

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio N. 307 bis

Gaetano Petrelli

REGIME FISCALE DEGLI ATTI DI CESSIONE GRATUITA DI AREE AI COMUNI

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 19 maggio 1995

Approvato dal Consiglio Nazionale il 16 giugno 1995

È ricorrente, nella prassi, la stipulazione di atti di cessione gratuita di aree a favore di Comuni (1). Si tratta, a ben vedere, di una pluralità di possibili fattispecie, non agevolmente sussumibili in un'unica categoria di atti:

a) vi sono, innanzitutto - ed è l'ipotesi più frequente - le cessioni gratuite delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria al Comune per ottenere l'autorizzazione alla lottizzazione, a norma dell'art. 28, comma 5, nn. 1) e 2) della legge 17 agosto 1942 n. 1150, come modificata dall'art. 8 della legge 6 agosto 1967 n. 765 (c.d. legge ponte);

b) vi possono essere poi fattispecie in cui la cessione non avviene propriamente a titolo gratuito, in cui cioè esiste un sacrificio di tipo patrimoniale per il Comune (2);

c) vi sono infine i casi di cessione gratuita senza che sul cedente incombono obblighi particolari, consistenti in contributi specifici od oneri di urbanizzazione.

Nessun dubbio sulla fattispecie sub b): si tratta di cessioni sostanzialmente onerose, che sono quindi soggette

- ove cedente sia un privato e non un'impresa - alle normali imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale, ed all'INVIM in misura normale. Ove cedente sia un'impresa, l'atto sarà soggetto all'imposta sul valore aggiunto, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, ed all'INVIM in misura normale.

Nessun dubbio neanche sulla fattispecie sub c): essa è configurabile come vera e propria donazione, da assoggettarsi quindi, sotto il profilo formale, alle relative norme del codice civile e della legge notarile (atto pubblico in presenza di testimoni) (3). Sotto il profilo fiscale, l'atto rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni, e viene registrato gratuitamente, in esenzione dalla stessa imposta sulle donazioni (art. 55, comma 2, D. L.vo 31 ottobre 1990 n. 346) e dalle imposte ipotecarie e catastali (art. 1, comma 2, ed art. 10, comma 3 del D. L.vo 31 ottobre 1990 n. 347). Trattandosi, inoltre, di immobile acquistato a titolo gratuito dal Comune, l'atto è esente da INVIM (art. 25, comma 1, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643).

Quanto alla fattispecie sub a) (cessione gratuita prevista o attuata in una convenzione di lottizzazione), dottrina e giurisprudenza hanno avuto modo di rilevare che essa - pur configurando un acquisto da parte del Comune non correlato ad un sacrificio patrimoniale - non rientra nella fattispecie della donazione, in quanto realizza in realtà l'adempimento dell'onere - posto a carico del privato dall'art. 8 della legge 765/1967 - relativo alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria (4). Manca quindi lo "spirito di liberalità" (ravvisabile ogni qualvolta si ha un arricchimento del

donatario, con correlativo impoverimento del donante, senza che vi sia alcun preesistente obbligo di trasferimento), richiesto per la configurabilità della donazione (5).

Sotto il profilo fiscale, la fattispecie è contemplata, innanzitutto, dall'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che prevede l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione da imposte ipotecarie e catastali per gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei Comuni e loro consorzi. Come è stato rilevato in dottrina, la previsione trascende l'ambito dell'edilizia residenziale pubblica, cui è principalmente riferito l'art. 32 predetto, ed investe ogni e qualsiasi cessione gratuita di aree ai comuni, anche al di fuori dei piani di zona (6).

Quanto all'INVIM, la fattispecie è stata inquadrata, sia dall'Amministrazione finanziaria (7) che dalla Commissione tributaria centrale (8), nell'ambito degli acquisti a titolo gratuito dei Comuni, con conseguente esenzione dall'imposta (art. 25, comma 1, lett. a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643). Ciò sulla base della considerazione che "in diretta correlazione con la cessione delle aree stesse non viene erogato dall'ente alcun corrispettivo in denaro o utilità equivalente che possa cambiare la natura del negozio. Nè può considerarsi tale l'autorizzazione dell'ente alla lottizzazione delle residue aree di proprietà del cedente, che è atto amministrativo dovuto, una volta posta in essere la convenzione d'obbligo a norma dell'art. 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765, sostitutivo dell'art. 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150" (9).

NOTE

(1) Sulle nozioni di gratuità ed onerosità, e sulla differenza tra onerosità e corrispettività, v. soprattutto SCOZZAFAVA - La qualificazione di onerosità o gratuità del titolo, in Riv. dir. civ., 1980, II, p. 68 ss.; CATAUDELLA - Bilateralità, corrispettività ed onerosità del contratto, in Studi in onore di Gioacchino Scaduto, I, Padova 1970, p. 225 ss..

(2) Si veda, per esempio, la fattispecie decisa da Cass. 13 febbraio 1987 n. 1586, in Rep. Giur. it., 1987, voce Notaio, n. 21, secondo cui la cessione al Comune di un suolo per la costruzione di una strada pubblica, verso corrispettivo dell'assunzione, da parte del Comune, degli oneri di urbanizzazione primaria già a carico degli stessi cedenti, ha natura sostanzialmente onerosa, con la conseguente ammissibilità della rinuncia ai testi.

Una fattispecie di cessione onerosa è, ad esempio, anche quella considerata da Cass. S.U. 17 giugno 1982 n. 3674, in Vita Not., 1982, p. 720, secondo cui "Il contratto con cui il privato, ai sensi e sotto il vigore dell'art. 24 della legge urbanistica 17 agosto 1942 n. 1150, cede al Comune porzioni di suolo per la realizzazione di vie o piazze pubbliche a scomputo del contributo di miglioria che sarebbe stato successivamente liquidato, non è nullo (per un vizio genetico o funzionale della causa) per la impossibilità della istituzione del contributo da parte del Comune in seguito alla sua abolizione, giacchè resta fermo l'obbligo dell'ente di corrispondere il prezzo della cessione, corrispondente al valore dei beni ceduti".

(3) Nel senso indicato nel testo, v. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO - Natura giuridica della cessione gratuita al Comune di terreno destinato a strada, in Studi su argomenti di interesse notarile, Roma 1968, p. 134.

Nello stesso senso, Cass. 25 maggio 1973 n. 1552, in Foro pad., 1975, I, p. 22, con nota di FERRANDO - Sulla "cessione" gratuita al Comune di appezzamento da destinarsi a giardino pubblico (ancora in tema di pretesa irrilevanza dei motivi), che ha ritenuto nullo, per mancanza di forma solenne, un atto di cessione gratuita ad un Comune, non inquadrabile nell'art. 8 della legge 765/1967, e nel non vi era alcun riferimento ad eventuali obblighi del Comune.

(4) CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Natura giuridica della cessione gratuita al Comune di terreno destinato a strada, cit., p. 132.

(5) Cass. 11 marzo 1980 n. 1614, in Giust. civ., 1980, p. 1021 ss., con nota di FINOCCHIARO, secondo cui dalla convenzione edilizia, stipulata al fine di fare acquistare all'ente comunale gratuitamente il terreno occorrente per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e di ottenere la concessione della licenza edilizia, deriva al privato nei confronti del Comune, obbligato al rilascio della licenza edilizia, una situazione giuridica di vantaggio, ontologicamente configurabile come diritto soggettivo, la cui violazione dà luogo ad un illecito contrattuale, come tale produttivo di danni risarcibili.

Secondo la stessa sentenza, peraltro, ciò non esclude la potestà della P.A. di variare e modificare gli strumenti urbanistici, con conseguente trasformazione, in tal caso, del diritto soggettivo del privato in interesse legittimo. Nel senso, invece, che il privato è sempre e comunque titolare di una posizione di interesse legittimo nei confronti del Comune, quanto al rilascio della concessione edilizia, Cass. 5 marzo 1993 n. 2667, in Vita Not., 1994, p. 1155, con nota di CONIO - La posizione giuridica del privato nei confronti della pubblica amministrazione a fronte del mancato rilascio della concessione edilizia.

(6) LANZILLOTTI-MAGURNO - Il notaio e le imposte indirette, Aggiornamento, modifiche e integrazioni, Roma 1988, p. 108.

(7) Ris. Min. Fin. 28 marzo 1979, prot. n. 4/767, in Riv. Not., 1979, p. 1037-1038.

Di recente, la Direzione Regionale delle entrate per la Puglia, con risoluzione in data 2 febbraio 1994 (in Riv. Not., 1994, p. 911- 912), con riferimento agli atti di redistribuzione immobiliare tra i proprietari di un comparto edificatorio della volumetria edificabile, ha ritenuto gli atti stessi esenti da INVIM, affermando che essi "non sembrano rientrare nell'ambito applicativo di detta imposta, non potendo ritenersi atti di natura traslativa nè a titolo oneroso nè gratuito ... L'assenza di un corrispettivo, d'altronde, ove si consideri il collegamento negoziale con le statuizioni contenute nella convenzione urbanistica, non può deporre per un atto stipulato con intento di liberalità".

(8) Comm. Trib. Centr. - Sez. 16 - 12 febbraio 1982 n. 789.

(9) Ris. Min. 28.3.1979 n. 4/767, cit.. Secondo Comm. Trib. Centr. 12.2.1982 n. 789, cit., l'esenzione da INVIM è ulteriormente motivata dal fatto che si tratta, per il Comune, di acquisizione di aree per fini di pubblica utilità, che lo stesso avrebbe dovuto effettuare, diversamente, attraverso lo strumento della espropriazione, che non costituisce presupposto per l'applicazione del tributo, a norma dell'art. 2, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643, come introdotto dall'art. 1 del D.P.R. 13 dicembre 1977 n. 959.