

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 28-2006/T

## **Atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non consorziati e relativo trattamento fiscale**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 3 marzo 2006*

### **Quesito**

Si chiede

- se il trattamento fiscale previsto dal secondo comma art. 32 D.P.R. 29.9.1973 (richiamato dall'art. 20 della legge 28 gennaio 1977 n. 10) sia applicabile ai cd. atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti non riuniti in un Consorzio;
- se (preso atto della normale inesistenza nei detti atti di un corrispettivo e in considerazione della mancanza di attribuzione di una capacità edificatoria nuova o ulteriore rispetto a quella che *ab origine* già competeva prima della redistribuzione alle aree di proprietà dei singoli co-lottizzanti) il valore da esporre nei suddetti atti a fini fiscali debba essere ragguagliato alla reale destinazione urbanistica delle aree redistribute o possa essere solo "simbolico";
- se infine la redistribuzione stessa, laddove si verifichi in danno di una società, sia esclusa dal campo di applicazione dell'IVA dovendo ritenersi che oggetto siano terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria. <sup>(1)</sup>

### **1. L'ambito normativo**

Per meglio intendere le problematiche sollevate dal quesito proposto, è gioco-forza chiarire l'ambito normativo in cui esse vengono a collocarsi e le fattispecie concrete in relazione alle quali esse possano profilarsi.

L'art. 20 1° comma della legge 28 gennaio 1977 n. 10 (in *Gazzetta Ufficiale* n. 27 del 29 gennaio 1977), portante norme per la edificabilità dei suoli, 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" <sup>(2)</sup>.

Nel concetto di "convenzioni" di cui alla cit. legge n. 10/77, di regola si suole far rientrare sia quelle già disciplinate dagli artt. 7 ed 8 della legge stessa in materia di interventi di edilizia abitativa convenzionata <sup>(3)</sup> ai fini del rilascio del permesso di costruire, sia le convenzioni che - pur assumendo nella prassi negoziale varie colorazioni e contenuti - sono finalizzate a dare la migliore attuazione possibile agli strumenti urbanistici (quali il piano regolatore generale, o anche piani particolareggiati d'iniziativa pubblica o privata, così come i piani convenzionati di lottizzazione), in generale sancendo la esatta ubicazione dei lotti edificabili, stabilendo le modalità di esecuzione delle opere di urbanizzazione <sup>(4)</sup> e fondando l'impegno dei lottizzanti di provvedere ad esse nel rispetto delle modalità convenute nonché alla cessione gratuita a favore del Comune delle aree destinate secondo gli *standards* urbanistici alla realizzazione delle opere stesse (per parcheggio, verde pubblico, servizi in genere) e quindi non utilizzabili a scopi edificatori.

E' peraltro possibile, altresì, che, dopo l'esecuzione delle opere di urbanizzazione e la cessione gratuita (*rectius*: senza corrispettivo in danaro) al Comune delle aree inedificabili di cui si diceva, si evidenzi una situazione di "squilibrio" fra i vari lottizzanti, diversamente incisi dalla cessione delle aree stesse, sicché alcuni lottizzanti risultino titolari di lotti urbanistici suscettibili di utilizzazione edificatoria, e non intaccati in alcuna misura dalla cessione, mentre altri lottizzanti - che hanno "subito" la cessione in maniera più invasiva - per converso risultino titolari di lotti con superficie o con volumetria "ridotte" rispetto a quelle ad essi spettanti in origine o addirittura risultino privi di alcun lotto o ancora risultino titolari di lotti cui è stata sottratta capacità edificatoria, in tutto o in parte.

In tali casi si può porre dunque l'esigenza di ricondurre ad equità sostanziale i rapporti tra i vari lottizzanti e ripartire tra gli stessi le aree edificabili residue dopo la cessione, in modo che a profitto di quelli più profondamente incisi, siano assegnate o trasferite porzioni di aree sufficienti a reintegrare il rapporto di proporzionalità tra la superficie (e la correlativa capacità edificatoria) del lotto fondiario originario di spettanza di ciascun lottizzante e quello concretamente utilizzabile a scopi edificatori.

### **(segue) La prassi negoziale e l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria**

Ai fini del conseguimento dello scopo "ripristinatore" di cui si diceva, la prassi ha conosciuto e conosce varie soluzioni operative, che oscillano da ipotesi di atto di cd. riordino e riassegnazione dei lotti risultanti a seguito di lottizzazione convenzio-

nata <sup>(5)</sup>, a quella di "ricomposizione" di terreni (che di fatto si riduce ad una serie di cessioni reciproche intercorrenti tra i lottizzanti <sup>(6)</sup>) o comunque di ricomposizione fondiaria, nonché a quella di costituzione di un consorzio di urbanizzazione. <sup>(7)</sup> Detta ultima fattispecie a sua volta può atteggiarsi con forme e contenuti diversi ed articolati <sup>(8)</sup>, provvedendosi nel contempo da parte dei lottizzanti a conferire tutte le aree rientranti nell'ambito della lottizzazione al Consorzio o "mettendo in comunione" tra i consorziati le aree stesse o - magari - i soli beni funzionali alle opere di urbanizzazione con lo scopo ulteriore di addivenire alla redistribuzione delle aree residue edificabili.

Rispetto alle descritte fattispecie negoziali, l'Amministrazione finanziaria si è 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 si attuino attraverso il "filtro" di un consorzio (di urbanizzazione) ed in mancanza di "conguagli" tra i lottizzanti <sup>(9)</sup>. Ciò in quanto la costituzione (e quindi l'operatività) di tale struttura è espressamente prevista all'art. 13 della cennata Legge n. 10/77 quale alternativa alla espropriazione coattiva da parte della pubblica autorità. Recita infatti l'art. 13 comma sesto *"Qualora nei tempi indicati dai programmi di attuazione gli aventi titolo non presentino istanza di concessione singolarmente o riuniti in consorzio, il comune espropria le aree sulla base delle disposizioni della legge 22 ottobre 1971, n. 865, come modificata dalla presente legge"*.

Pertanto - in base all'orientamento espresso dall'A.F. - solo a queste condizioni sarebbe possibile annoverare nel concetto di "convenzioni" (cui applicare il trattamento fiscale agevolato in forza del combinato disposto degli artt. 20 legge n. 10/77 e 32 2° comma DPR n. 601/73) anche gli atti di redistribuzione di aree edificabili residue dopo la cessione gratuita a favore del Comune tra i lottizzanti, ed è legittimo pensare che poco rilevi - in questa prospettiva - il profilo formale dell'atto di redistribuzione, se portante vere e proprie cessioni o assegnazione di aree logicamente già "messe in comune" tra i lottizzanti prima di addivenire ad essa: insomma il perfezionamento della vicenda negoziale tra i lottizzanti attraverso lo "schermo" consortile previsto dal cit. art. 13 giustificerebbe di per sé l'applicazione dei benefici fiscali all'atto di redistribuzione (ad eccezione dei conguagli sottoposti a tassazione ordinaria, eventualmente anche in regime IVA), rinvenendosi nella impossibilità di evitare la procedura espropriativa coattiva in caso di mancata costituzione del consorzio una ragione fondante del trattamento agevolato e configurandosi comunque l'atto redistributivo quale strumento attuativo della convenzione di lottizzazione intercorsa tra lottizzanti e Comune.

Questa motivazione emerge con particolare chiarezza nella risoluzione n. 250666/83 <sup>(10)</sup> sopra citata (cui si richiama anche quella successiva n. 220210/86),

evidenziandosi ivi come esista una "*voluntas legis* tendente ad agevolare tutti i trasferimenti posti in essere per la realizzazione dei diversi strumenti previsti dalla normativa vigente".

## **2. In particolare, l'ipotesi dei co-lottizzanti non consorziati**

Resta allora da chiedersi se si pone fuori dall'ambito applicativo del regime agevolato portato dal combinato disposto degli artt. 20 della legge n. 10/77 e 32 secondo comma DPR n. 601/73 la fattispecie in cui i soggetti interessati alla lottizzazione non abbiano costituito alcun consorzio di urbanizzazione (finalizzato alla migliore attuazione del piano di lottizzazione convenzionata) e ciò non ostante abbiano redistribuito le aree residue dopo la cessione gratuita, magari ricorrendo a taluno degli schemi negoziali innanzi illustrati.

Sembra di poter sostenere al riguardo una valutazione di tipo positivo <sup>(11)</sup>.

In primo luogo l'esistenza o meno di un consorzio di urbanizzazione non ci sembra argomento dirimente per l'applicazione delle descritte agevolazioni.

Ed infatti l'art. 13 della legge n. 10/77 più volte menzionata, nello stabilire che il Comune può espropriare le aree ricomprese nei cd. programmi pluriennali di attuazione (e cioè in quei programmi che si pongono come mezzi di attuazione degli strumenti generali <sup>(12)</sup>) qualora entro le scansioni temporali da questi stabilite i lottizzanti non presentino istanza di concessione *singolarmente* o riuniti in consorzio, 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. Prova ne è il fatto che l'intervento espropriativo dell'amministrazione comunale - considerato quale misura finale da attuare in mancanza di presentazione dell'istanza per l'ottenimento del titolo abilitativo edilizio - è scongiurato quando tale presentazione avvenga, oltre che tramite il consorzio dei lottizzanti, appunto anche da parte degli stessi singolarmente.

Unica condizione da ritenersi realmente rilevante è che l'istanza venga presentata da *tutti* i lottizzanti interessati, in quanto l'omissione anche di uno solo determinerebbe - come è intuitivo - una non completa attuazione del piano di lottizzazione o comunque del diverso strumento urbanistico;

ma laddove al contrario risulti che tutti i soggetti coinvolti nella lottizzazione - ancorché non riuniti in consorzio - abbiano provveduto ad inoltrare l'istanza, non c'è valido motivo per considerare inattuato le prescrizioni dettate dall'art. 13 legge n.

10/77.

Se ciò è vero, non pare impensabile che le convenzioni redistributive attuate da lottizzanti - seppure non riuniti in consorzio - rappresentanti *tutti* i soggetti interessati alla esecuzione più completa di un determinato piano di lottizzazione possano fruire proprio di quel "*favor*" legislativo relativo - secondo quanto ribadito dalla citata risoluzione n. 250666/83 - a "tutti i trasferimenti posti in essere per la realizzazione dei diversi strumenti previsti dalla normativa vigente". Pare infatti evidente che la "*ratio*" di tale volontà legislativa riposa nella esigenza di rendere, anche fiscalmente, meno oneroso l'utilizzo di tutti gli strumenti e soluzioni negoziali idonei a conseguire il risultato finale di una sistemazione dell'assetto territoriale quanto più fedele alle prescrizioni degli strumenti urbanistici <sup>(13)</sup> attuativi del piano regolatore generale, e che altresì tale "*ratio*" ricorra anche laddove non risulti formalmente costituito un consorzio di urbanizzazione.

Né peraltro appare elemento ostativo all'applicazione del trattamento fiscale agevolato il carattere pubblico o privato della iniziativa finalizzata alla lottizzazione <sup>(14)</sup>. Infatti non v'è traccia di una tale sorta di distinguo nell'art. 20 che parla genericamente di convenzioni ..."previste dalla presente legge"; anzi di regola è proprio alla lottizzazione d'iniziativa privata che si accompagna la stipula della convenzione. Il che ancor meno rende condivisibile l'opinione restrittiva <sup>(15)</sup> in base alla quale la natura solo "privata" della iniziativa di lottizzazione costituirebbe un ulteriore impedimento alla inclusione della convenzione redistributiva di aree residuali - e in mancanza di un consorzio costituito "*ad hoc*" - nel novero degli atti agevolati sul piano fiscale.

In secondo luogo non pare nemmeno che fattore dissuasivo dell'applicazione del trattamento agevolato (come invece pure è stato sostenuto <sup>(16)</sup>) possa essere l'apparente mancanza nella fattispecie al vaglio di un profilo causale univoco ed unificante, di guisa che essa, integrando solo un'ipotesi di vari negozi "collegati" e non già di un unico negozio "complesso", comporti l'assoggettamento di ciascuna entità negoziale (pur funzionalmente collegata a tutte le altre che concorrono a costituire la convenzione redistributiva) ad autonoma e distinta tassazione, in stretta correlazione con quanto statuito dall'art. 21 del D.P.R. n. 131/86. <sup>(17)</sup>

Com'è noto, la distinzione tra "negozio complesso" e "negozio collegato" riposa sul diverso grado di compenetrazione tra le pattuizioni contenute nell'uno e nell'altro e sulla possibile recezione o meno di diversi entità negoziali sotto un solo profilo causale <sup>(18)</sup>.

Ed invero nel primo le disposizioni contenute nell'atto derivano "necessariamente" le une dalle altre in quanto sono rette da un'unica causa; nel secondo al contrario, ciascuna entità negoziale, pur essendo riconducibile ad un "interesse" unitario e quindi ad una sorta di "causa" (in senso atecnico) complessiva, è segnata

da un profilo causale distinto ed autonomo rispetto a quello delle altre entità negoziali, non determinandosi quel rapporto di connessione inscindibile tra le varie disposizioni, tipico del negozio complesso.

Ciò sul piano fiscale comporta - nel negozio complesso o "misto" come talora viene definito - l'applicazione dell'imposta solo alla disposizione "che dà luogo all'imposizione più onerosa" ex art. 21 2° comma TU n. 131/86, e - nell'ipotesi di "negozi collegati" - la necessità dell'autonoma tassazione di ogni singolo negozio "in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre" <sup>(19)</sup>.

Ma non v'è chi non veda come nella fattispecie al vaglio ricorrono proprio gli elementi tipici dell'unico negozio "complesso": la necessaria interdipendenza tra le disposizioni della convenzione redistributiva è, per così dire, *"in re ipsa"*, anzi ne costituisce la causa intesa "quale scopo oggettivo concreto ed immediato che le parti perseguono" attraverso la stipula dell'atto. <sup>(20)</sup>

Ogni assegnazione di aree residue edificabili a profitto di quelli tra i lottizzanti maggiormente incisi dalla cessione gratuita a favore del Comune, infatti, è inscindibilmente connessa ad ogni altra, in quanto, in mancanza anche soltanto di una sola assegnazione, non viene reintegrato nei confronti di tutti i lottizzanti stessi il rapporto di proporzionalità tra le aree originariamente possedute (complessivamente considerate) e quelle concretamente utilizzabili a scopo edificatorio da ciascuno di essi. Pertanto i lottizzanti, nell'addivenire alla ripartizione, non intendono e non potrebbero nemmeno provvedere solo ad "alcune" assegnazioni omettendo le altre, senza contraddire lo scopo della convenzione stessa. D'altra parte la convenzione redistributiva si atteggia come una sorta di ripartizione delle aree ricomprese nella lottizzazione, idealmente prima "messe in comune" tra tutti i lottizzanti e poi assegnate - anche in quota-parte - a profitto di quelli più penalizzati dalla cessione gratuita a favore del Comune, sicché la mancanza anche di uno solo di essi (indifferentemente nella veste di assegnante o assegnatario) comporterebbe concettualmente l'invalidità della stessa, in analogia a quanto avviene nello scioglimento di qualsiasi comunione ove è richiesta la partecipazione di tutti i comunisti sotto pena di nullità. <sup>(21)</sup>

Si potrà obiettare che - sotto un profilo astratto - niente esclude che le assegnazioni non ottengano lo scopo precipuo del ripristino dei rapporti di "forza" originari e che taluno dei lottizzanti maggiormente incisi né chieda né si attivi per acquisire parte delle aree residue, non partecipando all'atto redistributivo; e l'obiezione sarebbe logicamente esatta.

Ma ciò non toglie che una convenzione siffatta non è quella "tipicamente" fina-

lizzata ad eliminare "gli effetti distorsivi di indebito arricchimento prodotti dalla convenzione di lottizzazione" <sup>(22)</sup>, e cioè quella tipica convenzione che, appunto in riferimento al profilo teleologico, viene considerata meritevole di un trattamento tributario agevolato ex art. 20 L. n. 10/77: si tratterà intuitivamente di una convenzione "diversa" e quindi non agevolabile sul piano fiscale.

Laddove al contrario risulterà che *tutti* i lottizzanti "sminuiti" <sup>(23)</sup>, per così dire, per effetto della cessione gratuita a favore del Comune, figurino assegnatari di porzioni delle aree residue sì da reintegrare quel rapporto di proporzionalità di cui si diceva (con o senza conguagli), non potrà essere revocato in dubbio che si sono realizzati i presupposti della "tipica" convenzione redistributiva delle aree in oggetto e che il vincolo di stretta interconnessione tra i lottizzanti stessi e quindi tra le disposizioni dell'atto stipulato risulta pienamente attuato.

A ciò si aggiunga un'ulteriore considerazione afferente il profilo causale della fattispecie negoziale in commento, profilo da considerarsi in modo unitario, anzi univoco.

Infatti la convenzione redistributiva attuata dai co-lottizzanti risponde ad un comune intento pratico dagli stessi perseguito (quello di reintegrare il rapporti di proporzionalità di cui s'è detto), che da un lato non va a confondersi con le mere "motivazioni" soggettive delle parti contraenti <sup>(24)</sup> e dall'altro costituisce la causa concreta, quella causa cioè cui, secondo la dottrina più recente <sup>(25)</sup>, occorre far riferimento per "stabilire se il contratto è tipico o atipico, per decidere cioè se il contenuto prestazionale correlato agli interessi negoziali sia o meno riconducibile ad un schema legale, ma anche se esso sia realizzabile e lecito..[non essendo] la mera conformità del regolamento contrattuale con le disposizioni imperative che disciplinano il tipo a costituire il criterio identificativo della concreta operazione negoziale, occorrendo ulteriormente confrontare l'intento pratico perseguito con la funzione astratta del tipo".

Ma se tanto rilievo assume la causa *concreta* per statuire l'esatta identità della singola fattispecie negoziale e la sua compatibilità con l'ordinamento, ciò vuol dire che un eventuale giudizio sul profilo causale (astratto) non può da essa prescindere e che, se detta causa (concreta) sottesa alle diverse disposizioni contenute in quella fattispecie è l'unica ad esse comuni, ciò deve indurre a concludere in ordine alla unitarietà della fattispecie posta in essere dai co-lottizzanti e alla sua idoneità funzionale al perseguimento dell'unico scopo pratico. <sup>(26)</sup>

### **3. Il "valore" delle aree redistribuite e natura giuridica del negozio di redistribuzione**

Le considerazioni fin qui svolte in ordine alla ammissibilità del trattamento a-

gevolato anche in assenza di una struttura consortile in cui i lottizzanti risultino organizzati non impingono in alcun modo sulla diversa questione attinente alla identificazione della base imponibile. Al riguardo dispone l'art. 43 del DPR n. 131/86 che, con riferimento ai contratti a titolo oneroso, la individua nel "valore del bene o del diritto" redistribuito, e ulteriormente il successivo art. 51 secondo comma precisa che si deve intendere per valore quello "venale in comune commercio". Pertanto il valore da esporre ai fini fiscali non dovrà essere puramente "simbolico", ma determinato come sopra detto, evidenziando inoltre l'ammontare e l'entità degli eventuali conguagli che venissero corrisposti e che saranno incisi con gli ordinari criteri di imposizione proporzionale. <sup>(27)</sup>

Né ai fini che qui ci interessano pare risolutiva la esatta qualificazione della natura giuridica della fattispecie al vaglio, e cioè se essa possa essere ascritta alla categoria dei negozi a titolo oneroso piuttosto che a quella dei negozi a titolo gratuito (in considerazione della normale assenza di un corrispettivo), o addirittura ad un "*tertium genus*" di negozi atipici con profilo causale autonomo, a titolo restitutorio e/o ripristinatorio, con finalità perequative <sup>(28)</sup>.

E' intuitivo che in ogni caso sarà necessario addivenire alla individuazione di un valore rilevante sul piano fiscale (fatta salva l'applicazione del trattamento agevolato come si diceva o, se del caso, di quello ordinario sui conguagli), e ciò proprio allo scopo di far emergere l'inesistenza dei presupposti per il versamento dei conguagli stessi, incisi – come detto - con le più gravose imposte in misura proporzionale; né del resto detto valore potrà mai essere sminuito solo in considerazione della funzione ristabilitrice dei pregressi rapporti di proporzionalità tra capacità edificatoria e superfici relative ai singoli lotti di proprietà dei co-lottizzanti.

Anzi, a dispetto di qualsiasi colorazione in senso liberale delle vicende negoziali in cui può articolarsi la redistribuzione dei lotti a causa del diretto collegamento con la convenzione di cui esse costituiscono migliore attuazione, la loro più probabile qualificazione in termini di onerosità - sia pure mancando di regola il versamento di un corrispettivo - discende proprio dalla funzione restitutoria di cui si diceva, e quindi dalla esistenza di un rapporto (se non di corrispettività, quanto meno) di compensazione tra l'assegnazione del lotto redistribuito e il maggior onere cui il proprietario lottizzante assegnatario è stata originariamente assoggettato in sede di adempimento dell'obbligo di cessione gratuita di aree al Comune. <sup>(29)</sup>

#### **4. Assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto**

Resta infine da precisare se il negozio che abbiamo definito di "redistribuzione" di aree tra co-lottizzanti possa essere considerato in ogni caso attratto nel perimetro applicativo dell'IVA, qualora tra i lottizzanti - in danno dei quali si attui la

redistribuzione stessa - vi figuri un soggetto avente i requisiti stabiliti per l'applicazione di siffatta imposta.

Il dubbio potrebbe infatti sorgere in considerazione della funzione riequilibratrice e non speculativa di cui s'è detto, e soprattutto in considerazione dell'assenza di un fenomeno traslativo/attributivo di una "nuova" o ulteriore capacità edificatoria (pertinente ai lotti redistribuiti) rispetto a quella complessiva che i lotti stessi - insieme ai residui non oggetto di redistribuzione - concorrevano ad integrare nell'intero comparto edificatorio prima della cessione al Comune; di guisa da ritenere in via consequenziale che oggetto della ripartizione siano terreni "non suscettibili di utilizzazione edificatoria", come tali esclusi dall'ambito applicativo dell'IVA ai sensi dell'art. 2 terzo comma lettera c).

Eppure il ragionamento rischia di provare troppo.

L'assenza dell'attribuzione di una capacità edificatoria additiva rispetto a quella originaria complessiva non elide di certo la suscettibilità di utilizzazione a fini edificatori delle aree redistribuite.

Piuttosto è da considerare con maggiore attenzione se l'operazione di redistribuzione integri il concetto di "cessione" in senso tecnico, l'unico in grado di poter qualificarla come "operazione imponibile" ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 663/72 (nel presupposto che comunque avvenga nell'esercizio dell'attività d'impresa e risultati rispettato il requisito della "territorialità").

Ora, se si accede alla teoria della tipicità causale della fattispecie negoziale al vaglio nonché si esalta la funzione di ristabilimento del rapporto di originaria proporzionalità tra volumetria edificabile complessiva dell'intero comparto e il singolo lotto di proprietà di ciascuno dei lottizzanti, e quindi la mera funzione ripartitoria/distributiva di tale volumetria con la consequenziale identificazione dei lotti cui essa - così come ripartita - va ad inerire, si coglie con evidenza che non si verifica alcuna "cessione" imponibile ai fini IVA.<sup>(30)</sup> E ciò per il semplice motivo per cui non vi sono trasferimenti di diritti e/o situazioni giuridiche attive già di titolarità esclusiva di alcuni soggetti (disponenti) prima e di altri soggetti (accipienti/beneficiari) poi che l'assumano *ex novo*, ma si attua solo una più equa allocazione all'interno di un medesimo comparto delle relative capacità edificatorie, ripartite tra gli stessi soggetti che ne sono stati titolari già dall'inizio, ciascuno in riferimento al lotto di sua pertinenza, e solo temporaneamente - per effetto dell'atto "dovuto" di cessione gratuita di aree al Comune e quindi per dare attuazione ad una finalità di pubblico interesse - imputate ai soggetti interessati alla stessa lottizzazione in maniera diversa rispetto a quella originaria. A ciò si aggiunga che il necessario collegamento funzionale tra convenzione di lottizzazione e negozio di redistribuzione non consente di concepire il secondo senza la prima e quindi l'astratta configurabilità di un siffatto negozio del tutto autonomo, magari con marcata finalizzazione lucrativa, e stru-

mentale alla manifestazione di una speciale capacità contributiva dei contraenti.

D'altra parte l'operazione redistributiva non può nemmeno essere assimilata ad una mera cessione "gratuita" (imponibile ai sensi dell'art. 2 secondo comma DPR n. 633/72) per la presenza del profilo di onerosità di cui prima si diceva.

Il che - ovviamente - non impedisce di considerare assoggettati ad imposta IVA gli eventuali conguagli che siano dovuti e corrisposti dai lottizzanti beneficiari a favore di lottizzanti soggetti IVA, <sup>(31)</sup> e ciò proprio per il motivo per cui in tale ultima circostanza si fuoriesce dal perimetro dell'operazione puramente ripristinatoria per accedere a quello della cessione in senso stretto con funzione accrescitiva della capacità edificatoria originaria e con manifestazione di una qualche capacità contributiva.

## 5. Conclusioni

Le superiori considerazioni non possono che far concludere :

- per la possibile estensione del regime agevolato *ex art 20* della più volte menzionata legge n. 10/77 alle convenzioni di redistribuzione (cui partecipino *tutti* i lottizzanti interessati <sup>(32)</sup>) delle aree edificabili residue, dopo la cessione gratuita a favore del Comune in esecuzione del piano di lottizzazione convenzionata o di altro piano particolareggiato, e anche in assenza di una struttura consortile che riunisca i lottizzanti stessi, ancorché la lottizzazione sia ad iniziativa privata. La "*ratio*" stessa dell'agevolazione – diretta a consentire la più completa attuazione delle prescrizioni stabilite negli strumenti urbanistici attuativi di quelli generali – depone in questo senso, e sempreché di fatto i lottizzanti abbiano comunque adempiuto alle prescrizioni medesime e a quelle poste a loro carico dalla legge n. 10/77; <sup>(33)</sup>
- per la necessità di enunciare nel negozio di redistribuzione il valore venale in comune commercio delle aree che ne formano oggetto;
- per la esclusione dal campo IVA delle operazioni di riordino, riassegnazione e in generale di ricomposizione fondiaria in cui quel negozio di regola si articola, in quanto, se poste in essere allo scopo di dare attuazione a pregressa convenzione di lottizzazione, integrano gli estremi di operazioni non imponibili; ad eccezione dell'ipotesi in cui da dette operazioni discenda l'obbligo del versamento di conguagli a favore di soggetti IVA, che saranno soggetti a detta imposta con aliquota ordinaria.

- 
- 1) Stante quanto disposto dall'art. 2 del DPR. n. 633/72 terzo comma lett. c) secondo cui non costituiscono cessioni di beni soggette ad imposta IVA quelle aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria.
  - 2) E cioè l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione da imposte ipotecaria e catastale
  - 3) Articoli ora abrogati dall'art. 136 del D.Lgs. 6 giugno 2001 n. 378 e dall'art. 136 del D.Lgs. 6 giugno 2001 n. 380, e sostituiti (quanto al comma 1 dell'art. 7) dall'art. 17 comma 1, e (quanto all'intero art. 8) dall'articolo 18 del D.Lgs. n. 380/2000.
  - 4) Come chiarito anche dall'A.F. nella risoluzione n. 37/E del 21 febbraio 2003:  
"le categorie di beni che costituiscono opere di urbanizzazione sono tassativamente elencate nell'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865.  
Ai sensi delle richiamate disposizioni, si considerano opere di urbanizzazione primaria: le strade residenziali; gli spazi di sosta o di parcheggio; le fognature; la rete idrica; le reti di distribuzione dell'energia elettrica e del gas; la pubblica illuminazione; gli spazi di verde attrezzato.  
Sono opere di urbanizzazione secondaria: gli asili nido e le scuole materne; le scuole dell'obbligo; i mercati di quartiere; le delegazioni comunali; le chiese e gli altri edifici per servizi religiosi; gli impianti sportivi di quartiere; i centri sociali ed attrezzature culturali e sanitarie; le aree verdi di quartiere." Vedi ora più precisamente l'art. 16 commi 7, 7 bis e 8 del T.U. dell'edilizia n. 380/2001.
  - 5) Atti nei quali "si premette 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, nonché degli obblighi ed oneri nascenti dalla convenzione'; indi '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 assegnati ai singoli lottizzanti con criterio proporzionale di cui sopra, senza corresponsione di alcun conguaglio" così BOERO, *Sulle modalità redazionali degli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti*, Studio CNN approvato il 19.10.1993, in *Studi e Materiali*, 4, 1995, pagg. 181 ss.; cfr. altresì PETRELLI, *Formulario notarile commentato*, Milano 2001, volume primo, pag. 298 e ss.
  - 6) Precisandosi che, di regola, per tali cessioni "non viene corrisposta alcuna somma di denaro, poiché il corrispettivo viene individuato nel maggior onere da ciascun cessionario sostenuto nell'alienazione di superfici di terreno proporzionalmente superiori all'originaria superficie di sua spettanza", così BOERO, cit. p. 182.
  - 7) Per una disamina approfondita delle clausole che di solito si riportano in detti atti cfr. BRIENZA, *Consorzi di urbanizzazione: un mistero svelato?*, in *FederNotizie*, n.ri 3 e 4 ano 1996, rispettivamente pagg. 103 e ss. e 157 e ss.
  - 8) Fondamentale in materia il contributo di GALGANO, *Autodisciplina Urbanistica*, in *Contratto e Impresa*, Padova, 1985,, 2, 573 ss.; ma cfr. anche CANDIAN-GAMBARO, *Le convenzioni urbanistiche*, Milano, 1992, 308 ss.; SALVADOR, *Atto costitutivo di consorzio di urbanizzazione*, in *Notariato* n. 4/2003, pag. 393 ss.; CASTELLANO, *Sulla natura giuridica dei consorzi di urbanizzazione*, in *Corriere giuridico*, 1997, p. 844; GIULIANO, *I consorzi di urbanizzazione*, in *Vita Notarile*, 1994, 3, p. 1481; BENACCHIO, *I consorzi urbanistici*, in *Vita Notarile*, 1985, 1-3, p. 62.
  - 9) Cfr. risoluzioni n. 250666 del 3 gennaio 1983; e n.ro 220210 del 16 dicembre 1986, in *Il fisco video* 6-05.
  - 10) Ove appunto si precisa "che sia possibile applicare l'agevolazione prevista dall'art. 20 della citata L. n. 10, agli atti stipulandi, di cui trattasi, in quanto la costituzione del consorzio, è prevista come unica alternativa all'intervento coattivo della pubblica autorità. ...tenuto conto che la costituzione del

comparto, inteso quale aggregato di aree tra loro confinanti, eventualmente appartenenti a diversi proprietari, assume la figura di una lottizzazione obbligatoria, come disposto dal citato art. 13. D'altra parte si deve ritenere che l'art. 20 della citata L. n. 10, per aver menzionato genericamente le "convenzioni" tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti in rassegna, che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione."

- 11) E ciò ad onta dell'orientamento in senso contrario manifestato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.156/E del 17 dicembre 2004, in *Ilfiscovideo* n. 6-05.
- 12) Cfr. MENGOLI, *Manuale di diritto urbanistico*, 1997, pagg. 365 ss.
- 13) Tali strumenti possono a loro volta distinguersi in
  - a) piani di iniziativa pubblica, comprendenti il Piano particolareggiato, il Piano per l'Edilizia Economica e Popolare (P.E.E.P.), il Piano per gli Insediamenti Produttivi (P.I.P.), il Piano di recupero di iniziativa pubblica;
  - b) piani di iniziativa privata, comprendenti il piano di lottizzazione, il piano di recupero di iniziativa privata.
- 14) Né - è da ritenersi - il carattere 'obbligatorio' o solo 'facoltativo' della lottizzazione; al riguardo è bene precisare che si parla di lottizzazione 'obbligatoria' nella fattispecie prevista dall'art. 28, comma 11, della legge 1150/1942, in cui il Comune impone ai proprietari di una zona di procedere alla lottizzazione con un provvedimento *ad hoc*; al contrario si definisce 'facoltativa' la lottizzazione in tutti gli altri casi, in cui si ha un vero e proprio onere - per il privato che voglia edificare - di ottenere la preventiva approvazione del piano di lottizzazione (e quindi si rende necessaria la stipulazione della relativa convenzione); cfr. MENGOLI, *cit.* pag. 258.
- 15) Espressa nella cit. risoluzione n. 156/E.
- 16) *Ibidem* nella detta risoluzione n. 156/E.
- 17) Recita l'art. 21 cit. " (Atti che contengono più disposizioni):
  1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.
  2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa."
- 18) In dottrina vedi sull'argomento BRAVO - *L'unicità di regolamento nel collegamento negoziale: la "sovrapposizione" contrattuale*, in *Contratti*, 2004, 2, p. 118; C.N.N. (estensori LEO-TRAPANI) - *Il collegamento negoziale: ipotesi a rilevanza notarile* (3.5.2000), in *Studi e materiali*, 6.2, Milano 2001, p. 846.; LENER - *Profili del collegamento negoziale*, Milano 1999; RAPPAZZO - *I contratti collegati*, Milano 1998; SICCHIERO - *Il contratto con causa mista*, Padova 1995; CASCIO-ARGIROFFI - *Contratti misti e contratti collegati*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, Roma 1988; SCOGNAMIGLIO - *Collegamento negoziale*, in *Enc. dir.*, VII, Milano 1960, p. 375.
- 19) Così testualmente *Cassazione* 6 settembre 1996 n. 8142, in *Giust. civ. Mass.* 1996, 1264; ma vedi anche *Cassaz. civ.*, sez. III, 17.11.1983, n. 6864, in *Giust. Civ. Mass.* 1983, fasc. 10 secondo cui "ove si tratti di una pluralità di negozi collegati, il collegamento deve ritenersi meramente occasionale quando le singole dichiarazioni, strutturalmente e funzionalmente autonome, sono solo causalmente riunite, mantenendo l'individualità propria di ciascun titolo negoziale in cui esse si inquadrano, sì che la loro unione non influenza, di regola, la disciplina dei singoli negozi in cui si sostanziano; il collegamento è, invece, funzionale quando i diversi e distinti negozi in cui le parti diano vita nell'esercizio della loro autonomia contrattuale, pur conservando l'individualità propria di ciascun tipo negoziale, vengano tuttavia concepiti e voluti come avvinti teleologicamente da un nesso di reciproca interdipendenza, sì che le vicende dell'uno debbano ripercuotersi sull'altro, condizionandone la validità e l'efficacia;

- cfr. anche *Cassaz. civ. sez. II*, 21 dicembre 1999 n. 14372, in *Foro padano 2000*, I, 334; *Cassazione civile, sez. II*, 28 giugno 2001, n. 8844, in *Giust. civ. Mass.* 2001, 128; nonché *Corte d'Appello* 12 luglio 1995, in *Riv. dir. comm.* 1996, II, 547.
- 20) Cfr. FANELLI-LAMPONE, in *Imposta di registro*, Ipsoa, 2003, in *Commento all'art. 21 D.P.R. 131/86*.
  - 21) Cfr. *Cassaz.* 4353/80; 3529/82; 3941/82 ove si statuisce l'esistenza di un litisconsorzio necessario tra tutti i comproprietari della cosa comune oggetto di scioglimento.
  - 22) Di tali effetti distorsivi fa menzione PODETTI, *Sul trattamento tributario delle convenzioni di redistribuzione fondiaria delle aree tra co-lottizzanti*, Studio CNN n. 60/2003/T, in *Studi e Materiali*, 2004, I, p. 383 ss.
  - 23) O almeno quei lottizzanti che, seppure non costituenti la totalità dei soggetti interessati alla lottizzazione, abbiano assunto a proprio carico senza alcuna distinzione tutti gli obblighi nascenti dalla convenzione di lottizzazione, anche per conto di altri eventuali lottizzanti non contraenti.
  - 24) Motivazioni che intuitivamente non assurgono a dignità di elemento strutturale tipico della fattispecie posta in essere, costituendo solo ciascuna una "rappresentazione soggettiva che induce i soggetti a concludere il contratto e che fuoriesce dal congegno contrattuale" (così FANELLI-LAMPONE *cit.* p. 153).
  - 25) MARINI, *La causa dei contratti*, in *Il diritto privato nella giurisprudenza* a cura di Paolo Cendon, VI, Torino, 2000, 8 ss.; LAPERTOSA, *Tipicità e atipicità nei contratti*, in *Il diritto privato nella giurisprudenza* a cura di Paolo Cendon, II, Torino, 2000, 15 ss.;
  - 26) Nello stesso senso cfr. PODETTI. *op. cit.*, secondo il quale "si può ritenere che la rinormalizzazione e ricomposizione fondiaria..., a prescindere dai mezzi tecnico-giuridici attraverso i quali viene realizzata, si configuri come *unica convenzione, unitaria sotto il profilo causale e degli effetti*".
  - 27) Salva l'applicazione di trattamenti fiscali agevolati come quello previsti dall'art. 33 comma 3 della legge 23.12.2000 n. 388 e succ. modific., laddove l'area rientri in un piano particolareggiato approvato e convenzionato;
  - 28) Cfr. in questo senso BRIENZA, in *Federnotizie*, cit. n. 4 pag. 161.
  - 29) Cfr. in tal senso BOERO, cit. pagg. 182 – 183.
  - 30) Già nella risposta a quesito fornita dalla Direzione Regionale delle Entrate per la Puglia Servizio Affari Giuridici e Contenzioso Tributario in data 2 febbraio 1994, riportata da BRIENZA, in *Federnotizie* n. 3/1996 cit. pag. 112, si legge (sia pure ai fini INVIM in allora dovuta) "... i negozi giuridici in esame ...non sembrano rientrare nell'ambito applicativo di detta imposta non potendo ritenersi atti di natura traslativa né a titolo oneroso né gratuito".
  - 31) Conforme in tal senso PODETTI, *cit.* p. 386, secondo cui "quando il conguaglio sia a favore di un soggetto IVA (società od anche imprenditore individuale, in tale ultimo caso se le aree possano considerarsi beni relativi all'impresa) si sarà in presenza di una cessione onerosa soggetta ad IVA, con conseguente applicazione dell'IVA con la aliquota del 20%, e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa".
  - 32) Dovendo presumibilmente assimilarsi a questa ipotesi l'altra in cui partecipino almeno quei lottizzanti che, seppure non rappresentanti la totalità dei soggetti interessati alla lottizzazione, abbiano assunto indistintamente tutti gli obblighi nascenti dalla relativa convenzione, anche per conto dei lottizzanti non contraenti.
  - 33) Nel senso che dalla formulazione letterale dell'art. 20 legge n. 10/77 (che a sua volta richiama il trattamento agevolato di cui all'art. 32 2° comma DPR n. 601/73) si ricava, combinando le dette disposizioni, "l'ipotesi interpretativa secondo cui il legislatore abbia inteso...fissare un principio di portata generale e quindi estensibile anche ad altri atti", oltre quelli espressamente citati nell'art. 20, cfr. CANTAMESSA – CIPOLLINI, *Retrocessione di aree funzionali ad una lottizzazione già trasferite gratuitamente al Comune*, Studio CNN n. 22/2001/T, approvato il 20 settembre 2002, in *Studi e Materiali*, I, 2003, p. 192.

*(Riproduzione riservata)*