

Conferimento e redistribuzione di aree in un consorzio di urbanizzazione. I chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate sull’applicabilità dell’art. 32 DPR 601/1973

La Risoluzione n.1 dell’11 gennaio 2019 formulata dalla Direzione Centrale Coordinamento Normativo dell’Agenzia delle Entrate enuncia - sia pure con qualche distinguo - la possibilità di avvalersi del regime fiscale agevolato (imp. di registro in misura fissa ed esenzione da imposte ipotecaria e catastale ex art. 20 legge n.10/77 che richiama l’art. 32 2° comma DPR n.601/73) per gli atti di conferimento ad un Consorzio di urbanizzazione delle aree destinate ad opere di urbanizzazione e per l’atto di successiva redistribuzione fra i co-lottizzanti di ulteriori aree attuata per mitigare gli effetti distorsivi scaturenti dall’attuazione della convenzione stipulata con il Comune in previsione di un determinato intervento edilizio [\[1\]](#).

Il tema non è nuovo, in particolare quello della redistribuzione fra co-lottizzanti, considerata anche in precedenti documenti di Prassi [\[2\]](#) operazione ‘non speculativa’ ed attuativa della convenzione di lottizzazione stipulata con l’Ente pubblico e, pertanto, come tale, meritevole del trattamento fiscale agevolato. Anzi, l’allargamento della prospettiva da cui muove l’Agenzia le consente di ritenere sussumibile in tale trattamento non solo la redistribuzione in senso stretto (che è operazione negoziale logicamente e giuridicamente postuma alla convenzione lottizzatoria e quindi di natura indubbiamente esecutiva), ma anche il precedente ‘conferimento’ (sia pure delle sole aree destinate ad accogliere opere di urbanizzazione, con indicazione necessaria della loro superficie e di un valore ad esse riferibile e distinto rispetto a quello delle residue aree allo scopo non necessarie né utilizzabili ed assoggettate al contrario, queste ultime, ad imposizione ordinaria) a favore di un Consorzio di urbanizzazione, costituito allo scopo di perfezionare la conseguente convenzione.

Peraltro, nota l’Agenzia, se il conferente è soggetto che agisce nell’esercizio di impresa, il conferimento di siffatte aree non potrà ritenersi sottratto all’ordinario regime IVA (con operatività del principio di alternatività ex art. 40 TUR ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in misura fissa).

L’Agenzia, a supporto dell’ammissione al beneficio fiscale di che trattasi degli atti di conferimento delle aree destinate ad opere di urbanizzazione, invoca la novella recata dal comma 88 dell’articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, che, come è noto, ha inserito un secondo comma all’art. 20 della legge n.10/77, statuendo che il regime premiale “si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi”. Se così è – argomenta l’Agenzia – non è contestabile che gli atti di conferimento al vaglio possano accedere al regime di favore: si rientra insomma nel perimetro applicativo disegnato dalla legge n.10/77 e si valorizza la novella, in tal modo, recata dalla legge n.205/2017, restando, a giudizio dell’Agenzia stessa, confermato che “il regime agevolativo previsto dal citato comma 88 non può essere esteso ad atti che, sebbene genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non hanno ad oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977”.

Si tratta di un convincimento già espresso altrove [\[3\]](#) e fondato su di una lettura della novella ricordata che intende evitare applicazioni ritenute eccessive ed eccentriche rispetto al quadro normativo della legge n.10: preoccupazione senz’altro legittima che peraltro va resa compatibile con l’esigenza di rinvenire uno spazio applicativo della novella, suo proprio, ed ulteriore rispetto a quello cui poteva e può trovare applicazione la previgente normativa (contenuta del comma 1 art. 20 legge n.10/77 [\[4\]](#)).

E d'altra parte andrebbe bene inteso quali sono gli interventi 'riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n.10 del 1977', che, per la verità, come si desume anche dalla rubrica della legge 'Norme per la edificabilità dei suoli', sembra non già delimitare ed individuare un ambito preciso e circoscritto di interventi edilizi [5], ma piuttosto fungere da legge-quadro o, se si vuole, da cornice normativa di riferimento rispetto ai diversi interventi edilizi che comunque comportino uno sfruttamento del suolo, affinché questo si articoli in modo razionale [6].

Inoltre, laddove la redistribuzione comporti l'obbligo del versamento di un conguaglio a favore di un soggetto che operi in regime di impresa, - a giudizio dell'Agenzia - si attenua il tipico profilo causale del meccanismo negoziale al vaglio (che svolge di regola una mera funzione ripartitoria-distributiva) e assume rilievo anche quello dello 'scambio negoziale', comportando l'assoggettamento ad IVA dell'importo versato a conguaglio [7].

Adriano Pischetola

[1] La fattispecie presa in considerazione nella Risoluzione al vaglio concerneva la realizzazione di un piano particolareggiato di iniziativa pubblica

[2] Cfr. risoluzioni 3 gennaio 1983, n. 250666, 16 dicembre 1986, n. 220210, 17 dicembre 2004, n. 156, 4 gennaio 2012, n. 1

[3] Risoluzione n.08E del 24 ottobre 2018; Risposta ad interpellato n. 67 del 14 novembre 2018

[4] A tenore del quale "ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601"

[5] Sulla tematica *amplius* vedi Studio CNN 13-2018/T in CNN Notizie del 29 ottobre 2018 (est. PISCHETOLA)

[6] In quest'ottica, e solo per fare un esempio, la legge n.10/77 non concerne solo gli interventi di edilizia economica e popolare, potendo ben riguardare procedure e procedimenti che afferiscano a quella ordinaria; e ciò anche se il regime fiscale premiale di cui all'art. 32 2° comma DPR n.601/73 - come anche la sua rubrica - richiamato dall'art. 20 della legge n.10 germina proprio in un ambito normativo che trae molti riferimenti e richiami proprio dall'edilizia economica e popolare. Inoltre, come è evidente da una piana lettura del citato art. 20, non è dato distinguere - al fine dell'accesso al regime fiscale di favore - tra lottizzazioni ad iniziativa privata e lottizzazioni ad iniziativa pubblica, essendo pertanto ammesse entrambe pacificamente.

[7] Posizione già espressa dall'Agenzia in Ris. n. 56/E del 1° giugno 2015

RISOLUZIONE n. 1/E del 11 gennaio 2019

OGGETTO: Conferimento e redistribuzione di aree in un consorzio di urbanizzazione - Agevolazioni ex art. 1, comma 88, legge n. 205/2017: imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Quesito

Il Sig., in qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione del Consorzio X, ha rappresentato la seguente fattispecie.

Con scrittura privata autenticata si è costituito, tra i proprietari di singoli lotti ubicati nel Comune Y, un Consorzio per l'urbanizzazione finalizzato ad attuare, attraverso una serie di atti preventivi e funzionali, il comparto edificatorio per la realizzazione di un piano particolareggiato di iniziativa pubblica.

Al fine di realizzare tale scopo, saranno poste in essere le seguenti operazioni:

- il conferimento al Consorzio X, in assenza di onerosità, da parte dei singoli consorziati della proprietà dei terreni sui quali dovrà essere realizzato il piano di lottizzazione;
- la stipula tra Consorzio X ed il Comune Y della Convenzione per l'attuazione del piano particolareggiato di iniziativa pubblica;
- la redistribuzione ai singoli consorziati dei lotti in base al programma concordato di riassegnazione.

L'interpellante fa presente che la finalità dell'intera operazione consiste nel dare esecuzione ad un piano particolareggiato di iniziativa pubblica.

In particolare, il conferimento al Consorzio X, in assenza di onerosità, dei terreni inclusi nell'area da assoggettare al piano di lottizzazione sarebbe finalizzato a consentire al consorzio stesso di stipulare con il Comune Y la Convenzione per l'attuazione del piano di lottizzazione.

A riprova di ciò, l'interpellante adduce la previsione di una clausola risolutiva, contenuta nell'atto di conferimento, secondo la quale, in caso di mancata stipula della Convenzione con il Comune, le aree, oggetto di conferimento, saranno redistribuite ad ogni singolo consorziato, ristabilendo la situazione preesistente al conferimento.

La convenzione di lottizzazione definirà, tra l'altro, la superficie delle aree da destinare alla realizzazione delle opere di urbanizzazione. In particolare, come riportato nella bozza di convenzione allegata dall'interpellante, tali aree sono già indicate nel Piano Particolareggiato; le stesse, una volta acquisite al Consorzio, saranno cedute al Comune, in assenza di onerosità, per realizzare gli standard urbanistici.

Le aree che il Consorzio cederà al Comune non interesseranno negli stessi termini tutti i lotti trasferiti al Consorzio: le superfici di alcuni lotti conferiti saranno interessate in minima parte dall'obbligo di cessione al Comune, mentre gli altri lo saranno in gran parte.

Pertanto, al fine di ovviare a tale sperequazione sarà necessario procedere ad operazioni di redistribuzione fondiaria, in assenza di onerosità, tramite la stipula di atti finalizzati ad eliminare gli effetti distorsivi derivanti dalla convenzione di lottizzazione.

Tutto ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere il trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte indirette, ai seguenti atti:

1. conferimento delle aree dai soggetti consorziati al Consorzio di urbanizzazione se il conferente, che effettua l'operazione, è una persona fisica che non opera in regime di impresa arte o professione;
2. conferimento delle aree dai soggetti consorziati al Consorzio di urbanizzazione se il conferente che effettua l'operazione è una persona giuridica che opera nell'esercizio dell'attività di impresa;
3. redistribuzione delle aree dal Consorzio di urbanizzazione ai singoli consorziati se il colottizzante è una persona fisica che non opera in regime di impresa arte o professione;
4. redistribuzione delle aree dal Consorzio di urbanizzazione ai singoli consorziati se il colottizzante è una persona giuridica che opera nell'esercizio dell'attività di impresa;

Soluzione interpretativa prospettata

L'interpellante ritiene che gli atti, mediante i quali si realizzerà l'operazione prospettata, siano riconducibili all'ambito applicativo del regime di favore previsto dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) richiamato dall'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, come modificato dall'articolo

1, comma 88, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in base al quale “ *Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. Il trattamento tributario di cui al primo comma si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi (...)*”.

In particolare, con riferimento all'atto sub 1), l'interpellante ritiene che il riconoscimento del beneficio fiscale invocato derivi dal fatto che il conferimento eseguito dai consorziati, in assenza di onerosità, viene posto in essere al fine esclusivo di attuare il disegno generale di interesse urbanistico senza alcuna finalità realizzativa, in esecuzione delle prescrizioni dell'ente locale di riferimento.

Il conferimento, quindi, si pone alla stregua di atto indispensabile e propedeutico alla Convenzione, dalla cui esecuzione dipende la realizzazione dello strumento urbanistico previsto.

Con riferimento al successivo atto di redistribuzione delle aree dal consorzio in favore dei consorziati, nell'ipotesi sub 3), l'interpellante giustifica l'applicazione del regime di favore invocato sulla base della considerazione che gli atti di redistribuzione delle capacità edificatorie costituiscono momento esecutivo ed attuativo delle previsioni dello strumento urbanistico di riferimento.

Pertanto, gli atti di riordino e riassegnazione comportano una mera riallocazione in assenza di ogni concreta capacità contributiva ulteriore, sicché sono caratterizzati da una funzione meramente riequilibratrice.

Con riferimento all'atto sub 2), l'applicazione del regime di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 si giustificerebbe in quanto l'atto è posto in essere in assenza di onerosità (non essendo previsto il pagamento di alcun corrispettivo in favore del conferente) e non avrebbe una funzione tipica di scambio negoziale il cui configurarsi qualificerebbe la cessione gratuita come rilevante ai fini IVA, posta in essere al fine esclusivo di attuare lo strumento urbanistico senza alcuna finalità realizzativa ma come mera esecuzione delle richieste dell'ente locale.

Da ultimo, con riferimento all'atto sub 4), i benefici fiscali invocati spetterebbero in quanto l'atto di redistribuzione delle aree ai singoli consorziati viene posto in essere a titolo gratuito (non essendo previsto il pagamento di alcun corrispettivo in favore del Consorzio) ed ha una funzione meramente redistributiva in esecuzione del disegno urbanistico approvato dall'ente locale di riferimento e, quindi non di scambio negoziale con finalità realizzative il cui configurarsi eventualmente qualificerebbe la cessione gratuita come rilevante ai fini IVA.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il comma 88 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha apportato delle modifiche all'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, che prima dell'entrata in vigore della citata novella, prevedeva, con disposizione tuttora in vigore, che *“ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601”*.

Il citato comma 88 prevede che il trattamento tributario di favore recato dal comma 1 dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, che richiama l'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale), di cui l'interpellante invoca l'applicazione, *“si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi”*.

Ciò premesso, considerato che la novella di cui al comma 88 è stata inserita – con due disposizioni aggiunte – nell'art. 20 della legge n. 10 del 1977, la stessa va letta in maniera coordinata e coerente con tale contesto normativo.

Ne consegue che il regime agevolativo previsto dal citato comma 88 non può essere esteso ad atti che, sebbene genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non hanno ad oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, tra i quali rientrano, invece, tra l'altro, le cessioni di aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione connesse all'intervento edilizio, ovvero (cfr. in tal senso risoluzioni 4 gennaio 2012, n. 1 e 1° giugno 2015, n. 56) gli atti aventi ad oggetto la redistribuzione di aree tra coltizzanti.

Con riferimento a tale ultima ipotesi, che costituisce, in parte, oggetto della fattispecie rappresentata, si osserva, a supporto della soluzione che riconosce la spettanza dei benefici fiscali di cui al combinato disposto degli articoli 20 della legge n. 10 del 1977 e 32 del DPR n. 601 del 1973, ed in linea con i chiarimenti forniti nei documenti di prassi da ultimo citati, che i trasferimenti sono effettuati tra le parti al fine di riequilibrare la capacità edificatoria dei singoli lottizzanti.

Pertanto, tale atto di ricomposizione fondiaria è finalizzato ad eliminare gli effetti distorsivi derivanti dalla convenzione di lottizzazione.

Difatti, in attuazione di quanto verrà stabilito dalla convenzione, le parti si obbligheranno ad effettuare delle cessioni a titolo gratuito, in favore del Comune, di aree da destinare alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Gran parte delle aree da cedere gratuitamente al Comune si è concentrata, infatti, su determinati lotti urbanistici, così da determinare un ingiustificato incremento di utilità economiche a vantaggio di alcuni lottizzanti.

Si configurano, pertanto, i tratti essenziali di un atto redistributivo delle aree laddove per effetto di tale atto, i lottizzanti, sminuiti dalla cessione gratuita in favore del comune, risultino assegnatari di porzioni aggiuntive di aree da parte di altri assegnatari, così da potere reintegrare il rapporto di proporzionalità tra le stesse.

I trasferimenti sono, pertanto, effettuati senza intenti speculativi, in quanto svolgono una funzione meramente ripartitoria- distributiva e non una tipica funzione di scambio negoziale. Inoltre, gli stessi sono inscindibilmente connessi con la convenzione di lottizzazione in quanto intendono rimuovere gli squilibri patrimoniali derivanti dalla sua attuazione.

Pertanto, per rispondere al quesito sub 3), gli atti di redistribuzione, se posti in essere dai soggetti che hanno assunto gli obblighi connessi con l'attuazione della convenzione di lottizzazione, possono beneficiare del regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Ad analoghe conclusioni, si perviene con riferimento al quesito prospettato sub 4).

Come chiarito con la risoluzione n. 56 del 2015, gli atti di redistribuzione fondiaria tra colottizzanti sono stipulati al fine di eliminare gli effetti distorsivi che derivano dalla convenzione di lottizzazione.

Tali atti sono riconducibili all'ambito applicativo dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, a mente del quale *“ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601”*.

Pertanto, per effetto del richiamo effettuato dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, ripristinato a decorrere dal

12 novembre 2014, deve ritenersi che gli atti di redistribuzione di aree tra colottizzanti, stipulati a partire dalla predetta data, possano beneficiare del regime di favore previsto dal citato articolo 32 (applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale), secondo i chiarimenti già forniti da questa amministrazione, tra l'altro, con la risoluzione 4 gennaio 2012, n. 1.

Con riferimento al trattamento applicabile ai fini IVA all'operazione prospettata, si è dell'avviso che il negozio di “redistribuzione” – considerata la tipicità causale della fattispecie negoziale, la quale svolge una funzione meramente ripartitoria/distributiva e non una tipica funzione di scambio negoziale - non rientri nel campo di applicazione IVA.

L'esclusione, tuttavia, non opera nell'ipotesi in cui sia previsto l'obbligo di versamento di conguagli in denaro ed uno dei lottizzanti, in danno dei quali si attua la redistribuzione, sia un soggetto passivo di imposta che pone in essere la cessione nell'esercizio di un'attività di impresa.

In tal caso, infatti, l'operazione sarà soggetta ad IVA, con applicazione dell'aliquota ordinaria (in linea con i chiarimenti contenuti nei documenti di prassi: cfr. risoluzioni 3 gennaio 1983, n. 250666, 16 dicembre 1986, n. 220210, 17 dicembre 2004, n. 156, 4 gennaio 2012, n. 1).

Con riferimento all'ipotesi riportata nel quesito sub 1), avente ad oggetto gli atti di conferimento delle aree dai soggetti consorziati al Consorzio di urbanizzazione se il conferente che effettua l'operazione è una persona fisica che non opera in regime di impresa arte o professione, in ordine alla spettanza del regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, si rappresenta quanto segue.

Gli atti di conferimento riguardano le aree interessate dall'intervento edificatorio, che ricomprende anche la parte di esse che sarà destinata alla realizzazione delle opere di urbanizzazione.

Al riguardo, come già precisato, tra gli interventi edilizi riconducibili tra quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, rientrano, tra l'altro, le cessioni di aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione connesse all'intervento edilizio.

Nel caso di specie, pertanto, solo la parte delle aree conferite destinata alla realizzazione delle opere di urbanizzazione potrà beneficiare del regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Ne consegue che, solo relativamente a tali aree, può trovare applicazione il regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973. Ciò, tuttavia, a condizione che i conferenti, nei relativi atti di conferimento, siano in grado di individuare la superficie delle aree destinate alla realizzazione delle opere di urbanizzazione ed indichino, distintamente sempre nei medesimi atti, il valore venale da attribuire alle stesse, in attuazione della disciplina prevista per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro, ai sensi del combinato disposto degli articoli 43 e 51 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Difatti, per effetto di tali atti traslativi (ie. gli atti di conferimento), il consorzio sarà legittimato a stipulare con il Comune Y la Convenzione per l'attuazione del piano particolareggiato, nella quale viene definito, tra gli altri, l'obbligo di cedere al Comune le aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione, che a sua volta costituisce il presupposto logico e giuridico dei successivi atti di redistribuzione delle aree.

La finalizzazione degli atti di conferimento, per quanto limitata ad una parte delle aree, alla stipula della convenzione, viene confermata, del resto, dalla previsione, nella bozza di atto di conferimento allegata, di una clausola risolutiva espressa, a mente della quale i soggetti conferenti si riservano la facoltà di risolvere il contratto che dispone il trasferimento in capo al consorzio laddove, entro un determinato termine, tra l'altro, non venga stipulata la convenzione, con l'effetto di redistribuire le aree oggetto di conferimento ad ogni singolo consorziato, ripristinando pertanto la situazione anteriore al conferimento.

Invece, le parti di aree conferite e non interessate dalla realizzazione delle opere di urbanizzazione non potranno beneficiare del trattamento di favore, e i relativi atti saranno soggetti al trattamento ordinario applicabile agli atti traslativi di diritti reali immobiliari.

Pertanto, i trasferimenti delle restanti porzioni di aree saranno soggetti ad imposta proporzionale di registro, da calcolare sulla base imponibile determinata ai sensi dei richiamati articoli 43 e 51 del TUR, nella misura proporzionale del 9%, come previsto dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR e, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 del D LGS n. 23 del 2011, alle imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.

Da ultimo, con riferimento al quesito sub 2), diversamente da quanto sostenuto dall'istante, se il conferente è una persona giuridica che opera nell'esercizio di un'attività di impresa, sono integrati i presupposti soggettivo ed oggettivo che fanno rientrare l'operazione nel campo di applicazione dell'Iva.

Conseguentemente, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, gli atti di conferimento sconteranno l'imposta in misura fissa, pari a 200 euro, (ciascuna per ognuna di tali imposte), in applicazione del principio di alternatività di cui all'art. 40 del TUR.

- **Adriano Pischetola**