

CESSIONE «GRATUITA» DI AREE (E DI OPERE DI URBANIZZAZIONE) AL COMUNE: TRATTAMENTO FISCALE DOPO IL D.LGS. N. 23/2011

PISCHETOLA Adriano

SOMMARIO: 1. Premessa - Impostazione della problematica; 2. La natura giuridica degli atti di cessione «gratuita»; 3. Corollari ai fini del trattamento tributario.

AREA SCIENTIFICA – STUDI TRIBUTARI

Studio 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 Tributari il 20/03/2014

Approvato dal CNN il 03/04/2014

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio prende le mosse dalla preliminare e pregiudiziale verifica della natura giuridica dell'atto di cessione “gratuita” di aree (e di opere di urbanizzazione), posta in essere a scomputo dei contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione per ricavarne la considerazione che si tratti di fattispecie (sia pure “formalmente”) gratuita per l'inesistenza a carico dell'Ente cessionario di*

alcuna prestazione suscettibile di valutazione economica, tanto meno su di un piano di sinallagmaticità/corrispettività con la cessione stessa. Ed infatti anche l'interesse del lottizzante allo scomputo degli oneri di urbanizzazione resta relegato sul piano dei "motivi" che non assurgono mai a rilevanza causale e, per converso, l'attività dell'Ente cessionario non è "innescata" dalla cessione effettuata, ma si colloca nell'ambito di un procedimento amministrativo ben più ampio finalizzato alla lottizzazione. E siffatta ricostruzione sembra avvalorata dalla circostanza per cui la cessione al vaglio rappresenta una sorta di accordo endoprocedimentale – come ha ribadito la Suprema Corte in un recente arresto – strettamente funzionale al contenuto del provvedimento amministrativo legittimante la lottizzazione (costituendone anzi parte integrante e nel contempo vincolante).

Più volte, peraltro, l'Amministrazione finanziaria stessa ha riconosciuto che tale cessione può qualificarsi come modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e quindi assumere contenuto e funzione di "prestazione imposta". Di guisa che sarebbe veramente iniquo che un siffatto trasferimento – avente funzione solutoria nell'ambito di un mero rapporto tributario già esistente tra il cedente e l'Ente cessionario – venisse a sua volta fatto oggetto di un'ulteriore imposizione gravosa come quella ora prevista per i trasferimenti a titolo oneroso.

Ciò fa dunque pensare che la norma soppressiva di agevolazioni ed esenzioni fiscali – anche se contenute in leggi speciali – di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 non possa attrarre nel suo ambito le cessioni al vaglio e che invece si debbano ritenere tuttora sussistenti regimi impositivi di favore relativi ad atti traslativi diversi da quelli a titolo oneroso, come quello di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 601/73 in "parte qua".

Né pare congruo invocare tout court l'applicazione dell'imposta di donazione ex T.U. n. 346/90; la norma "speciale" contenuta nel cit. art. 32 del D.P.R. n. 601/73 – così come non appare cancellata dalla norma soppressiva ricordata – sembra che non resti travolta nemmeno dalla norma "generale" in materia di tassazione di atti "gratuiti" (di cui al d.l. n. 262/2006); potendosi fare utilmente applicazione del principio per cui "lex posterior generalis non derogat priori speciali" e dell'insegnamento della Cassazione per cui tra due regole (successive tra loro nel tempo e rivolte ciascuna ad ambiti applicativi, per così dire, tra di essi concentrici o almeno in tutto o in parte apparentemente sovrapponibili) va applicata quella che esprime una maggiore aderenza alle caratteristiche proprie della fattispecie da regolare.

Infine sembra possibile estendere il ragionamento svolto anche alle ipotesi di fattispecie traslative "gratuite" di aree a favore del Comune che si inseriscono in procedimenti lottizzatori diversi dallo stereotipo di cui al datato art. 28 della legge n. 1150/42, e più conformi e congeniali alle sopravvenute e più recenti politiche di pianificazione urbanistica .

SOMMARIO: 1. Premessa – Impostazione della problematica; 2. La natura giuridica degli atti di cessione “gratuita”; 3. Corollari ai fini del trattamento tributario.

1. Premessa – Impostazione della problematica

La norma soppressiva di agevolazioni ed esenzioni fiscali, anche se contenute in leggi speciali, di cui al quarto comma art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 **(1)** – e con l’unica salvezza ivi contemplata per quanto concerne la cd. *ex-ppc* – pone, tra gli altri, il quesito della sua concreta applicabilità anche all’ambito degli atti recanti **cessione gratuita a favore del Comune di aree** (e di opere di urbanizzazione), a scomputo dei contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione (per le quali l’art. 32 del D.P.R. n. 601/73 prevede l’applicazione dell’imposta di registro in misura fissa e l’esenzione da imposte ipotecaria e catastale).

Su quest’ultimo punto in particolare la circolare n. 2E del 21 febbraio 2014 stabilisce – proprio con riferimento alle agevolazioni di cui all’art. 32 citato – che tali agevolazioni non trovano più applicazione “*in relazione agli atti riconducibili nell’ambito dell’art. 1 della Tariffa allegata al TUR*”, e cioè in relazione ai soli trasferimenti **a titolo oneroso**.

Il punto di partenza da cui devono muovere le presenti note è pertanto la definizione dell’esatta natura giuridica di un atto di cessione cd. “gratuita” di aree al Comune (nonché se del caso delle opere ivi realizzate), effettuata a scomputo degli oneri di urbanizzazione (come previsto già dall’art. 11 della legge n. 10/77 **(2)** ed ora dall’art. 16 del TU n. 380/2001 **(3)**) o in esecuzione di convenzione di lottizzazione. Si tratta di un atto solo “formalmente” gratuito – in quanto a mezzo della cessione delle aree e/o delle opere si ottiene un vantaggio di tipo economico, dato dalla scomputo degli oneri – o si tratta di un atto “essenzialmente” gratuito, ove difetta qualsiasi onerosità, diciamo, a livello “causale”, di qualificazione della fattispecie? **(4)**

2. La natura giuridica degli atti di cessione “gratuita”.

Giova premettere che sull’inquadramento del regime fiscale relativo agli atti di cessione gratuita di aree al Comune la Commissione studi tributari

del CNN si è già compiutamente espressa nello studio n. 307 bis approvato il 19 maggio 1995 e al quale qui si fa espresso riferimento per ogni più ampia disamina della problematica al vaglio (5).

Le conclusioni cui perviene lo studio sono – in linea di massima – tuttora condivisibili e sostenibili, ma soprattutto possono essere oggetto di ulteriore sviluppo e riflessione in queste brevi note in considerazione della sopravvenuta novella legislativa (di cui al d.l. n. 262/2006) rispetto all’epoca di stesura dello studio citato.

Esse – volendo sintetizzare in poche battute breviloquenti – operano una distinzione netta tra le fattispecie traslative di aree a fronte delle quali si profila un sicuro sacrificio patrimoniale a carico dell’amministrazione comunale (e che immediatamente sono attratte nell’alveo applicativo delle imposte proporzionali ordinarie di registro, ipotecaria e catastale) e le fattispecie ove, al contrario, manca tale sacrificio. In questa seconda categoria le fattispecie traslative, a loro volta, vanno ulteriormente qualificate come fattispecie – per così dire – “formalmente” gratuite (in cui manca l’obbligo del pagamento di un corrispettivo monetario a carico dell’amministrazione cessionaria) e fattispecie “essenzialmente” gratuite (ove vi può essere un intento liberale e, in senso lato, accrescitivo in capo al cedente).

Orbene pare legittimo argomentare nel senso che la fattispecie al vaglio (e cioè quella che potrebbe essere qualificata “formalmente” gratuita), quantunque comporti il soddisfacimento di un interesse di tipo economico consentendo al cedente di scomputare gli oneri di urbanizzazione, non possa essere considerata a titolo oneroso, per la semplice ragione per cui il soggetto-ente cessionario non esegue alcuna prestazione suscettibile di valutazione economica, tanto meno posta su di un piano di sinallagmaticità/corrispettività con la cessione.

Solo il cedente subisce un decremento patrimoniale determinato dalla cessione delle aree/opere a favore del Comune: né più né meno di quanto accade in qualsiasi atto a titolo gratuito ove solo il dante causa esegue la prestazione accrescitiva del patrimonio dell’accipiente; e poco conta, a questo punto, che si tratti di gratuità essenziale o formale: ciò che rileva è l’assenza di una controprestazione suscettibile di valutazione economica a carico del Comune cessionario. Le parti (cedente e cessionaria) non pongono in essere – a ben vedere e in senso proprio – un “regolamento di interessi” (solo in relazione al quale assumerebbe rilevanza la causa “concreta” da esse perseguita (6)), ma si limitano a porre in essere un segmento negoziale, per così dire “neutro”, di una più ampia vicenda procedurale (7) e previsto, come dovuto (8), da una pregressa convenzione edilizia, senza poterlo colorare in senso oneroso e semmai dovendolo qualificare in termini di “assenza” di onerosità. Anche l’interesse allo scomputo degli oneri di urbanizzazione resta relegato sul piano dei “motivi” che non assurgono mai a rilevanza causale e, per converso,

l'attività dell'Ente cessionario non è "innescata" dalla cessione effettuata, ma si colloca nell'ambito di un procedimento amministrativo ben più ampio finalizzato alla lottizzazione e al razionale sfruttamento del suolo i cui singoli segmenti sono stabiliti dalla legge/convenzione.

La Cassazione **(9)** ha precisato che la stessa convenzione di lottizzazione (di cui la cessione al vaglio rappresenta una modalità attuativa) rientra nell'ampia categoria dei contratti con oggetto pubblico **(10)**, in quanto raffigura una fattispecie contrattuale, attraverso la quale l'amministrazione realizza le finalità inerenti ai suoi scopi istituzionali, ed in cui assume netta prevalenza il tratto pubblicistico, giacché i diritti e le obbligazioni di natura patrimoniale, ai quali dà origine, sono preordinati al perseguimento delle finalità pubbliche. E inoltre ha precisato **(11)** *"che le convenzioni di lottizzazione di cui alla legge 6 agosto 1967 n. 765 (che ha innovato l'art. 28 della legge 17 agosto 1942 n. 1150 (12)) costituiscono contratti di natura peculiare, che lasciano integra, nonostante eventuali patti contrari, la potestà pubblicistica del comune in materia di disciplina del territorio e di regolamentazione urbanistica, ivi compresa la facoltà di liberarsi dal vincolo contrattuale, alla stregua di esigenze sopravvenute..."*. Anche in dottrina **(13)** si sottolinea che la convenzione di lottizzazione non costituisce un contratto a prestazioni corrispettive, ma un contratto imposto, stipulato in condizioni di disparità, che codifica solamente ed unilateralmente gli obblighi nascenti dalla legge, senza che possa raffigurarsi un'autonomia contrattuale delle parti.

Dal che se ne ricava che non esiste alcuna rispondenza di tipo "contrattuale" tra la cessione delle aree e delle opere (con cui, ripetesi, si dà attuazione agli obblighi della convenzione) e il perfezionamento del procedimento amministrativo finalizzato alla legittimazione dell'attività lottizzatoria **(14)**, inducendo *a fortiori* ad escludere che possa qualificarsi "a titolo oneroso" un trasferimento (e quindi comunque uno spostamento di ricchezza) a favore dell'ente cessionario perfezionato senza contestuale e sinallagmatica prestazione a suo carico e, al contrario, suggerendo di ritenerlo attratto nell'ampio alveo della gratuità, intesa, verosimilmente, come "assenza" di onerosità fiscalmente rilevante. **(15)**

Né può indurre a valutazioni diverse il timore di considerare altrimenti la cessione di cui qui si discute come "negozio astratto": è evidente che la causa del negozio traslativo non è il mero trasferimento in sé, ma il trasferimento stesso (senza oneri per l'Ente avente causa) collegato con un obbligo di legge o con un obbligo risalente ad una convenzione di lottizzazione. Anzi il fatto che la cessione ne costituisca un adempimento e rappresenti un accordo endoprocedimentale – come ha ribadito la Suprema Corte in un altro recente arresto **(16)** – strettamente funzionale al contenuto del provvedimento amministrativo (di cui costituirebbe parte integrante e nel contempo vincolante), non incrina la natura "gratuita" del trasferimento, soprattutto se tale gratuità viene riguardata con riferimento alla sfera giuridica dell'Ente

beneficiario e sdogana dalla necessità di rinvenire necessariamente una supposta onerosità della fattispecie al vaglio che ne colori il profilo causale. Del resto è stato il legislatore stesso al cit. art. 28 della legge n. 1150/42 (nel testo introdotto dalla legge-ponte n. 765/1967) a definire la cessione di cui qui si tratta, per l'appunto, "gratuita".

Non a caso, in analoga prospettiva, l'art. 51 della legge n. 342/2000 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 lottizzazione"*.

Ciò perché più volte l'Amministrazione finanziaria stessa ha riconosciuto che la cessione al vaglio costituisce una modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione.

La *ratio* del detto art. 51, come si legge nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 16 novembre 2000 n. 207 par. 2.1.11, è quella di rendere uniforme il trattamento fiscale degli oneri di urbanizzazione, indipendentemente dalla modalità di assolvimento (in denaro o mediante cessione di aree e/o di opere). Tali oneri infatti, come anche precisato con la risoluzione ministeriale n. 363292 del 16 gennaio 1978, non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva 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 e viene esclusa dal campo di applicazione dell'Iva analogamente al versamento diretto del contributo* **(17)**.

Ma se ciò è vero, e cioè se la detta cessione è un mero strumento giuridico alternativo per l'assolvimento di un obbligo tributario, ancor più ne risulta ardua la qualificazione in termini di "onerosità" **(18)**. Sarebbe veramente iniquo che un siffatto trasferimento – avente funzione solutoria nell'ambito di un mero rapporto tributario già esistente tra il cedente e l'Ente cessionario – venisse a sua volta fatto oggetto di un'imposizione gravosa come quella ora prevista per i trasferimenti a titolo oneroso.

A sostegno di ciò, si può qui ricordare quella giurisprudenza tributaria **(19)** che, ritenendo la natura impositiva e non già negoziale o sinallagmatica delle convenzioni urbanistiche in cui si prevede la possibilità per il privato di estinguere l'obbligazione tributaria legata agli oneri di urbanizzazione mediante l'esecuzione diretta in appalto delle opere di urbanizzazione in alternativa al pagamento del tributo, ha sempre argomentato per la sottrazione del valore delle opere eseguite alla imponibilità del tributo Iva o di qualsiasi altro tributo in genere. Ciò perché – si è affermato – per definizione, nessun altro tributo può e deve colpire ciò che già rappresenta un'obbligazione

tributaria, pena un'illegittima ed iniqua duplicazione d'imposta.

3. Corollari ai fini del trattamento tributario.

Quanto sopra esposto fa dunque pensare che la norma soppressiva di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 non possa attrarre nel suo ambito le cessioni al vaglio (semprech ,   evidente, difetti alcuna prestazione a carico del Comune cessionario, nemmeno indiretta), continuando esse a qualificarsi come "cessioni gratuite" e che pertanto, facendo applicazione del principio espresso nella circolare n. 2E del 21 febbraio 2014 oltre che nella legge (20), per differenza, si debbano ritenere tuttora sussistenti regimi impositivi di favore relativi ad atti traslativi diversi da quelli a titolo oneroso, come quelli al vaglio e segnatamente, come si diceva, il regime agevolato di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 601/73.

Unica alternativa a quanto sopra evidenziato, peraltro e a ben riflettere, potrebbe essere solo la recezione della fattispecie "de qua" nell'ambito applicativo dell'imposta di donazione e successione (disciplinata dal TU n. 346/90 e dal d.l. n. 262/2006), e non mai in quello del TUR (approvato con D.P.R. n. 131/86).

Come   noto, in forza della previsione introdotta dal comma 47 art. 2 del d.l. n. 262/2006 (convertito in legge n. 286/2006), restano ormai attratti nell'ambito applicativo del TU n. 346/90 non solo i trasferimenti di beni e diritti per donazioni e altre liberalit  fra vivi (come recita gi  l'art. 1 del TU), ma anche qualsiasi trasferimento di beni e diritti per atto "a titolo gratuito" (ancorch  quindi non donativo n  liberale), risultando pacifico che – con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 262/2006 – i confini (tra area della "onerosit /non gratuit " e area della gratuit  in senso ampio) sono divenuti ancora pi  netti e marcati di quanto non fossero prima.

Sicch  si potrebbe ritenere che, proprio in forza della novella legislativa recata dal d.lgs. n. 262, ipotesi e fattispecie in cui non trova spazio il versamento di alcun corrispettivo debbano essere per ci  stesso incise con imposta di donazione piuttosto che di registro, e senza nemmeno indagare in ordine alla sussistenza o meno di un intento liberale.

Conseguenza, questa, che per effetto del coordinato disposto dell'art. 3 del detto TU n. 346/90, e degli artt. 1 e 10 del TU n. 347/90 (in materia di imposta ipotecaria e catastale) consentirebbe di ritenere le cessioni al vaglio addirittura esenti – in quanto perfezionate a favore di un ente pubblico territoriale – da imposte vuoi di donazione quanto di trascrizione e catasto.

Sennonché la norma “speciale” contenuta nel più volte cit. art. 32 del D.P.R. n. 601/73 – così come non appare cancellata dalla norma soppressiva più volte ricordata e per le argomentazioni sopra riportate, con riferimento alle fattispecie al vaglio – sembra che non resti travolta nemmeno dalla norma “generale” in materia di tassazione di atti “gratuiti” (di cui al d.l. n. 262/2006); potendosi in dette fattispecie fare utilmente applicazione del principio per cui *“lex posterior generalis non derogat priori speciali”*(21) e dell’insegnamento della Cassazione(22) per cui tra due regole (successive tra loro nel tempo e rivolte ciascuna ad ambiti applicativi, per così dire, tra di essi concentrici o almeno in tutto o in parte apparentemente sovrapponibili) va applicata quella che esprime una maggiore aderenza alle caratteristiche proprie della fattispecie da regolare: ove è evidente che siffatta poziore aderenza, in riferimento alle fattispecie di che trattasi, è proprio da attribuire al regime impositivo evocato dal più volte cit. art. 32 del D.P.R. n. 601/73. (23)

Né pare infine secondario rilevare – anche se qui il discorso potrebbe aprirsi ad ulteriori e più ampie considerazioni non compatibili con il perimetro entro il quale si collocano le presenti note – che le riflessioni fin qui svolte sembrano riguardare la generalità delle fattispecie traslative “gratuite” di aree a favore del Comune, anche in assenza di specifiche convenzioni di lottizzazione, e poste in essere, ad esempio, in attuazione di “politiche” di razionale utilizzo del suolo e del territorio comunale che possano trovare rispondenza e richiamo in specifici strumenti urbanistici regolarmente approvati, e vieppiù in applicazione di norme contenute in leggi di rango regionale. (24)

Infatti nemmeno l’eventuale assenza di una preventiva convenzione lottizzatoria parrebbe interdire l’applicazione del regime agevolato più volte richiamato ex art. 32 D.P.R. n. 601/73. La norma agevolativa, intuitivamente, non lo richiede, e laddove si opinasse in senso contrario, ciò costringerebbe a lasciare fuori dal suo alveo applicativo ingiustificatamente fattispecie traslative (pur gratuite) di aree a favore del Comune che si inseriscono in procedimenti lottizzatori (sia pure) diversi dallo stereotipo di cui al datato art. 28 della legge n. 1150/42, ma più conformi e congeniali alle sopravvenute politiche di pianificazione urbanistica messe in campo dai Comuni stessi in tempi più recenti per dare compiuta e fedele attuazione ai rispettivi strumenti urbanistici approvati e alle leggi regionali applicabili in uno specifico ambito geografico.

Adriano Pischetola

NOTE

(1) Il detto comma recita: “In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, ad

eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25?.

(2) Che recitava “11. Versamento del contributo afferente alla concessione.

La quota di contributo di cui al precedente articolo 5 è corrisposta al comune all'atto del rilascio della concessione. A scomputo totale o parziale della quota dovuta, il concessionario può obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione con le modalità e le garanzie stabilite dal comune.

La quota di contributo di cui al precedente articolo 6 è determinata all'atto del rilascio della concessione ed è corrisposta in corso d'opera con le modalità e le garanzie stabilite dal comune e, comunque, non oltre sessanta giorni dalla ultimazione delle opere”.

(3) I primi due commi dell'art. 16 del TU n. 380/2001 recitano:

“1. Salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 3, il rilascio del permesso di costruire comporta la corresponsione di un contributo commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo di costruzione, secondo le modalità indicate nel presente articolo.

2. La quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione è corrisposta al comune all'atto del rilascio del permesso di costruire e, su richiesta dell'interessato, può essere rateizzata. A scomputo totale o parziale della quota dovuta, il titolare del permesso può obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, nel rispetto dell'articolo 2, comma 5, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del comune.”

(4) Sulle nozioni di gratuità ed onerosità, v. in dottrina SCOZZAFAVA – *La qualificazione di onerosità o gratuità del titolo*, in *Riv. dir. civ.*, 1980, II, p. 68 ss.; CATAUDELLA – *Bilateralità, corrispettività ed onerosità del contratto*, in *Studi in onore di Gioacchino Scaduto*, I, Padova 1970, p. 225 ss.; BISCONTINI, *Onerosità, corrispettività e qualificazione dei contratti*, Napoli, 1984, 29 ss.; cfr. anche ANGELONI, *Liberalità e solidarietà*, Padova, 1994, 17 ss., che richiama le definizioni di atti a titolo oneroso e gratuito del codice civile del 1865, in particolare l'art. 1101 c.c. che definiva contratti a titolo oneroso “quel contratto nel quale ciascuno dei contraenti intende, mediante equivalente, procurarsi un vantaggio”, e invece a titolo gratuito il contratto “in cui uno dei contraenti intende procurare un vantaggio all'altro senza equivalente”

(5) Cfr. anche Studio CNN – *Natura giuridica della cessione gratuita al Comune di terreno destinato a strada*, in *Studi su argomenti di interesse notarile*, VII, Roma 1968, p. 125 ss.

(6) Non si ignora qui quell'orientamento giurisprudenziale espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione – chiamate a pronunciarsi in ordine alla gratuità od onerosità di un atto solutorio relativo all'adempimento di un'obbligazione altrui da parte di un soggetto terzo, poi fallito, – secondo il quale la valutazione della gratuità od onerosità di un negozio va compiuta con esclusivo riguardo alla causa concreta. Non conta – secondo la Suprema Corte – lo schema astratto e monolitico sotto il quale la volontà negoziale viene sussunta: conta piuttosto il regolamento di interessi posto in essere

dalle parti e la finalità ultima sottesa alla complessiva vicenda negoziale per la cui attuazione quella volontà funge solo da tramite, da veicolo (cfr. Cassaz. sez. un. 18 marzo 2010 n. 6538); il punto è che nella fattispecie oggetto della disanima delle presenti note manca del tutto un “regolamento di interessi” che possa essere in qualche modo qualificato causalmente dal comportamento negoziale delle parti: esso è previsto – quanto ai suoi contenuti e alle finalità – da una convenzione pregressa e la sua connotazione oggettiva (l’unica anche fiscalmente rilevante) è quella dell’assenza di onerosità per una delle parti della vicenda negoziale (il Comune cessionario), comportandone la conseguenziale attrazione nell’ambito residuale della gratuità, in senso lato.

Tant’è che sono diverse dalla fattispecie qui in esame le ipotesi (oggetto delle risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate nn. 349/E e 350/E del 7 agosto 2008) in cui è possibile rinvenire un raccordo di tipo sinallagmatico tra le cessioni “gratuite” di una porzione di immobile a destinazione ufficio (nella risoluzione n. 349/E) e di n. 10 alloggi di edilizia residenziale (nella risoluzione n. 350/E), effettuate da talune società a favore del rispettivo Comune, e l’operazione economica complessiva a fronte della quale le cessioni risultavano effettuate e che a sua volta aveva formato oggetto di specifica pattuizione *inter partes*. Ed infatti nella cessione “gratuita” di aree (e di opere di urbanizzazione realizzate su di esse) – che in questa sede interessa e rileva – non c’è alcuna pattuizione specifica che giustifica e fonda l’atto traslativo delle aree e delle opere, ma solo la legge (art. 28 legge n. 1150/42; già art. 11 legge n. 10/77 e ora art. 16 del TU n. 38072001, ecc..) e la convenzione di lottizzazione da essa stessa prevista (sulla cui natura v. *infra* nel testo), scongiurandosi in tal modo l’esistenza di una sinallagma di tipo contrattuale e, come tale, qualificativo di una supposta onerosità della cessione stessa.

(7) Vicenda nell’ambito della quale la “gratuità”, intesa come assenza di onerosità fiscalmente rilevante, non entra necessariamente in conflitto con la qualificazione dell’intera procedura in cui la cessione viene a collocarsi (cfr. sent. T.A.R. Lombardia Milano sez. II n. 1055 dell’11 aprile 2010: *“Il riferimento alla “gratuità” della cessione...deve ...essere inteso in maniera restrittiva, nel senso cioè della mancata diretta corresponsione di un prezzo d’acquisto da parte del Comune ..., senza però escludere che la cessione si inserisca in una più ampia operazione di carattere urbanistico, nell’ambito della quale la cessione si considera a scomputo della realizzazione di un’opera già individuata dal Comune nel proprio piano dei servizi”*)

(8) Segnatamente con riferimento al trasferimento delle opere di urbanizzazione è stato correttamente ritenuto (T.A.R. Cagliari (Sardegna) sez. II 19 febbraio 2010 n. 187) che tale trasferimento costituisce un’obbligazione ex lege inderogabile ed indisponibile per le parti della convenzione di lottizzazione in base alla quale le opere stesse sono realizzate, ex art. 28 della legge n. 1150 del 17 agosto 1942

(9) Cfr. Cass. civ. Sez. II, 18-02-1999, n. 1366

(10) Più precisamente (secondo sent. T.A.R. Torino Piemonte sez. I del 13 marzo 2006 n. 1249) “la convenzione di lottizzazione stipulata *inter partes*...si configura quale accordo sostitutivo di un piano particolareggiato e rientra, pertanto, nel genus degli accordi sostitutivi di provvedimenti amministrativi...”

(11) Cfr. Cass. civ. Sez. I, 08-06-1995, n. 6482

(12) Il 5° comma del detto art. 28 stabilisce che “L’autorizzazione comunale (N.d.R. edilizia) è subordinata alla stipula di una convenzione, da trascriversi a cura del

proprietario, che preveda la cessione gratuita entro termini prestabiliti delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria, precisate dall'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, nonché la cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione secondaria nei limiti di cui al successivo n. 2..."

(13) Cfr. MENGOLI, *Manuale di diritto urbanistico*, Milano 1997, p. 257

(14) Secondo DEL FEDERICO, *Trattamento fiscale delle aree cedute gratuitamente ai comuni*, in "il fisco" n. 31 del 1998, pag. 10368, "Indiscutibile che, nel caso in esame, l'acquisizione delle aree avvenga a titolo gratuito da parte del comune ed in correlazione con la cessione delle aree stesse non viene erogato dall'ente alcun corrispettivo in denaro o utilità equivalente che possa cambiare la natura del negozio giuridico. Né possono considerarsi tali le autorizzazioni urbanistiche rilasciate oppure la cessione a fronte di opere di urbanizzazione che sono comunque atti dovuti una volta poste in essere le relative convenzioni d'obbligo oppure mere modalità di soddisfacimento delle somme da corrispondere a titolo di contributo a favore del comune."

(15) Tant'è che sono diverse dalla fattispecie qui in esame le ipotesi (oggetto delle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate nn. 349/E e 350/E del 7 agosto 2008) in cui è possibile rinvenire un raccordo di tipo sinallagmatico tra le cessioni "gratuite" di una porzione di immobile a destinazione ufficio (nella risoluzione n. 349/E) e di n. 10 alloggi di edilizia residenziale (nella risoluzione n. 350/E), effettuate da talune società a favore del rispettivo Comune, e l'operazione economica complessiva a fronte della quale le cessioni risultavano effettuate, operazione che a sua volta aveva formato oggetto di specifica pattuizione inter partes. Ed infatti nella cessione "gratuita" di aree (e di opere di urbanizzazione realizzate su di esse) – che in questa sede interessa e rileva – non c'è alcuna pattuizione specifica che giustifica e fonda l'atto traslativo delle aree e delle opere, ma ci sono solo la legge (art. 28 legge n. 1150/42; già art. 11 legge n. 10/77 e ora art. 16 del TU n. 3807/2001, ecc..) e semmai la convenzione di lottizzazione da essa stessa prevista, scongiurandosi in tal modo l'esistenza di una sinallagma di tipo contrattuale e, come tale, qualificativo di una supposta onerosità della cessione stessa.

(16) Cfr. Cass. civ. Sez. I, Sent., 17-04-2013, n. 9314; cfr anche Cass. 13. 7. 2001 n. 9524 – *Natura giuridica di accordo endoprocedimentale della cessione gratuita ex art. 10 legge 765/1967*, in *Riv. not.*, 2002, 2, p. 488;

(17) Anche in dottrina, BLASILLI, *Cessione gratuita di aree al Comune*, in "L'IVA" n. 4 del 2006, pag. 11, si sottolinea come "Gli oneri sostenuti a fronte della autorizzazione ad edificare, sia sotto forma pecuniaria che in natura... devono, infatti, essere ricondotti nella sfera pubblicistica e non possono essere qualificati come corrispettivo dovuto a fronte del vantaggio economico conseguente al rilascio del provvedimento amministrativo";

(18) Anzi, e più correttamente, proprio la circostanza che il trasferimento al vaglio integri la funzione e il contenuto di una "prestazione imposta" svaluterebbe la questione stessa della colorazione in termini di gratuità/onerosità; ciò in quanto detta prestazione – come rilevato nella RQ 1009-2013/T (estensore PETTERUTI) – evoca un "concetto più ampio del tributo e capace di contenerlo ma comunque accostabile per comodità espressiva all'assolvimento di un tributo" (cfr. sul punto anche la dottrina e i documenti di prassi ivi richiamati alle note 3 e 4) Cfr. altresì RQ n. 899-2013/T (medesimo Estensore) ove si mette sull'avviso circa la possibile tassazione (in ambito IVA) di una cessione di aree – da parte di soggetto passivo IVA – ove "non"

siano state eseguite opere di urbanizzazione, giusta quanto affermato nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 140/E del 4 giugno 2009 della Dir. normativa e contenzioso (e prima ancora nella Risoluzione n. 37/E del 21 febbraio 2003).

(19) Cfr. Comm. trib. di I grado di Alessandria, 26 giugno 1986, n. 380, in "Boll. trib." n. 3/1987, pag. 253; Comm. trib. di II grado di Alessandria, 27 ottobre 1998, n. 505.

(20) Per cui, ripetesi, la norma soppressiva deve intendersi far riferimento ai regimi agevolati e in esenzione relativi ai soli trasferimenti immobiliari "a titolo oneroso"

(21) Cfr. sul punto GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, pp. 240 e 303;

(22) Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 28 febbraio 2008, n. 5223 in *Giust. civ. Mass.* 2008, 2; nonché Cass. civ. Sez. II, 18-06-2007, n. 14179 in *Banca dati Leggi D'Italia Gruppo Wolters Kluwer*

(23) Ed infatti il legislatore della legge di stabilità per il 2014 sembra non aver disdegnato di far ricorso all'imposta di registro (in misura fissa) anche con riferimento a fattispecie definite espressamente "gratuite", ribadendo così indirettamente la plausibilità dell'idea per cui singole fattispecie – ove il legislatore abbia espressamente normato – e pur se "gratuite", possano essere legittimamente attratte nell'alveo applicativo della imposta di registro e non di quella di successione e donazione. Ci si vuole riferire qui a quanto disposto dal comma 737 art. 1 della legge 27 dicembre 2013 n. 147 per il quale "Agli atti aventi ad oggetto *trasferimenti gratuiti* di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte *di registro*, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna".

(24) Si pensi in quest'ottica ai trasferimenti che si attuano nell'ambito della cd. "urbanistica solidale" su cui *amplius* vedi URBANI P., *Urbanistica solidale*, Torino 2011; nonché si pensi a quelle leggi regionali che hanno legiferato in materia di "perequazione" e di "compensazione", quali nuove metodiche urbanistiche finalizzate a rendere in ogni modo la lottizzazione di un certo territorio più confacente con le esigenze economiche, sociali ed ambientali di quel territorio stesso in base a scelte di pianificazione urbanistica adottate dall'Autorità comunale. Il riferimento ultimo è a quei provvedimenti emanati in alcune Regioni che, a quanto consta, hanno legiferato in materia: Toscana (Legge 3 gennaio 2005, n. 1, che ha sostituito l'originaria legge 16 gennaio 1995, n. 5); Emilia Romagna (24 marzo 2000 n. 20); Basilicata (11 agosto 1999, n. 23); Lazio (22 dicembre 1999, n. 38); Puglia (27 luglio 2001, n. 20); Calabria (16 aprile 2002, n. 19); Campania (22 dicembre 2004 n. 16); Veneto 23 aprile 2004, n. 11); Lombardia (11 marzo 2005, n. 12); Umbria (22 febbraio 2005, n. 11); Provincia di Trento (11 novembre 2005, n. 16 sostituita dalla legge 4 marzo 2008 n. 1); Friuli Venezia Giulia (23 febbraio 2007, n. 20); Provincia di Bolzano (2 luglio 2007 n. 3 a modifica della Legge 11 agosto 1997, n. 13 art. 55bis).