa che l'atto avente ad oggetto la cessione a titolo gratuito di aree sulle quali sono state realizzate opere di urbanizzazione a favore del Comune di ..., deve essere assoggettata, ai sensi dell'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa, con esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti