

Risposta n. 92/2024

OGGETTO: Cessioni di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione a scomputo degli oneri di urbanizzazione – Trattamento IVA – Articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società", "Contribuente" o "Istante") chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento, a fini IVA, della cessione gratuita al Comune di BETA di un lotto edificabile da destinare ad uffici pubblici in base a una Convenzione stipulata per l'attuazione di un Piano Particolareggiato.

In merito, la Società rappresenta quanto segue:

1. nelpresenta al Comune di BETA (in breve, "Comune") un Piano Particolareggiato proponendo un cambio di destinazione per una zona classificata, dal P.R.G. allora vigente, F2 ("*attrezzature pubbliche e private di interesse generale*").

La destinazione proposta prevede invece per detta zona la destinazione residenziale e terziaria;

2. ne nasce una trattativa che si conclude il con un accordo mediante il quale l'Istante accetta di cedere a titolo gratuito al Comune "*un lotto con destinazione pubblica di circa 40.000 metri mc con imputazione di tale cubatura al 40% non residenziale*", nel rispetto del rapporto percentuale del 60% e 40% tra residenze e altre destinazioni, già in vigore nella zona F4B del PRG;

3. il viene costituito il Consorzio Edilizio "*GAMMA*" (in breve, "*Consorzio*"), partecipato al X% dalla Società ed al Y% dal Comune, con l'espressa finalità di "*perseguire l'attuazione del piano particolareggiato della zona F2A*";

4. a seguito dell'approvazione del progetto relativo alle opere di urbanizzazione previste dal "nuovo" Piano, a maggio 2004 il Comune e il Consorzio stipulano una Convenzione per la realizzazione di detto Piano (*i.e. "l'esecuzione del piano particolareggiato del secondo centro direzionale - zona F2A di Piano Regolatore Generale in località"*), in cui si fa espressa menzione della cessione gratuita a favore del Comune del lotto di cui sopra (in seguito, "*Lotto*"), da destinare alla costruzione di un fabbricato da adibire ad uffici pubblici comunali. Tale Convenzione è trascritta nei registri immobiliari il

5. il, il Comune chiede la cessione del Lotto, mentre il la Società richiede il permesso a costruire sul Lotto. Il Comune nega tale permesso perché ritiene che la richiesta violi l'obbligo di cessione a suo favore del Lotto da parte dell'Istante;

6. il Contribuente impugna questo diniego e la Convenzione in sede amministrativa. Ne nasce un contenzioso, terminato con la sentenza del Consiglio di

Stato (in breve, "CdS") del 2019, che rigetta le ragioni addotte dalla Società, affermando la sussistenza dell'obbligo da parte di quest'ultima di cedere il Lotto a favore del Comune. In particolare, secondo il CdS, *"la cessione gratuita delle aree è stato ritenuto dal Comune uno strumento sufficiente ed idoneo ad assolvere alla funzione di realizzazione dell'interesse pubblico del Comune all'acquisizione di un'area da destinare ad uffici, per bilanciare la destinazione residenziale impressa alle altre aree di proprietà della ALFA"*;

7. nel 2023, il Comune chiede al Contribuente l'esecuzione della citata sentenza ossia di attivarsi per gli adempimenti di competenza come da obblighi convenzionali da quest'ultimo assunti.

Prima di procedere all'adempimento, la Società chiede chiarimenti in merito alla disciplina IVA relativa alla cessione del Lotto, fermo restando che in sede di acquisto l'Istante non ha potuto operare la detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n 633 (in seguito, "Decreto IVA") rivestendo i cedenti la qualifica di "soggetti privati".

Con documentazione integrativa, l'Istante ha precisato, altresì, che: *" a) Le opere di urbanizzazione primaria e secondaria che il Consorzio edilizio "GAMMA" si è impegnato ad eseguire (in adempimento della Convenzione stipulata con il Comune di BETA in attuazione del comparto edificatorio per la realizzazione di N.6 lotti edificabili per complessivi mq. 140.700) ineriscono tutti i sei Lotti del comparto e così anche il Lotto .. oggetto di obbligo per il Consorzio e per i suoi singoli Consorziati di cessione gratuita al Comune di BETA (...);*

b) Le opere di urbanizzazione di cui innanzi comuni a tutti e sei i lotti sono state tutte eseguite dal Consorzio edilizio "GAMMA". Ci si riferisce a quelle inerenti

la realizzazione dell'accesso comune ipogeo a servizio degli accessi alle autorimesse di tutti e sei i lotti, le opere di demolizione inerenti tutti e sei i lotti, la Piazza, le adduzioni, le cabine elettriche, le fogne, gli accessi al complesso immobiliare e più in generale: tutte le ulteriori rilevanti opere a servizio di tutti i sei lotti non interdipendenti con la costruzione dell'edificio destinato ad Uffici comunali da eseguirsi sul lotto Tali opere sono state tutte collaudate come da atto di collaudo (...);

c) Restano da realizzare perché interdipendenti con la costruzione del fabbricato destinato ad uffici comunali e all'interno del Lotto ... e così nell'area da cedersi gratuitamente al Comune le seguenti opere di urbanizzazione primaria e secondaria: scalinata esterna, rampa, fioriere circolari, pensiline, ringhiere, grigliati e scossaline, opere di sistemazione piazza, sistemazione a verde, segnaletica, illuminazione lotto, allacciamenti alle reti generali fognante e di acque bianche."

Riguardo all'applicazione dell'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, il Contribuente osserva che i relativi documenti di prassi fanno riferimento esclusivo alle cessioni che, in luogo della corresponsione di oneri di urbanizzazione, stabiliscono il trasferimento di aree destinate all'esecuzione e alla realizzazione di opere di urbanizzazione. Cita, tra le altre, la risoluzione n. 140/E del 4 giugno 2009 che nel caso esaminato, non ravvisando in capo al cedente l'obbligo di realizzazione delle opere di urbanizzazione sull'area trasferita, ha ritenuto la cessione soggetta ad IVA.

La Società ravvisa, però, la sussistenza di un contrasto tra i documenti di prassi e l'orientamento espresso in merito dalla giurisprudenza di legittimità. Richiama, per tutte, la sentenza n. 11344 del 31 maggio 2016 in cui si riconosce la non rilevanza ai fini IVA, per carenza del requisito dell'onerosità, delle cessioni di beni senza corrispettivo

effettuate dalle imprese costruttrici ad enti pubblici in esecuzione di adempimenti imposti dalla PA al fine della realizzazione di interventi urbanistici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'Istante nel caso di specie trova applicazione la disposizione agevolativa di cui all'articolo 51 della legge n. 342 del 2000 in quanto ricorrono tutte le condizioni previste dalla norma, ed in particolare la cessione:

- 1) ha ad oggetto aree edificabili;
- 2) è disposta in favore del Comune per la realizzazione di uffici comunali;
- 3) è disposta in esecuzione della convenzione stipulata per la realizzazione di un piano particolareggiato.

In ogni caso la Società ritiene che il trasferimento *de quo*, ancorché effettuato a titolo gratuito, non costituisca cessione di beni ai fini IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4 del Decreto IVA in quanto, all'atto dell'acquisto, non ha potuto operare la detrazione dell'imposta ai sensi del successivo articolo 19, essendo i cedenti delle persone fisiche, non soggetti passivi IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per una migliore comprensione della fattispecie si sono utilizzate le informazioni contenute nella sentenza del Consiglio di Stato, più chiara e dettagliata rispetto alla descrizione effettuata dall'Istante e al testo della Convenzione.

L'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342 prevede che «*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».

Le risoluzioni nn. 6/E e 37/E del 2003 chiariscono che *"Con la suddetta normativa è stato applicato alle cessioni di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione a scomputo degli oneri di urbanizzazione, il trattamento fiscale, ai fini dell'IVA, applicabile al versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli artt. 5 e 11 della legge n. 28 gennaio 1977, n. 10 (n.d.r. c.d. "Legge Bucalossi").*

Infatti, come precisato con la risoluzione ministeriale n. 363292 del 16 gennaio 1978, non rientra nel campo di applicazione dell'IVA il contributo di urbanizzazione versato dal concessionario, proprio 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, esclusa quindi dal campo di applicazione analogamente al versamento diretto del contributo" (cfr, anche circolare n. 207/E del 2000 e risposta 326 del 2023, unitamente alla prassi ivi richiamata).

La norma in commento esclude in sostanza dall'IVA le cessioni effettuate a titolo gratuito a favore dei Comuni dalle imprese a cui lo stesso ente ha rilasciato delle concessioni edilizie, alla duplice condizione che dette cessioni abbiano ad oggetto aree ed opere di urbanizzazione e siano effettuate a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione (cfr. risoluzione n. 140/E del 2009).

In base alla Convenzione stipulata tra il Comune e l'Istante [cfr. paragrafo 3-1) della Convenzione], il Consorzio "*assume l'impegno di cedere gratuitamente al Comune le aree eventualmente espropriate ai non aderenti al Consorzio e destinate dal Piano a spazi pubblici ed al lotto n.....*);

- di far cedere gratuitamente al Comune le aree di proprietà dei consorziati e destinate a:

a) opere di urbanizzazione primaria;

b) opere di organizzazione secondaria;

***c) lotto edificabile n.*".**

Per il successivo paragrafo 3-3), "*c) il Consorzio, a semplice richiesta del Comune, si obbliga a mettere a disposizione per il predetto lotto n. la quota corrispondente di aree per la esecuzione delle opere di urbanizzazione*".

Il successivo articolo 4 dispone un generale obbligo di esecuzione delle opere di urbanizzazione: in particolare, per il paragrafo 4-1), "*Il Consorzio assume l'impegno di far realizzare, a cura e a spese dei consorziati..., compreso il soggetto assegnatario del lotto n.*", una serie di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, ivi dettagliate, per un totale di circa euro X milioni, da scomputare dagli oneri di urbanizzazione.

L'articolo 5 prevede che la realizzazione dell'edificio previsto sul lotto (*alias*, Lotto) "*dovrà necessariamente coordinarsi con gli interventi in corso, tenuto conto che le previsioni del Piano comportano una diretta interdipendenza tra la esecuzione delle opere di urbanizzazione e quella degli edifici*". Quanto a dire che il generale obbligo di costruzione/contribuzione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria posto a carico dell'Istante dal citato articolo 4 è strettamente connesso con l'area oggetto di

cessione al Comune (*i.e.* lotto n. ... o Lotto), unitamente alla quale saranno trasferite anche le opere in questione.

Tra l'altro, si ricorda che:

- per il successivo articolo 7, "il rilascio del permesso a costruire è subordinato alla esistenza delle opere di urbanizzazione primaria";

- mentre per il paragrafo 10-2), i "singoli permessi di costruire i fabbricati dovranno imporre la realizzazione e/o il completamento delle opere di urbanizzazione relative ad ogni edificio contemporaneamente alla costruzione dell'edificio stesso".

Inoltre, come chiarito dalla Società a seguito di documentazione integrativa,

- "Le opere di urbanizzazione primaria e secondaria che il Consorzio edilizio "GAMMA" si è impegnato ad eseguire (in adempimento della Convenzione stipulata con il Comune di BETA in attuazione del comparto edificatorio per la realizzazione di N.6 lotti edificabili per complessivi mq.) ineriscono tutti i sei Lotti del comparto e così anche il Lotto oggetto di obbligo per il Consorzio e per i suoi singoli Consorziati di cessione gratuita al Comune di BETA (...);

- tali opere di urbanizzazione "sono state tutte eseguite dal Consorzio edilizio "GAMMA"";

- le opere di urbanizzazione primaria e secondaria non ancora eseguite "Restano da realizzare perché interdipendenti con la costruzione del fabbricato destinato ad uffici comunali e all'interno del Lotto e così nell'area da cedersi gratuitamente al Comune".

Quanto sino a ora rilevato induce a ritenere che la cessione del Lotto e delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate dall'Istante non sia rilevante ai fini IVA ai sensi dell'articolo 51 della legge n. 342 del 2000 in quanto rappresentano

"il contributo di urbanizzazione... versato - n.d.r. in natura anziché in denaro - dal concessionario", nell'ambito di un rapporto di natura tributaria tra il Contribuente e il Comune (cfr. citate risoluzioni nn. 6/ E e 37/E).

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)