

5. PRASSI NOTARILE

casi e questioni

5.1. LA NATURA GIURIDICA DELL'ATTO DI REDISTRIBUZIONE DI AREE TRA CO-LOTTIZZANTI TRA FORMA E SOSTANZA ED I CONSEGUENZIALI PROFILI FISCALI

di Antonio Testa

Per quanto questa tipologia di atti abbia, invero, un utilizzo abbastanza marginale nell'economia di ciò che rappresenta l'attività ordinariamente richiesta al Notaio, non si può dire che l'approccio ad un atto di tal fatta non ponga più di qualche problematica di ordine sostanziale e di ordine fiscale. L'una, direttamente dipendente dall'altra, in quanto, astraendoci, almeno per il momento, dalle questioni che ineriscono eventuali agevolazioni invocabili, il trattamento fiscale dell'atto, dipende comunque dalla natura in cui esso si sostanzia, ovvero dagli effetti che da esso si generano.

Ora, sebbene l'introduzione a regime del novellato disposto dell'articolo 20 del T.U.R., possa lasciare ormai pochi margini di critiche da parte dell'organo deputato al controllo del gettito fiscale, il quale dovrà attenersi, nella verifica della corretta tassazione dell'atto notarile, ai concreti effetti esplicitati dal contenuto dell'atto medesimo (per questa via restando eliminate le vecchie "elucubrazioni" del tassatore di turno sugli eventuali e succedanei effetti che, da una supposta interpretazione "autentica" dell'atto stesso, avrebbero potuto trarsi), paradossalmente, proprio questo nuovo approccio di controllo del contenuto effettivamente esplicitato dall'atto, in funzione della sua tassazione, può dare qualche problema con riferimento alla specifica tipologia di atti di cui qui si parla.

E' di tutta evidenza come, l'atto portante "redistribuzione di aree tra co-lottizzanti", richiamati, almeno istintivamente, gli effetti di un atto di divisione, con la conseguenza che, se di divisione si tratta, ne consegue l'annosa questione, sostanziale e fiscale, dell'eventuale ricorso delle famigerate "masse plurime" che, come (a volte inutili) fantasmi, si agitano nella mente del professionista e nella mente di un tassatore sempre più interessato a portare acqua al proprio mulino e sempre più avvezzo ad un lavoro di verifica del trattamento tributario unicamente (o comunque, almeno

tendenzialmente) rivolto alla volontà di apportare quanta più pecunia alle casse dell'Erario.

Non è questo il luogo adatto, né se ne intendono invocare le capacità, per una esaustiva trattazione della questione delle masse plurime che, personalmente (unitamente alla vecchia normativa fiscale sull'INVIM), continuo a ritenere una delle più formidabili ed eccentriche trovate del legislatore fiscale il quale, peraltro, ha finito per realizzare una normativa, a tal punto contorta e poco chiara, da avere disabituato, perfino i propri esecutori a qualunque oggettiva capacità di ragionare.

D'altro canto, il richiamo alla normativa sostanziale sulla divisione dovrebbe condurci, con il rigore scientifico del giurista, a verificare la soluzione dell'annosa questione circa la natura giuridica dell'atto di divisione che, per fortuna, ormai per giurisprudenza piuttosto consolidata e secondo le più moderne valutazioni della dottrina, va orientandosi verso l'univoca considerazione del contratto, quale contratto di natura dichiarativa che, come tale, non determina "spostamenti" patrimoniali tra i soggetti dividendi, limitandosi a sostituire, alla quota astratta di spettanza di ciascuno di essi sulla massa comune, una porzione immobiliare concreta il cui valore è corrispondente (e dunque proporzionato) alla cosiddetta "res quota".

Senza, con questo, volere entrare nella diatriba tra la difficoltosissima sostenibilità della tesi più risalente che vedeva nell'atto divisionale comunque una attività giuridica di ordine "costitutivo", posto che l'apporzionamento rappresenterebbe comunque una attribuzione di diritti "ex novo", prima inesistente in capo al soggetto apporzionato, e la ragionevole giustificabilità della tesi, ormai predominante, secondo cui la divisione, partendo dal disposto dettato in materia di comunione ereditaria (a mente del quale ciascuno dei comunisti si considera titolare della cosa attribuitagli in sede divisionale, senza soluzione di continuità rispetto al proprio dante causa), deve giocoforza avere una natura meramente dichiarativa (e non costitutiva), vale la pena ricordare, e proprio con riferimento al caso dell'atto di redistribuzione di aree tra coltizzanti, l'interessante tesi mediana in dipendenza del cui ragionamento sarebbe intuitivo conferire, alla divisione della massa comune, la natura di una attività "distributivo-attributiva". Il che, se emancipa, per un verso, la divisione, dalla pura essenza di un atto giuridico avente natura costitutiva di diritti, per altro verso esclude che ad essa possa riconoscersi una mera e limitata valenza puramente dichiarativo-ricognitiva.

Poste tali sommarie premesse, è opportuno, effettuare una brevissima ricognizione su quello che costituisce l'atto di redistribuzione di aree tra coltizzanti.

La necessità del ricorso a tale fattispecie sorge allorché, per effetto di avvenute cessioni gratuite di aree al Comune, previste in sede dell'avvenuto perfezionamento di una Convenzione di lottizzazione, in funzione della realizzazione, su tali aree, di opere di urbanizzazione o di opere destinate a standards urbanistici, venga a crearsi un rapporto di sperequazione tra i diversi co-lottizzanti, in dipendenza del fatto che, mentre alcuni di essi hanno ricevuto un danno derivante dalla cessione di una parte del proprio lotto a favore del Comune (con conseguenziale riduzione della capacità edificatoria originariamente spettante al lotto medesimo), altri non hanno ricevuto altrettanto nocumento, o perché il proprio lotto non sia stato coinvolto da cessioni di aree a favore del Comune, oppure perché il proprio lotto, pur interessato comunque da cessioni gratuite di aree al Comune, non abbia subito la medesima decurtazione in termini di capacità edificatoria che, invece, hanno subito lotti appartenentesi ad altri co-lottizzanti.

Per inciso, l'applicabilità di tale fattispecie è oggi unanimamente riconosciuta, sia nel caso in cui la cessione gratuita di aree al Comune, si sia innestata nell'ambito della forma più tipica di Convenzione (ovvero quella al tempo disciplinata dagli articoli 7 ed 8 della l. 28 gennaio 1977 n. 10 e funzionalizzata alla realizzazione di interventi di edilizia abitativa convenzionata), sia ai diversi casi in cui la suddescritta sperequazione si attui attraverso forme convenzionali meno tipizzate (e dunque a tutte le forme di convenzionamento, anche tra il privato ed il Comune, volte all'ottenimento di un titolo abilitativo edilizio che consenta di dare la migliore attuazione possibile agli strumenti urbanistici vigenti (PGT, Piani particolareggiati di iniziativa pubblica o privata, Piani di recupero, Piani convenzionati di lottizzazione, etc.) e che abbiano come contenuto: l'esatta ubicazione dei lotti edificabili; le modalità di esecuzione delle opere di urbanizzazione necessarie, con conseguenziale eventuale impegno diretto dei co-lottizzanti all'esecuzione delle stesse nel rispetto delle modalità convenute; l'attuazione della immediata cessione delle aree sulle quali debbano essere realizzate le opere stesse secondo i vigenti standards urbanistici.

Da quanto detto, emerge un primo risultato: il presupposto essenziale perché vi sia spazio ad un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti è che, per effetto del convenzionamento con il Comune, si sia venuta a creare una *sperequazione nel rapporto tra la capacità edificatoria originariamente spettante a ciascun lotto di ciascun partecipante alla lottizzazione, in proporzione alla misura di titolarità spettante a ciascun lottizzante sull'intero comparto oggetto di lottizzazione, ed il valore volumetrico (ovvero la capacità edificatoria) che sia residuo a ciascuno dei lotti, in conseguenza delle avvenute cessioni di aree al Comune.*

Corollario di tale primo presupposto è che ci si trovi al cospetto di una forma di lottizzazione già convenzionata che, in funzione del rilascio del titolo abilitativo edilizio, abbia prodotto decurtazioni volumetriche ad alcuno o ad alcuni dei co-lottizzanti in dipendenza delle cessioni di aree destinate ad opere di urbanizzazione o ad altri standards.

A fronte di ciò, e al fine di riportare la situazione complessiva ad un riequilibrio in termini di capacità edificatorie di spettanza di ciascuno dei co-lottizzanti, nasce l'esigenza di stipulare un contratto tra i diversi co-lottizzanti che, attuando, appunto, una redistribuzione della titolarità delle aree appartenentesi a ciascuno di essi, riporti la situazione complessiva dell'intero comparto interessato dalla lottizzazione, ad un equilibrio pressoché perfetto nei diritti di volumetria che ciascun co-lottizzante potrà sfruttare edificatoriamente.

A maggior chiarezza dell'insieme, per quanto ovvio, pare comunque opportuno *specificare che il riequilibrio cui conduce l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, non debba necessariamente determinare una eguale attribuzione di capacità edificatoria a tutti i co-lottizzanti, ma semplicemente ricreare una situazione in cui, ciascuna delle titolarità dei diversi lotti, possa godere di una capacità edificatoria esattamente proporzionale all'estensione del proprio diritto.* Ciò, per intenderci, in analogia a quanto avviene nella strutturazione dell'atto di divisione con il quale, non a tutti i condividenti viene attribuito un medesimo dimensionamento della res-quantità, ma a ciascuno di essi viene conferito uno o più beni il cui valore complessivo corrisponda, però, al valore della res-quota di propria, rispettiva, spettanza.

Diventa esigenza primaria, a questo punto, tornare alla questione sulla natura giuridica dell'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti. Sotto tale aspetto, per quanto spiegato sin qui, sembra che l'attribuzione di una semplicistica natura divisoria non sia del tutto soddisfacente. Se è vero che l'obiettivo "ripristinatore" cui l'atto "de quo" conduce, possa essere raggiunto attraverso diverse soluzioni operative, tutte condivise nella prassi, è anche vero che, in ultima analisi, l'effetto che l'atto produce è quello di una ricomposizione fondiaria.

Partendo da tale risultato, è di tutta evidenza che l'effetto meramente dichiarativo riconosciuto ormai all'atto di divisione, fa torto alla finalità ultima cui l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti conduce. Piuttosto, richiamando ciò cui si accennava sopra, è da considerare come, se per un verso gli effetti "divisori" sono assolutamente visibili, è altresì vero che una tale forma divisoria vede prevalere, agli effetti meramente "distributivi", gli effetti "attributivi", di guisa che se ne può

concludere confermando che l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti assuma una natura divisoria "sui generis" nella quale vi è una netta prevalenza, rispetto alla riconosciuta natura semplicisticamente dichiarativa della divisione, della funzione "distributivo-attributiva" della stessa, senza per questo, tuttavia, giungere all'eccesso di dover considerare l'atto come una sorta di compendio di permutate reciproche, o di cessioni comunque onerose.

Ad escludere l'essenza di una permuta, basti la considerazione di come l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non preveda reciprocità di scambi immobiliari. Esso non attua nemmeno una reciproca cessione di quote, come quella che si configurerebbe nelle ipotesi di ricorrenza di divisioni caratterizzate dall'esistenza di masse plurime.

Non pare potersi condividere nemmeno la convinzione per la quale nell'atto "de quo" possa individuarsi la natura e la causa giuridica tipica di una cessione (singola o plurima) di diritti reali a titolo oneroso. Ciò perché il riequilibrio degli interessi dei co-lottizzanti trova la propria causa, non in un sacrificio patrimoniale immobiliare a cui corrisponda un arricchimento in denaro, quanto nella compensazione del maggior sacrificio, subito da alcuno o da alcuni dei partecipanti alla lottizzazione, rispetto ad altri, per effetto dell'alienazione forzata (necessaria per effetto della Convenzione con il Comune) di una porzione del proprio lotto (a cui è correlata una certa capacità volumetrica), mediante una traslazione di diritti, idonea a riportare l'intero comparto lottizzato ad un equilibrio tale per cui anche il lottizzante decurtato di una parziale capacità edificatoria (in dipendenza dell'avvenuta cessione gratuita di area al Comune voluta dalla Convenzione) riacquisti i diritti proporzionalmente competenti alla porzione rappresentata dall'originaria consistenza del proprio terreno (sul punto è illuminante quanto scritto da Boero in "Sulle modalità redazionali degli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti" Studio CNN del 19.10.1993, in "Studi e Materiali" 4 – 1995 pag. 182 e ss.).

E' ovvio che, per quanto la causa giuridica e gli effetti dell'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti fuoriescano da quelli che sono gli effetti tipici di una divisione pura, la struttura dell'atto (che deve essere idoneo a determinare una valenza distributivo-attributiva dei singoli lotti ai singoli co-lottizzanti, in maniera tale da ricomporre l'equilibrio delle capacità edificatorie originariamente di spettanza di ciascuno di essi, al lordo delle porzioni di area cedute gratuitamente al Comune) non può prescindere da una preventiva messa in comune di tutte le aree a ciascuno spettanti. E, per inciso, tanto ciò è vero che, almeno all'inizio della "querelle" sul trattamento tributario di un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti,

l'Amministrazione finanziaria aveva inteso riservare il trattamento di favore discendente dall'applicazione dell'art. 32, comma 2, del D.P.R. 601/73, esclusivamente al caso in cui tutti i co-lottizzanti avessero fatto confluire le proprie rispettive aree in un consorzio di urbanizzazione, configurandosi, l'atto redistributivo, "quale strumento attuativo della convenzione di lottizzazione intercorsa tra lottizzanti, riuniti in consorzio, e Comune" (sul punto, si veda la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 250666/83 cui si richiama anche la successiva Ris. n. 220210/86).

In altri termini, non potendosi congegnare, l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, come un atto di mera distribuzione di volumetrie (stante che la disciplina sulla perequazione urbanistica, la quale consente una mera negoziazione delle misure volumetriche a prescindere da qualunque transazione di natura strettamente immobiliare, è disciplina tipica, al di fuori della quale non è concepibile un trattamento negoziale delle volumetrie che sia autonomo dal trattamento negoziale delle aree cui quelle volumetrie afferiscono), ma piuttosto come una redistribuzione dei terreni di spettanza di ciascuno dei partecipanti alla lottizzazione, finalizzata ad un equo temperamento degli interessi edificatori di ciascuno, *è necessario che il presupposto di tale atto sia costituito da un conferimento in comunione da parte di tutti i co-lottizzanti di tutte le aree rientranti nell'ambito della lottizzazione*, per poi addivenire ad una nuova ed equa distribuzione delle singole aree, in modo tale da assicurare, a ciascuno dei co-lottizzanti, l'ottenimento di una capacità edificatoria che sia proporzionale all'estensione del diritto reale di originaria spettanza di ognuno di essi. Sul punto vale registrare ancora la voce di Boero secondo il quale, negli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti "devesi premettere che le aree sono considerate unitariamente ai fini della lottizzazione, mentre l'originaria proprietà individuale viene considerata come mero criterio di riferimento per la ripartizione tra i lottizzanti del diritto di utilizzazione edificatoria delle aree nette residue [al netto, cioè, delle cessioni di aree effettuate a favore del Comune n.d.r.], nonché degli oneri ed obblighi nascenti dalla Convenzione, sicché vengono riconosciuti ai contraenti in proprietà comune ed indivisa i lotti di area facenti parte della lottizzazione e residuati dopo le cessioni gratuite, e detti lotti vengono poi assegnati ai singoli lottizzanti con criterio proporzionale [di cui sopra si è detto], senza corresponsione di alcun conguaglio" (Boero, op. cit. pagg. 181 e ss.).

Altro elemento da sottolineare è che, *perché si possa parlare di un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, devesi escludere*, come appena sopra accennato nel ricordato scritto del Boero, *la presenza di conguagli di sorta*. La natura stessa e la finalità di tale atto non è diretta verso una generica perequazione economico-patrimoniale (la quale, pertanto, potrebbe essere raggiunta anche

mediante corresponsione di conguagli in denaro, volti a compensare e ristorare colui che abbia subito un sacrificio in termini di capacità ad edificare), essendo esclusivamente finalizzato, l'atto stesso, ad assicurare il conferimento di una capacità di edificare, a favore di ciascuno dei lottizzanti, che sia conforme e coerente con i diritti edificatori originariamente a ciascuno spettanti, al lordo delle avvenute cessioni di aree al Comune. In altre parole, l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti è un atto tipicamente connesso (anche se non sempre *necessariamente* connesso) ad una procedura amministrativo-urbanistica, all'interno della quale (e solo all'interno della quale) trova la propria causa e la propria ragion d'essere, con esclusione di qualunque altra finalità che sia diversa da quella di assicurare, non un generico trattamento patrimoniale paritetico, ma un potere di realizzare manufatti edilizi, sostanzialmente uguale a quello che ciascuno poteva vantare prima dell'avvenuta cessione di aree al Comune, in dipendenza del convenzionamento.

Ora, se – per quanto appena sopra affermato – è caratteristica peculiare dell'atto di cui qui si discute, la preventiva messa in comunione delle aree di spettanza dei singoli partecipanti alla lottizzazione, pare *potersi affermare con discreta sicurezza che, ad analoga tipologia di atto si possa pervenire anche quando ciascuno dei co-lottizzanti vantasse una proprietà indivisa sull'intero comparto e non fosse, invece, ciascuno, già proprietario esclusivo di singoli lotti.*

L'obiezione che potrebbe, sul punto, muoversi, è apparentemente insormontabile. Se tutti i co-lottizzanti fossero proprietari indivisamente dell'intero comparto, ciascuno per quote ideali ed astratte di propria spettanza, la cessione gratuita delle aree a favore del Comune, niun documento avrebbe potuto arrecare al singolo, considerato che le aree cedute, essendo di spettanza comune ed indivisa tra tutti, avrebbero condotto ad una “deminutio” della capacità edificatoria che automaticamente avrebbe investito tutti, in misura esattamente proporzionale al diritto a ciascuno spettante sulla “res-quota”. Con la conseguenza che, non un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti si renderebbe necessario perfezionare, ma piuttosto addivenire ad un elementare atto divisionale avente la diversa finalità di attribuire, rispetto alla comunione indivisa, singole porzioni (res-quanta) ai singoli co-lottizzanti, in proporzione alla quota ideale e astratta (res-quota) a ciascuno originariamente spettante sull'intero.

Ebbene, è facilmente comprensibile come tale obiezione non sia, invece, ragionevolmente condivisibile e come la stessa possa anzi essere suscettibile di un immediato superamento. Basti pensare che, se effettivamente la “deminutio” della capacità edificatoria abbia, di principio, investito tutti nella stessa misura, spetterà

all'atto divisionale il compito di distribuire equamente la decurtazione di volumetria tra ciascuno dei condividenti. Il che non sempre è cosa realizzabile e difficilmente, anzi, rappresenta un traguardo dal facile raggiungimento. E' di tutta evidenza, infatti, come l'apporzionamento a favore di singoli partecipanti alla lottizzazione di singole porzioni di terreno facenti parte del comparto lottizzato, conseguente ad un atto divisionale, potrebbe realisticamente determinare attribuzione, all'uno, di un'area avente una certa capacità edificatoria (non intaccata dalla cessione di alcuna porzione al Comune in quanto la cessione gratuita al Comune non ha coinvolto il tratto di terreno assegnato al singolo) e, ad altro, di altra area avente una capacità edificatoria fortemente compromessa dall'avvenuta cessione gratuita al Comune la quale abbia avuto a colpire proprio una porzione di quel lotto che, in sede di divisione, gli sia stato attribuito.

A questo punto, tutto tornerebbe al problema da cui siamo partiti, e per la risoluzione del quale devesi chiamare in causa ancora lo strumento negoziale della redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, con l'inutile e ultronea conseguenza di dover riportare lo stato giuridico dei beni divisi alla situazione "quo ante", ovverossia alla situazione di pregressa comunione.

Pertanto, in considerazione di quanto sin qui sostenuto, l'ulteriore importantissimo corollario è *che non svisa la natura dell'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti il fatto che le originarie proprietà non costituiscano proprietà divise ma si trovino in una condizione di comunione indivisa.*

Per ultimo, dal punto di vista sostanziale, va sottolineato come *la configurazione di un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non potrà prescindere dal coinvolgimento negoziale di tutti coloro che sono stati parte della convenzione di lottizzazione.* In analogia a quanto accade in materia di divisione, ove la mancanza di alcuno o di alcuni dei comunisti (anche in presenza di eventuale stralcio divisionale) rende nullo il contratto di divisione eventualmente perfezionato, nel nostro caso i lottizzanti non potrebbero procedere ad alcune soltanto delle assegnazioni necessarie al conseguimento dello scopo "ripristinatorio" degli originari diritti edificatori, senza contraddire lo scopo dell'atto di redistribuzione. E' evidente, infatti, che la mancanza, anche di una sola assegnazione, non consenta la reintegrazione, nei confronti di tutti i lottizzanti, del rapporto di proporzionalità tra le aree (o le quote sull'intero comparto) originariamente possedute e quelle concretamente utilizzabili a scopo edificatorio da ciascuno di essi. E, quanto meno, la mancata partecipazione all'atto da parte di alcuno o di alcuni dei lottizzanti, modifica la natura causale dell'atto stesso, in tal modo, tra l'altro, pervenendo ad un atto al quale resta estraneo il trattamento fiscale

di favore consentito ai sensi dell'art. 32, comma 2 del D.P.R. 601/73, senza contare le insormontabili problematiche di natura civilistica relative all'esatto inquadramento di una fattispecie di tal fatta.

Passando alla considerazione dei **profili fiscali che possano coinvolgere l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti**, ai fini della sua corretta tassazione, è opportuno partire dal profilo causale che l'atto assume, secondo quanto sin qui si è cercato di spiegare.

I ragionamenti e le conclusioni formulate, sembrano condurre ad una valutazione causale del negozio in oggetto che sfugge alla tradizionale dicotomia tra “negozio a titolo oneroso” e “negozio a titolo gratuito”, così come lo sottraggono alla dicotomica classificazione (pur essa rilevante a livello fiscale) tra una natura divisionale prettamente dichiarativa (quando la divisione è pura e si esegue senza previsioni di conguagli e, tanto meno, senza i presupposti delle cd. “masse plurime”) e la diversa natura che la divisione assume in presenza di conguagli (ove la stessa vede mischiare alla sua propria natura dichiarativa, quella costitutiva di diritti). *Il negozio di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti appartiene ad un “tertium genus” di negozi atipici con profili causali autonomi, assumendo una funzione attuativa delle disposizioni urbanistico-edilizie determinate dalla Convenzione di lottizzazione, finalizzata ad uno scopo ripristinatorio-perequativo* (in questo senso anche A. Brienza in “*Consorzi di Urbanizzazione: un mistero svelato?*” – Federnotizie nn. 3/1996 e 4/1996 rispettivamente pagg. 103 e ss. e 157 e ss.). E, per quanto risalente e destinata ad evidenziare l'esclusione dell'applicazione (ancora operante a quel tempo) dell'imposta INVIM, vale la pena registrare sul punto quanto affermato dalla Direzione Generale delle Entrate della Puglia – Servizio Affari Giuridici e Contenzioso Tributario in data 2 febbraio 1994, secondo cui: “[...] i negozi giuridici in esame [si trattava, appunto, di una risposta ad un interpello inerente l'applicabilità, o meno, dell'INVIM in relazione ad un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti n.d.r.] non sembrano rientrare nell'ambito applicativo di detta imposta, non potendo ritenersi atti di natura traslativa, né a titolo oneroso, né a titolo gratuito.”.

L'altro elemento che occorre chiarire, prima ancora di accedere ad una possibile qualificazione tributaria che determini l'assoggettamento dell'atto ad una imposizione che sia frutto dell'applicazione di aliquote proporzionali, piuttosto che ad una imposizione che possa accogliere i principi agevolativi fiscali di cui è parola all'art. 32 del D.P.R. 601/73, è quello di escludere l'atto dall'egida del campo I.V.A. Come, in maniera chiarissima, sostenuto in uno scritto di Adriano Pischetola (CNN:

Studio n. 28-2006/T, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 3 marzo 2006), l'unico criterio che possa rivendicare un assoggettamento dell'atto al regime I.V.A. (ovviamente in presenza di co-lottizzanti aventi i requisiti soggettivi stabiliti per l'applicazione di detta imposta) è costituito dall'esistenza, o meno, nell'oggetto del contratto, di una "cessione" in senso tecnico che qualifica l'operazione negoziale come "operazione imponibile ai fini I.V.A.", ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 633/72.

Ora, è opportuno considerare, come più volte ribadito in precedenza, che l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti si inserisce in un procedimento urbanistico-edilizio di natura amministrativa ed è direttamente collegato a dare attuazione ai profili negoziali convenzionali, voluti nell'interesse dell'intera collettività, in quanto ha la funzione di ripristinare, in capo a ciascuna proprietà partecipante alla lottizzazione, il medesimo potere edificatorio che originariamente alla stessa spettava, prima dell'avvenuta cessione gratuita di aree al Comune (la quale è stata realizzata per il soddisfacimento inderogabile di un interesse diffuso legato all'intera collettività). Sicché l'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti prescinde da qualsiasi profilo lucrativo, trovando la propria essenza nella tutela di un interesse legittimo (quello di ogni singolo lottizzante a riottenere la medesima capacità edificatoria vantata, al lordo dell'avvenuta cessione di aree al Comune) convenzionalmente sacrificato per la salvaguardia di un interesse diffuso (l'interesse della collettività ad assicurarsi, mediante la tutela delle previsioni degli standards urbanistici, la realizzazione di opere di interesse generale). Sicché, la combinazione tra queste due finalità, con conseguenziale esclusione di ogni scopo lucrativo collegato o collegabile all'atto, unitamente alla funzione causale atipica di natura ripristinatoria (del rapporto di originaria proporzionalità tra volumetria edificabile complessiva dell'intero comparto e volumetria concretamente sfruttabile in relazione al singolo lotto di proprietà di ciascuno dei lottizzanti, al netto delle aree cedute al Comune per scopi di pubblica utilità), esclude certamente il ricorso dei presupposti oggettivi di assoggettamento dell'atto all'egida I.V.A..

Le conclusioni appena riportate, in funzione dell'esclusione del regime impositivo dell'I.V.A., basterebbero, già da sole, a rivendicare un trattamento tributario, con riguardo all'imposta di registro, ipotecaria e catastale, che escluda una imposizione proporzionale. La mancanza, nel negozio "de quo", del tradizionale concetto di "cessione patrimoniale" (sia essa a titolo oneroso o gratuito) e quindi l'assenza di uno spostamento di ricchezza dal patrimonio di un soggetto a quello di altro soggetto, unitamente all'esclusione di una causa civilistica che possa, in qualche modo, considerarsi collegabile ad un atto di vendita, ad una donazione, o perfino ad un atto di natura divisoria, dovrebbe condurre ad un trattamento di tale atto che, pur

assumendo i connotati di specialità e di specificità, sottopongano comunque l'atto ad un regime di ovvia neutralità fiscale.

Tuttavia, come è tradizione in materia tributaria, la rilevanza di una determinata causa civilistica resta estranea dalla considerazione delle conseguenze di ordine fiscale. Il che costringe l'interprete a spostare l'ottica della valutazione verso altre angolazioni.

Come si accennava precedentemente, la soluzione adottata in un primo tempo dall'interprete tributario era quella di rendere applicabile alla fattispecie le agevolazioni fiscali di cui all'art. 32, comma 2 del D.P.R. 601/73, solo nelle ipotesi in cui l'atto di ricomposizione fondiaria fosse sotteso alla preventiva costituzione dei lottizzanti in consorzio di urbanizzazione ed in assenza, comunque, di conguagli in denaro. La giustificazione di questo primo orientamento si basava sull'interpretazione dell'articolo 13, comma sesto, della l. 28 gennaio 1977 n. 10 in combinato disposto con l'articolo 20, comma primo, della medesima legge, secondo il 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 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601" (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali).

Successivamente la posizione dell'Agenzia delle Entrate si fa, gradatamente, più elastica, rinvenendosi, l'applicabilità del "favor" fiscale sopra richiamato, a tutti gli atti e a tutti gli strumenti negoziali idonei e funzionali ad una sistemazione dell'assetto territoriale fedele alle prescrizioni degli strumenti urbanistici attuativi dei piani di governo del territorio. Di guisa che, a condizione che sia assicurata la partecipazione all'atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti da parte di tutti i comproprietari del comparto oggetto di lottizzazione, la "ratio" appena esposta si considera esistente anche quando i co-lottizzanti non siano riuniti in un consorzio di urbanizzazione.

Giunti a questo punto, tuttavia, la soppressione delle agevolazioni tributarie, anche se previste da leggi speciali (quale può considerarsi la cd. Legge Bucalossi n. 10/1977), ad opera del comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23, ha restaurato i margini di dubbio circa l'applicazione anche agli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti del regime di favore previsto ai sensi del più volte richiamato articolo 32 del richiamato D.P.R. 601/73.

Senonché, sia con la Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2012 n. 1 ma, a maggior ragione, in seguito all'introduzione del regime modificativo del suddetto D.Lgs. 14

marzo 2011 n. 23, ad opera dell'art. 20, comma 4-ter del D.L. 12 settembre 2014 n. 133, introdotto, in sede di conversione, dalla l. 11 novembre 2014 n. 164, si è chiarito come l'applicabilità delle agevolazioni di cui all'art. 32 del D.P.R. 601/73 sia considerata applicabile anche agli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti in quanto stipulati al fine di eliminare gli effetti distorsivi, incidenti sulla capacità edificatoria delle proprietà di ciascun lottizzante, che derivano dalla cessione gratuita di aree al Comune in dipendenza della Convenzione di lottizzazione (in tal senso Ris. Agenzia delle Entrate n. 56 del giorno 1 giugno 2015 in risposta ad interpello dell'Associazione Nazionale Costruttori Edili).

Ma, un'ulteriore questione sulla estensione dei benefici di cui all'art. 32 D.P.R. 601/73 anche agli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, è tornata a riproporsi allorché il comma 88 dell'articolo 1 della l. 27 dicembre 2017 n. 205, apportando modifiche all'art. 20 della l. 28 gennaio 1977 n. 10, lasciava intuire come le richiamate agevolazioni trovassero luogo solo con riferimento agli 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" tra i quali si faceva fatica a far rientrare anche gli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, in quanto non propriamente "attuativi" della convenzione. Al dubbio ha posto un univoco chiarimento la Ris. Agenzia delle Entrate 1/E del giorno 11 gennaio 2019 la quale, in risposta ad un interpello presentato da un Consorzio di urbanizzazione richiedente chiarimenti sul punto, si è pronunciata nel senso di ammettere che "[...] il regime agevolativo previsto dal comma 88 [dell'art. 1 della l. 27 dicembre 2017 n. 205 – Legge di Bilancio per il 2008 n.d.r.] 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 co-lottizzanti**", concludendo poi nel senso che "[...] **per effetto del richiamo effettuato dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 all'articolo 32 del D.P.R. n. 601 del 1973, ripristinato a decorrere dal 12 novembre 2014, deve ritenersi che gli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, stipulati a partire dalla predetta data, possano beneficiare del regime di favore previsto dal citato articolo 32 [...]**". Con il che la partita relativa all'applicabilità, o meno, delle agevolazioni fiscali che prevedono l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, nonché l'esenzione dalle imposte ipotecarie e

catastali, con riferimento agli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, deve ritenersi, al momento, definitivamente chiusa, in senso positivo per il contribuente.

Ciò nonostante, per quanto la soluzione agevolativa, da ultimo riconfermata con la richiamata Risoluzione 1/E dell' 11 gennaio 2019, dovrebbe far ritenere ultroneo ogni riferimento ad un valore determinante una ipotetica base imponibile ai fini fiscali, non pare che, almeno tuzioristicamente, sia da considerarsi fuor di luogo il richiamo ad un valore pecuniario dell'intera consistenza immobiliare oggetto dell'atto. Tale richiamo, che diventa addirittura obbligatorio in presenza di conguagli (i quali, tuttavia, a parere di chi scrive, per le ragioni più sopra argomentate, annacquano la causa giuridica del contratto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti), non può riferirsi ad un valore puramente simbolico, sibbene (sulla base di quanto si possa evincere dal combinato disposto degli articoli 43 e 51 del D.P.R. n. 131/86) determinato secondo il complessivo valore venale in comune commercio dei beni oggetto della redistribuzione. Laddove, in presenza di una perizia realizzata ai fini della rivalutazione del valore dei terreni, tale valore potrà essere adottato secondo le risultanze peritali.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§