



# Il regime fiscale dei contratti conclusi con la Pubblica Amministrazione

## La rilevanza ai fini Iva delle cessioni ai comuni di aree e di opere di urbanizzazione

di **Filippo M. Baggio**

*Studio legale tributario - Bassano del Grappa e  
e Giuseppe Rebecca*

Dottore commercialista in Vicenza  
partner Synergia Consulting Group

**SOMMARIO:** Premessa - 1. La realizzazione delle opere di urbanizzazione - 2. Le cessioni di immobili a scomputo degli oneri di urbanizzazione ed Iva - 3. Le implicazioni del diritto tributario nella definizione delle opere di urbanizzazione - 4. Conclusioni.

### Premessa

Nella realizzazione di piani urbanistici attuativi le amministrazioni comunali hanno la facoltà di affidare ai titolari di un provvedimento concessorio la realizzazione delle opere di urbanizzazione. In tal caso, i privati possono scomputare dal pagamento degli oneri di costruzione il valore degli interventi realizzati oppure dei beni ceduti. Le cessioni portate a termine in esecuzione di un accordo convenzionale possono costituire operazioni rilevanti ai fini Iva. Ciò considerato, vengono brevemente analizzate alcune delle questioni connesse alla cessione delle opere di urbanizzazione.

### 1- La realizzazione delle opere di urbanizzazione.

La normativa urbanistica consente ai privati di realizzare direttamente opere e servizi di inte-

resse pubblico. L'effettuazione di nuove costruzioni, di ristrutturazioni urbanistiche ed edilizie<sup>1</sup> presuppone uno specifico provvedimento di natura concessoria. Tale atto, irrevocabile ed oneroso, viene subordinato al pagamento di un con-

(1) (1) D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380

Art. 10 (L)

**Interventi subordinati a permesso di costruire**  
(legge n. 10 del 1977, art. 1; legge 28 febbraio 1985,  
n. 47, art. 25, comma 4)

1. Costituiscono interventi di trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio e sono subordinati a permesso di costruire:

- a) gli interventi di nuova costruzione;
- b) gli interventi di ristrutturazione urbanistica;
- c) gli interventi di ristrutturazione edilizia che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comportino aumento di unità immobiliari, modifiche del volume, della sagoma, dei prospetti o delle superfici, ovvero che, limitatamente agli immobili compresi nelle zone omogenee A, comportino mutamenti della destinazione d'uso.

2. Le regioni stabiliscono con legge quali mutamenti, connessi o non connessi a trasformazioni fisiche, dell'uso di immobili o di loro parti, sono subordinati a permesso di costruire o a denuncia di inizio attività.

3. Le regioni possono altresì individuare con legge ulteriori interventi che, in relazione all'incidenza sul territorio e sui cari urbanistici, sono sottoposti al preventivo rilascio del permesso di costruire. La violazione delle disposizioni regionali emanate ai sensi del presente comma non comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 44.

tributo<sup>2</sup> parametrato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione.

In presenza di convenzioni di lottizzazione<sup>3</sup>, il privato può richiedere di effettuare, a proprie spese, le opere di urbanizzazione primaria, oppure può cedere al comune la proprietà di aree ove sono situate le opere di urbanizzazione secondaria. In tal caso, i beni vengono conferiti al patrimonio indisponibile del comune, ed il titolare della concessione edificatoria può scomputare dagli oneri urbanistici il valore sia delle aree cedute che delle opere realizzate.

Una convenzione stipulata fra l'amministrazione comunale ed il privato disciplina i contenuti di questi accordi, e definisce i valori economici delle opere di urbanizzazione<sup>4</sup>; all'interno della medesima deve essere indicato il valore degli interventi monetizzato secondo parametri prestabiliti.

La materia è stata inizialmente disciplinata dalla legge n.10 del 28/01/1977, come modificata ed integrata da successive disposizioni<sup>5</sup>.

La cessione di beni a scomputo degli oneri di urbanizzazione è stata contraddistinta, in passato, da alcune incertezze in materia di imposta sul valore aggiunto. La problematica principale riguardava l'assoggettabilità ad IVA delle operazioni

di cessione gratuite effettuate dal privato a favore dell'amministrazione.

Prima di analizzare l'ambito oggettivo di applicazione della normativa tributaria, viene rivolta l'attenzione agli immobili che costituiscono opere di urbanizzazione ai sensi della normativa vigente.

L'attuale disciplina urbanistica viene ripresa nel nuovo Testo Unico dell'edilizia<sup>6</sup> contenuto nel D.P.R. 6 giugno 2001, n.380, ed entrato in vigore con il 30 giugno 2003. Alla luce delle nuove disposizioni, il titolo concessorio, denominato "permesso di costruire" in luogo della precedente "concessione edilizia", viene rilasciato in conformità alle previsioni degli strumenti urbanistici, dei regolamenti edilizi e della disciplina vigente.

Il "permesso a costruire" viene subordinato all'esistenza delle opere di urbanizzazione primaria, oppure alla previsione, da parte del comune, dell'attuazione delle stesse nel successivo triennio, ovvero all'impegno degli interessati di procedere all'attuazione delle medesime contemporaneamente alla realizzazione dell'intervento oggetto del permesso<sup>7</sup>.

La definizione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, contenuta nell'art.4 della legge 29/09/1964, n.847, viene ripresa ed ampliata nel nuovo Testo Unico.

Tale elencazione è particolarmente preziosa per comprendere le implicazioni fiscali connesse alla normativa urbanistica. Solamente gli immobili destinati funzionalmente a valorizzare un servizio di interesse collettivo<sup>8</sup> possono essere ceduti al comune a scomputo degli oneri urbanistici senza rilevare ai fini Iva.

Diversamente, la cessione di beni diversi da quelli specificatamente elencati costituisce un'operazione imponibile.

All'fine di individuare le aree e gli immobili classificati all'interno delle opere di urbanizzazione, si rimanda a quanto contenuto nel nuovo Testo Unico dell'edilizia<sup>9</sup>.

(2) D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380

#### Art. 16 (L)

*Contributo per il rilascio del permesso di costruire [legge 28 gennaio 1977, n. 10, articoli 3; 5, comma 1; 6, commi 1, 4 e 5; 11; legge 5 agosto 1978, n. 457, art. 47; legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 7; legge 29 settembre 1964, n. 847, articoli 1, comma 1, lettere b) e e), e 4; legge 22 ottobre 1971, n. 865, art. 44; legge 11 marzo 1988, n. 67, art. 17; decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, art. 58, comma 1; legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 61, comma 2](commi 1 e 2)*

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 va 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 (...).

(3) Cfr. art.28 Legge 17-08-1942, n.1150.

(4) In merito alla natura giuridica delle convenzioni di lottizzazione, si ritiene che le medesime costituiscano contratti sostitutivi del provvedimento autorizzatorio.

(5) Cfr. legge del 5/08/1978, n. 457, art. 47; legge del 24/12/1993, n. 537, art. 7; legge del 29/09/1964, n. 847, art. 1, c. 1, lett. b) e c) e art. 4; legge 22/10/1971, n. 865, art. 44; legge del 11/03/1988, n. 67, art. 17; D. Lgs. del 5/02/1997, n. 22, art. n. 58, c. 1; legge del 23/12/1998, n. 448, art. 61, c. 2.

(6) L'entrata in vigore del T.U. in materia di edilizia è stata prorogata al 30 giugno 2003 dall'art. 2, comma 1, D.L. 20 giugno 2002, n. 122 convertito con modificazioni dall'art 1, comma 1, legge 1° agosto 2002, n. 185.

(7) Cfr. Art. n.12, D.P.R. 06/06/2001, n.380.

(8) Cfr. R.M. 12/10/2001, n.157/E.

(9) D.P.R. 6 giugno 2001 n.380

#### Art. 16 (L)

*Contributo per il rilascio del permesso di costruire [legge 28 gennaio 1977, n. 10, articoli 3; 5, comma 1; 6, commi 1, 4 e 5; 11; legge 5 agosto 1978, n. 457, art. 47; legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 7; legge 29 settembre 1964, n. 847, articoli 1, comma 1, lettere b) e e), e 4; legge 22 ottobre 1971, n. 865, art. 44; legge 11 marzo 1988, n. 67, art. 17; decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, art. 58, comma 1; legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 61, comma 2] (commi 7, 7-bis e 8)*

7. Gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di par-

Una volta individuate le opere di urbanizzazione, viene rivolta l'attenzione alla disciplina tributaria applicabile alle cessioni effettuate a favore dell'amministrazione comunale.

## 2-Le cessioni di immobili a scomputo degli oneri di urbanizzazione ed Iva.

La cessione ai Comuni di aree ed opere di urbanizzazione da parte di privati, a scomputo del contributo urbanistico, comportava, come già detto, alcune incertezze in materia di imponibilità ai fini Iva.

Il punto di maggiore discussione riguardava la sinallagmaticità dell'onere contributivo posto a carico della società titolare del provvedimento concessorio. In particolare, si riteneva<sup>10</sup> che tale contributo, ove fosse stato corrisposto mediante la cessione di opere di urbanizzazione, non rappresentasse comunque il corrispettivo di una prestazione di servizi, ma fosse caratterizzato da una prevalente natura impositiva. L'obbligazione di fare, consistente nella realizzazione o nella cessione delle opere di urbanizzazione, aveva quindi natura di prestazione patrimoniale imposta, assimilata al versamento diretto del contributo.

Per tale ragione, la cessione gratuita di aree, con i relativi immobili destinati a servizi di interesse collettivo, veniva ricondotta all'interno delle obbligazioni tributarie correlate agli oneri di urbanizzazione.

Di contro, un'interpretazione più restrittiva<sup>11</sup> riteneva che le cessioni effettuate da società, operanti nel settore immobiliare, dovessero essere soggette ad Iva ancorché fossero state effettuate a scomputo degli oneri di costruzione.

Sulla scia del primo orientamento, il legislatore ha sancito l'irrilevanza ai fini Iva delle cessioni

cheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato.

7-bis. Tra gli interventi di urbanizzazione primaria di cui al comma 7 rientrano i cavodi multiservizi e i cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, salvo nelle aree individuate dai comuni sulla base dei criteri definiti dalle regioni.

8. Gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate.

(10) Cfr. R.M. n.363292 del 16 gennaio 1978.

(11) Cfr. R.M. 20/04/1979, n. 363977 e R.M. 30/07/1984, n. 395695.

di opere di urbanizzazione effettuate a favore di Comuni. A riguardo, l'art.51 della legge 21/11/2000, n.342, dispone 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".

Tale disposizione ha sancito l'irrilevanza ai fini Iva della cessione di unità immobiliari e della realizzazione diretta delle opere di urbanizzazione a scomputo degli oneri urbanistici.

La stessa disciplina è stata estesa anche alle cessioni ed agli interventi effettuati nell'esecuzione di convenzioni di lottizzazione. L'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto opportuno specificare<sup>12</sup> che le predette cessioni non determinano alcun limite alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi afferenti le opere cedute dall'impresa concessionaria.

L'ambito di applicazione della presente normativa è stato ulteriormente specificato nella recente R.M. 14/01/2003 n.6/E. Le difficoltà interpretative riguardavano due società di capitali che, proprietarie di una parte di un complesso immobiliare compreso in un piano attuativo, erano intenzionate a scomputare dagli oneri di urbanizzazione secondaria le cessioni di due distinti immobili, una scuola materna ed un circolo ricreativo.

La convenzione stipulata con il Comune prevedeva che le due società si sarebbero impegnate a realizzare le opere di urbanizzazione primaria scomputando i relativi oneri di costruzione; egualmente, gli oneri di urbanizzazione secondaria sarebbero stati compensati con il valore delle aree cedute.

Il punto principale riguardava la rilevanza fiscale del trasferimento degli immobili ceduti in esecuzione della convenzione di lottizzazione. L'Amministrazione finanziaria si è espressa ritenendo che soltanto la cessione degli immobili riconducibili alle opere di urbanizzazione<sup>13</sup> poteva usufruire delle disposizioni contenute nell'art.51 della legge 21 novembre 2000, n.342.

Diversamente, il trasferimento di beni immobili non compresi nell'elenco delle opere di urbanizzazione avrebbe costituito un'operazione rilevante ai fini IVA, in quanto, ai sensi dell'art.2, comma 2, punto n.4, D.P.R. 26/10/1972, n.633, avrebbe rappresentato un'operazione imponibile se effettuata da una società il cui oggetto sociale

(12) Cfr. C.M. 16/11/2000, n.207/E, punto 2.1.11.

(13) L'articolo n. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, è stato ripreso ed ampliato nel nuovo T.U. dell'edilizia.

avesse previsto anche la compravendita di beni immobili<sup>14</sup>.

Nel caso specifico, solamente l'area ove era ubicata la scuola materna veniva ricondotta all'interno delle opere di urbanizzazione secondaria; per tale ragione il relativo trasferimento di proprietà non veniva considerato fiscalmente rilevante. Di contro, la cessione dell'area ove era ubicato il circolo ricreativo, non essendo quest'ultimo considerato un'opera di urbanizzazione, rappresentava un'operazione imponibile ai fini IVA.

Alla luce della diversa destinazione urbanistica, entrambi gli immobili potevano essere ceduti

a scomputo degli oneri di costruzione, tuttavia la descritta differenza funzionale<sup>15</sup> si è dimostrata determinante per individuare la rilevanza fiscale del trasferimento di proprietà<sup>16</sup>.

### 3. Le implicazioni del diritto tributario nella definizione delle opere di urbanizzazione.

Non è sufficiente che la convenzione stipulata fra l'amministrazione ed il privato qualifichi l'immobile trasferito come opera di urbanizzazione per poter considerare la cessione non soggetta ad Iva ex art.51, legge 342/2000. L'amministrazione finanziaria ha chiarito<sup>17</sup> che per applicare l'esenzione occorre valutare concretamente la funzione di pubblico interesse dell'immobile ceduto. Con riferimento alla cessione di un immobile adibito a sala riunioni, è stato specificato che tale bene non può rientrare all'interno delle opere di urbanizzazione in mancanza dei requisiti formulati dall'interpretazione ministeriale.

All'interno della convenzione stipulata con l'amministrazione comunale l'immobile era stato compreso fra le opere di urbanizzazione e avrebbe dovuto essere adibito a sala riunioni per gli abitanti del comune. Nonostante tale circostanza, l'amministrazione ha ritenuto che l'immobile non poteva essere qualificato come "centro sociale". Le opere di urbanizzazione secondaria ricomprese all'interno dei "centri sociali" devono, a parere del ministero, costituire luoghi di aggregazione permanentemente aperti al pubblico in cui vengono svolte attività sociali; per tale ragione, un immobile che può venire adibito a riunioni occasionali e che non garantisce con certezza il perseguimento di una finalità sociale non può essere considerato un'opera di urbanizzazione.

L'esenzione applicabile alla cessione di immobili può essere effettuata solamente se questi ul-

teria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta (v.d. 19.07); le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie;

m) le cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito nella legge 5 giugno 1939, n. 937, e successive modificazioni ed integrazioni.

(15) La rilevanza funzionale degli immobili riconducibili alle opere di urbanizzazione secondaria è stata affrontata nella risoluzione 21 febbraio 2003, n. 37/E (in "il fisco" n. 9/2003, fascicolo n. 2, pag. 1417).

(16) Il n. 127-*quinquies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce l'aliquota ridotta del 10 per cento per la cessione di opere costituenti urbanizzazione primaria e secondaria, come elencate nell'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865.

(17) Risoluzione 21 febbraio 2003, n. 37/E.

(14) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni

#### Art. 2

#### Cessioni di beni

Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Costituiscono inoltre cessioni di beni:

- 1) le vendite con riserva di proprietà;
- 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
- 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- 4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis;
- 5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19;
- 6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o Pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica. Non sono considerate cessioni di beni:
  - a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;
  - b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
  - e) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10;
  - d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati; [e) (Abrogata)];
  - f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;
  - [g) (Abrogata)];
  - [h) (Abrogata)];
  - i) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari;
  - l) le cessioni di paste alimentari (v.d. 19.03); le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordi-

il fisco

timi sono qualificati all'interno delle opere di urbanizzazione sia dalle disposizioni amministrative che tributarie.

In sintesi, le implicazioni ai fini Iva delle cessioni di beni immobili a scomputo degli oneri di costruzione sono evidenziate nel seguente schema:

#### CESSIONE DI OPERE AL COMUNE A SCOMPUTO DEGLI ONERI DI URBANIZZAZIONE

	<b>Imposte indirette</b>
Cessione di beni o di opere di urbanizzazione compresi nell'elenco (1) contenuto nell'art.16, comma 7, 7-bis e comma n.8, del D.P.R. n.380 del 6/06/2001 (nuovo T.U. dell'edilizia):	Operazione non rilevante ai fini Iva ex art.51 Legge 21/11/2000, n.342 (2)
Cessione di beni o di opere escluse dall'elencazione di cui all'art.16 del nuovo T.U. edilizia. a scomputo degli oneri di urbanizzazione:	Operazione imponibile (3) ai fini Iva ex art.2, c.2, punto n.4, D.P.R. n.633 del 26/10/1972 (cessione gratuita di beni).
<p>(1) L'esenzione ai fini Iva della cessione di un bene immobile richiede che quest'ultimo sia considerato un'opera di urbanizzazione non solo ad opera delle disposizioni amministrative ma anche dai criteri stabiliti dall'amministrazione finanziaria (cfr. R.M. 21/02/2003, n.37/E).</p> <p>(2) Tale disposizione è di carattere speciale e viene applicata solamente in casi specifici. Per le altre ipotesi resta applicabile la disciplina generale.</p> <p>(3) Cfr. R.M. 14/01/2003 n.6/E.</p>	

#### 4. Conclusioni

L'importanza delle implicazioni tributarie nei contratti stipulati con la pubblica amministrazione è stata evidenziata nell'esame della rilevanza fiscale che possono assumere le cessioni delle opere di urbanizzazione a favore di comuni.

La possibilità di considerare non soggetti ad Iva i trasferimenti di immobili richiede che i medesimi possano essere ricondotti all'interno delle ope-

re di urbanizzazione descritte secondo il diritto amministrativo e le interpretazioni ministeriali.

Le questioni evidenziate trovano applicazione anche nel nuovo testo unico dell'edilizia, all'interno del quale è contenuta un'elencazione delle opere di urbanizzazione più ampia della precedente. Ciò considerato, l'entrata in vigore della nuova disciplina amplierà la casistica delle cessioni non rilevanti ai fini Iva.