

LA RICOMPOSIZIONE FONDIARIA TRATTAMENTO FISCALE

Inevitabilmente l'attuazione di un Piano Urbanistico Attuativo crea degli squilibri di carattere economico tra i vari proprietari. La configurazione urbanistica del piano non può infatti rispettare i "confini" delle singole proprietà ma deve rispondere essenzialmente a canoni di compatibilità urbanistica e di corretto assetto del territorio.

Ad esempio nel caso di un Piano di Lottizzazione, mentre l'edificabilità complessiva riconosciuta al Piano è calcolata sulla base dell'intera superficie territoriale espressa dal Piano, una volta attuata la lottizzazione, con la individuazione dei lotti e delle aree destinate alle opere di urbanizzazione (strade, parcheggi, marciapiedi, verde pubblico, impianti pubblici ecc) la edificabilità (espressa dal Piano nel suo complesso) si va a concentrare solo nei lotti edificabili, stante la inedificabilità delle aree destinate a finalità pubbliche

Ora può capitare (anzi è inevitabile che ciò succeda) che qualche proprietario si veda destinata l'intera o gran parte della sua proprietà a finalità pubbliche con conseguente inedificabilità della stessa, mentre gli altri proprietari si vedano destinata l'intera o gran parte della loro proprietà a lotti edificabili, godendo di una volumetria maggiore rispetto a quella di partenza.

Tuttavia se è vero che il Piano Urbanistico deve innanzitutto realizzare interessi di carattere pubblicistico, è altrettanto vero che tutto ciò non può avvenire a discapito dei diritti dei privati.

Al fine di ovviare agli effetti distorsivi che inevitabilmente un Piano di lottizzazione o comunque un Piano urbanistico attuativo produce, nella pratica si è venuto affermando il cd. "atto di ricomposizione fondiaria".

Scopo dell'atto di ricomposizione fondiaria è per l'appunto quello di riequilibrare la capacità edificatoria del piano tra i lottizzanti nonché di far coincidere i lotti urbanistici (quali individuati dal Piano) con i lotti di proprietà dei singoli lottizzanti, attraverso una ricomposizione dell'assetto proprietario delle aree ricomprese nell'ambito del Piano stesso.

Nella pratica l'atto di ricomposizione fondiaria è stato variamente configurato:

- 1) come una serie di cessioni reciproche tra i vari lottizzanti senza corrispettivo in quanto poste in essere per le finalità di riequilibrare la capacità edificatoria del piano
- 2) come una serie di permutate senza conguaglio
- 3) come una assegnazione ai singoli lottizzanti dei lotti urbanistici finali in proporzione alla capacità edificatoria di spettanza in base alla superficie territoriale di proprietà
- 4) come trasferimento di tutte le aree ad un Consorzio costituito tra tutti i lottizzanti e successivo ritrasferimento dei lotti urbanistici ai lottizzanti consorziati

Tra le varie soluzioni riteniamo preferibile la soluzione sub 1) che ci appare la più rispondente alla struttura ed alla causa dell'atto in questione.

L'atto in questione è stato ritenuto un **"atto atipico la cui causa è la ricomposizione fondiaria al fine di prevenire ingiustificati arricchimenti"** determinati dall'effetto conformativo della convenzione di piano di lottizzazione; quest'atto è autonomo causalmente ma collegato geneticamente e funzionalmente alla convenzione e quindi legato alle sorti della convenzione medesima"

La "ricomposizione fondiaria" ha ora ottenuto, nell'ambito della Regione Veneto, espresso riconoscimento legislativo **nell'art. 35 della Legge Regione Veneto 23 aprile 2004 n. 11 (Norme per il governo del territorio)** ove si parla di **"perequazione urbanistica"** come strumento per perseguire "l'equa distribuzione tra i proprietari degli immobili interessati dagli interventi, dei diritti edificatori riconosciuti dalla pianificazione urbanistica e degli oneri derivanti dalla realizzazione delle dotazioni territoriali"

Lo stretto collegamento che esiste tra convenzione urbanistica e atto di ricomposizione ha fatto ritenere il secondo, **ai fini della disciplina fiscale**, come una sorta di atto di attuazione della convenzione stessa.

L'art. 20 1° comma della legge 28 gennaio 1977 n. 10 stabilisce 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"

Pertanto, per quanto concerne le **imposte indirette** si è ritenuto che, avendo la disposizione dell'art. 20 della legge 10/1977 menzionato genericamente le "convenzioni" tra gli atti destinatari del regime di favore in essa previsto, la stessa disposizione abbia inteso comprendere in tale regime anche l'atto di ricomposizione fondiaria che rappresenta l'attuazione della stessa convenzione; ne consegue che all'atto di ricomposizione fondiaria si applicano le agevolazioni di cui **all'art. 32 secondo comma D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601** così come richiamato dal suddetto art. 20 della Legge 28 gennaio 1977 n. 10 (**imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte di trascrizione e catastale**)

L'Amministrazione finanziaria, al riguardo, in un primo momento si era pronunciata riconoscendo l'applicazione del trattamento tributario ex art. 32 2° comma DPR n. 601/73 qualora l'attribuzione o le cessioni (anche nella formula di "permuta" reciproche) delle aree fossero state attuate attraverso il "filtro" di un **consorzio (di urbanizzazione)** ed in mancanza di "conguagli" tra i lottizzanti (Risoluzione n. 156/E del 17 dicembre 2004)

Escludeva invece la necessità del Consorzio il Consiglio Nazionale del Notariato (studio n. 28-2006/T approvato dalla Commissione studi Tributarie del 3 marzo 2006)

Si osservava in detto studio come "l'art. 13 legge 10/77, nello stabilire che il Comune può espropriare le aree ricomprese nei cd. programmi pluriennali di attuazione ... non pone su di un piano, per così dire, "privilegiato" i lottizzanti consorziati rispetto a quelli singoli, ma intende solo consentire che l'attuazione degli strumenti urbanistici o di un piano di lottizzazione precedentemente convenzionata con il Comune possa svolgersi anche attraverso il modulo consortile, in considerazione del più agevole coordinamento di mezzi, strutture e programmi destinati a dare compiuta esecuzione agli impegni assunti dai lottizzanti nei confronti del Comune. Se ciò è vero, non pare impensabile che le convenzioni redistributive attuate da lottizzanti - **seppure non riuniti in consorzio** - possano fruire proprio di quel "favor"

legislativo relativo a "tutti i trasferimenti posti in essere per la realizzazione dei diversi strumenti previsti dalla normativa vigente".

A seguito di apposita istanza di interpello l'amministrazione Finanziaria, nuovamente richiesta di esprimersi sulla materia, ha modificato la posizione assunta nella Risoluzione n. 156/E del 17 dicembre 2004, accogliendo in sostanza le motivazioni espresse nel succitato studio n. 28-2006/T del Consiglio Nazionale del Notariato. Pertanto anche per l'Agenzia delle Entrate agli atti di ricomposizione fondiaria, se posti in essere senza intenti speculativi, al solo scopo di eliminare gli effetti distortivi che derivano dalla convenzione di lottizzazione e se ed in quanto inscidibilmente connessi con la convenzione suddetta, possono beneficiare del regime di favore di cui all'art. 32 D.P.R. 601/1973 (**imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte di trascrizione e catastale**) e ciò a prescindere dal fatto che i lottizzanti che procedono alla ricomposizione fondiaria siano e meno riuniti in un consorzio ed a prescindere anche dal fatto che il piano urbanistico sia un piano ad iniziativa privata ovvero ad iniziativa pubblica.

L'evoluzione legislativa in materia

L'art. 10 d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, modificato dall'art. 26, comma 1, d.l. n. 104 del 12 settembre 2013, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128, intervenendo direttamente sull'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro, di seguito TUR), ha semplificato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e dei trasferimenti coattivi, prevedendo, fra l'altro, la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni relative agli atti e trasferimenti suddetti previste anche da leggi speciali (con la sola eccezione, espressamente contemplata, delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa e delle agevolazioni per l'agricoltura di cui alla legge 25/2010).

Ci si era pertanto chiesti se, a decorrere dal 1° gennaio 2014, poteva ancora trovare applicazione la particolare disciplina fiscale dettata dagli artt. 20 legge 10/1977 e 32 DPR. 601/1973.

Sul punto è intervenuto per ben due volte il legislatore:

(a) dapprima con l'**art. 20, comma 4ter, D. L. 12 settembre 2014 n. 133** convertito con legge 11 novembre 2014 n. 164 che così dispone: *"E' altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 [dell'art. 10 dlgs 23/2011] aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, [...] e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601"*. Con tale norma, infatti, vennero ripristinate le agevolazioni fiscali portate dall'art. 32 D.P.R. 601/1973, richiamate dall'art. 20 legge 10/1977, agevolazioni che potevano ritenersi abrogate per effetto della disposizione dell'art. 10, c. 4, dlgs. 23/2001, sopra richiamata, in relazione al riordino della disciplina dell'imposta di registro con riguardo agli atti traslativi a titolo oneroso. Si rammenta che tale norma è stata interpretata nel senso del ripristino delle agevolazioni dell'art. 32 DPR. 601/1973 anche per trasferimenti posti in essere da privati e non solo per atti aventi per oggetto immobili di proprietà pubblica (la norma, depurata di tutte le altre fattispecie ivi considerata, va infatti così letta: *"E' altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite all'articolo 32 del decreto del*

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601". Su punto si rinvia allo Studio C.N.N. n. 46/2015/T "Trasferimenti di immobili pubblici e di edilizia economica popolare e trasferimenti effettuati da fondi immobiliari dopo il decreto n. 133/2014 convertito in L. 208/2015 n. 164/2104 (cd. Decreto Sblocca Italia) – Profili fiscali" (estensore A. Pischetola) approvato dall'area scientifica – Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato il 22 febbraio 2015.

(b) più di recente, ed in maniera ancora più diretta, con **l'art. 1, comma 515, legge 27 dicembre 2017 n. 205** (legge stabilità 2018) che ha esteso il trattamento tributario agevolato, previsto dall'art. 20, comma 1, legge 28 gennaio 1977 n. 10 (cd. "legge Bucalossi") (che a sua volta richiama la disciplina dettata dall'art. 32 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601) 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.

Con tale disposizione (art. 1, comma 515, legge 27 dicembre 2017 n. 205) viene, infatti, definitivamente chiarito che il trattamento tributario agevolato consistente:

- nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€. 200,00)
- nell'esenzione dalle imposte di trascrizione e catastale

già applicabile alle fattispecie contemplate nell'art. 32 DPR 601/1973 trova applicazione generalizzata con riguardo:

(i) a tutti gli **atti preordinati** alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici; ad es. ad ogni tipo di convenzione urbanistica e/o edilizia o atto unilaterale d'obbligo, quale ad esempio:

- una convenzione di approvazione di un Piano di Lottizzazione,
- una convenzione di approvazione di un Piano di Recupero,
- una convenzione di approvazione di un Piano Particolareggiato Esecutivo,
- un atto unilaterale d'obbligo finalizzato all'ottenimento di un titolo edilizio, a fronte dell'assunzione di specifici impegni di carattere urbanistico (impegno a costituire un vincolo di destinazione ovvero impegno ad eseguire opere di urbanizzazione ecc. ecc.),
- una convenzione e/o un atto unilaterale finalizzati all'ottenimento del titolo edilizio con riduzione del contributo concessorio, ai sensi dell'art. 17 D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 T.U. in materia edilizia;

(ii) a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione delle convenzioni e/o degli atti unilaterali d'obbligo di cui sub (i), quali ad esempio:

- gli atti di cessione a titolo gratuito di aree destinate ad edilizia convenzionata previste in Piano Urbanistici attuativi,
- gli atti di cessione di aree destinate a opere di urbanizzazione realizzate in attuazione degli impegni assunti con le convenzioni di approvazione di piani Urbanistici attuativi,
- gli **atti di ricomposizione fondiaria** tra co-lotizzanti al fine di riequilibrare le volumetrie assegnate in attuazione di Piani Urbanistici Attuativi,
- gli atti costitutivi di vincoli di uso pubblico o di vincoli di destinazione urbanistica in attuazione degli impegni assunti con la sottoscrizione di convenzioni di approvazione di piani Urbanistici attuativi o di atti unilaterali d'obbligo finalizzati all'ottenimento di un titolo edilizio.

E' stato finalmente chiarito e confermato che ogni negozio giuridico comunque connesso alla pianificazione urbanistica e trasformazione del territorio, sia attinente alla fase programmatica che alla fase meramente esecutiva, gode del trattamento tributario agevolato già previsto dall'art. 32 DPR 601/1973.

La Risoluzione A.E. n. 1/E dell'11 gennaio 2019

Sulla tassazione della ricomposizione fondiaria si è soffermata anche la Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 1/E dell'11 gennaio 2019

In detta risoluzione innanzitutto si precisa che:

- gli atti di redistribuzione fondiaria tra colottizzanti sono stipulati al fine di eliminare gli effetti distorsivi che derivano dalla convenzione di lottizzazione (come anche chiarito nella precedente Risoluzione dell'Agenzia n. 56 del 20015), per cui 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".

- che 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 dall'Agenzia, tra l'altro, con la risoluzione 4 gennaio 2012, n. 1.

- che, con riferimento al trattamento applicabile **ai fini IVA**, 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.

- che l'esclusione dall'IVA, 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).

Nella suddetta Risoluzione (n. 1/E/2019) l'Agenzia delle Entrate affronta anche le problematiche inerenti il **conferimento di aree dai soggetti consorziati al Consorzio di urbanizzazione**, giungendo alle seguenti conclusioni:

(a) se il conferente che effettua l'operazione è una persona fisica che non opera in regime di impresa arte o professione:

- gli atti di conferimento al Consorzio urbanistico possono godere del regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, solo per la parte delle aree conferite destinata alla realizzazione delle opere di urbanizzazione ed 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, e ciò in quanto 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 (difatti, per effetto di tali atti traslativi il Consorzio sarà legittimato a stipulare con il Comune 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).

- gli atti di conferimento al Consorzio urbanistico per la parte di aree conferite non interessate dalla realizzazione delle opere di urbanizzazione non potranno, invece, beneficiare del trattamento di favore, e i relativi atti saranno soggetti al trattamento ordinario applicabile agli atti traslativi di diritti reali immobiliari, ossia, saranno soggetti ad imposta proporzionale di registro, da calcolare sulla base imponibile determinata ai sensi del TUR, nella misura proporzionale del 9% ed alle imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.

(b) se il conferente che effettua l'operazione è una persona fisica e/o giuridica che opera nell'esercizio di un'attività di impresa, sono, invece, 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.