

Imposte dirette e indirette

CESSIONE di VOLUMETRIA EDIFICABILE

NORMA di COMPORTAMENTO AIDC 189/2013

di Gioacchino Pantoni e Claudio Sabbatini

QUADRO NORMATIVO

La Norma di comportamento Aidc, 30.10.2013, n. 189 prende in esame gli aspetti giuridici e fiscali della cessione di volumetria edificabile.

Ai fini giuridici, con la cessione in esame si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento. Quanto agli aspetti fiscali, il nego-

zio giuridico determina una plusvalenza tassabile alternativamente come reddito diverso (se la cessione è effettuata al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa) ovvero come componente del reddito d'impresa (ricavo o plusvalenza, se realizzata nell'ambito dello svolgimento di un'attività d'impresa),

NORMA di COMPORTAMENTO AIDC 189/2013: il trasferimento di volumetria (o cessione di cubatura che dir si voglia) è un istituto giuridico che permette di trasferire su un lotto di terreno la capacità edificatoria concessa dal Comune per un altro lotto, ⁽¹⁾ calcolata grazie all'apposito indice di edificabilità.

Questo istituto è oggi disciplinato da vari strumenti urbanistici e leggi regionali.

La cessione in esame è assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento, in quanto la volontà dei contraenti privati, nel porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà (ci riferiamo alla facoltà di costruire), modifica il limite di edificabilità fissato dal Piano regolatore per i singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente ed il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario. ⁽²⁾

Ben si esprime la Corte di Cassazione, con la pro-

nuncia 14.12.1988, n. 6807, nel definire la cessione di volumetria come quell'atto, a titolo oneroso, attraverso il quale «il proprietario del fondo, cui inerisce una determinata cubatura, distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui».

Sulla esatta individuazione della natura giuridica degli atti di cessione di volumetria edificabile, da cui discende il trattamento tributario ai fini delle imposte dirette (Irpef/Ires/Irap) e indirette (Iva/Registro/Ipocatastali) interviene la Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria dell'Associazione italiana Dottori commercialisti di Milano (Aidc) con la Norma di comportamento n. 189 «Cessione di volumetria edificabile; trattamento ai fini delle imposte dirette e indirette».

⁽¹⁾ Il trasferimento può avvenire solo tra aree che ricadono nella stessa zona urbanistica e abbiano la medesima destinazione urbanistica posto che, diversamente, si verificherebbe un'alterazione delle caratteristiche tipologiche delle zone disciplinate dalle norme urbanistiche (Consiglio di Stato, Sez. V, 3.3.2003, n. 1172).

⁽²⁾ Conformi Cass. 6.7.1972, n. 2235; 9.3.1973, n. 641; 30.4.1974, n. 1231; 22.1.1975, n. 250; 14.12.1988, n. 6807.

NATURA GIURIDICA: la natura ed i conseguenti effetti giuridici del contratto di **cessione di volumetria** sono stati a lungo dibattuti in dottrina ed in giurisprudenza. (3) Tramite questo negozio giuridico un soggetto trasferisce una determinata **volumetria** edificabile al fine di renderla **utilizzabile** da parte di un altro soggetto, diverso dal **proprietario** del terreno cui questa **volumetria** originariamente compete. (4)

La Norma di comportamento fa propria la **tesi** prevalente che ritiene di assimilare questo negozio giuridico alla **costituzione e cessione a terzi di un diritto reale** – ancorché **atipico** – di **godimento su cosa altrui** (servitù di non edificare o cessione dello *jus aedificandi*).

Tramite questa soluzione giuridica è possibile anche rispettare l'**obbligo di trascrizione catastale dell'atto**, imposto dall'art. 5, co. 3, D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106, ai fini dell'**opponibilità a terzi del vincolo**.

La **cessione del diritto di cubatura** richiede pertanto l'**atto notarile** (art. 2657 c.c.), in quanto l'art. 2643, co. 2-bis, c.c. inserito dal citato art. 5 prevede la **trascrizione dei «contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati»**, dando una definizione tanto ampia da includere altre fattispecie oltre a quella in commento, come l'**ampliamento** (es. attraverso il cd. piano casa) di **volumetrie di**

edifici esistenti.

Il **negozio giuridico di natura privatistica** costituisce il presupposto per il successivo provvedimento amministrativo, di **natura pubblicistica**, che autorizza il **cessionario della volumetria** alla realizzazione di un fabbricato di **cubatura maggiorata** in misura pari a quella di cui si è spogliato il **cedente**. (5)

Il **provvedimento amministrativo**, unitamente al negozio di diritto privato, determina l'**effetto attributivo della volumetria**. (6)

IMPOSTE DIRETTE: costituendo – il contratto in commento – una **cessione di diritto reale di godimento su cosa altrui**, fiscalmente si applica la disposizione generale contenuta nell'art. 9, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5109], secondo cui «*ai fini delle imposte sul reddito le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento*».

Detta norma, quindi, equipara espressamente il **trasferimento della proprietà e la costituzione di diritti reali**, ai fini dell'imposizione sul reddito. (7)

Le due possibili applicazioni del principio esposto discendono dallo **status del cedente**. Se la **cessione del diritto di cubatura** è posta in essere da una:

- **persona fisica non esercente attività d'impresa**, si

(3) *L'assoluta lacuna legislativa ha alimentato i contrasti giurisprudenziali, tanto che ancora oggi si parla di problematica dei trasferimenti di cubatura. Si pensi alla difficoltà ad immaginare che lo spazio aereo, connesso alla proprietà del suolo, possa costituire oggetto di diritti separatamente dalla titolarità del fondo. Neppure era chiaro se oggetto del trasferimento è una situazione giuridica soggettiva attiva inquadabile tra quelle reali o personali. Pur essendo evidenti le connotazioni reali del fenomeno, era difficile ricondurre la vicenda nell'alveo dei diritti reali in assenza di regole che consentivano l'inopponibilità ai terzi della ridotta capacità edificatoria del fondo cedente (il problema è ora superato dall'art. 5, D.L. 70/2011, che prevede la trascrizione dell'atto; con l'effetto che la figura giuridica in commento può ora essere catalogata fra le fattispecie reali atipiche). In passato si era perfino dubitato che il diritto di proprietà racchiudesse in sé il diritto del proprietario di edificare (jus aedificandi), essendo questo conferito a seguito di specifico provvedimento concessorio.*

(4) *Risulta quindi evidente che la figura giuridica in esame si differenzia sostanzialmente da quella tipica del diritto di superficie (art. 952 c.c.), giacché mentre quest'ultimo consiste nel diritto di fare e mantenere una costruzione sul fondo altrui, nel trasferimento di cubatura il costruttore realizza un'opera sul fondo proprio (Cass. 30.4.1974, n. 1231).*

(5) *Il collegamento dei due rapporti giuridici è reciproco, non scaturendo alcun effetto traslativo della cubatura se venga instaurato uno solo di essi senza dar seguito all'altro; ed infatti, come il negozio giuridico privato non seguito dall'atto amministrativo non è in grado di realizzare la cessione di cubatura, allo stesso modo non può emettersi il provvedimento amministrativo se questo non sia stato preceduto dall'atto negoziale. L'assenso del Comune è necessario in quanto la cessione di cubatura, rideterminando la densità edilizia su alcune aree ricomprese in una certa zona, ne modifica le modalità di sfruttamento edilizio, in deroga agli standards previsti dagli strumenti urbanistici generali.*

(6) *Non è invece richiesta una manifestazione di autonomia privata nell'ipotesi della cd. concentrazione di volumetria, allorché venga cioè utilizzata la volumetria di un fondo per la costruzione su un altro fondo di proprietà del medesimo soggetto.*

(7) *Dato il chiaro significato della norma, l'Amministrazione finanziaria era giunta alle medesime conclusioni analizzando fattispecie simili, come la cessione del diritto di rilocalizzazione, ossia il diritto di un cittadino, proprietario di un edificio che dovrà essere demolito o la cui esistenza è incompatibile con la realizzazione di opere pubbliche, di ricostruirlo in un'altra zona di sua proprietà nell'ambito dello stesso comune, anche in deroga alle limitazioni derivanti dal piano regolatore generale. Al proprietario dell'immobile è attribuita una potenzialità edificatoria (jus aedificandi) pari, per superficie, volume e destinazione, a quella dell'edificio preesistente, demolito in seguito a provvedimento di esproprio o ceduto, in base a convenzione, all'ente che realizza l'opera. Secondo la R.M. 20.8.2009, n. 233/E la cessione a titolo oneroso di tale diritto configura «un'ipotesi negoziale analoga alla cd. cessione di cubatura» e «produce un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari». Anche la R.M. 17.8.1976, n. 250948 ha assimilato, richiamando la giurisprudenza della Cassazione (Sentenze 6.7.1972, n. 2235; 21.3.1973, n. 802; 30.4.1974, n. 1231), la cessione di cubatura alla cessione di diritti reali.*

applicherà l'art. 67, co. 1, lett. b), D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5167] con una **tassazione «in ogni caso»**. Ai fini della **valorizzazione del costo fiscale** è possibile **fruire delle leggi di rivalutazione** che si sono susseguite nel tempo a partire da quella dell'art. 7, L. 28.12.2001, n. 448 [CFF ● 5946] (sulla possibilità di rideterminare – ai fini dei redditi diversi e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale – il **valore dei diritti edificatori** si è espressa, da ultima, la C.M. 15.2.2013, n. 1/E, par. 4.2).⁽⁸⁾ Se prima venisse **ceduta tutta la volumetria edificabile** e, successivamente, il **terreno** fosse venduto, non è più applicabile **«in ogni caso»** l'art. 67 citato, perché verrebbe meno il presupposto di **«suscettibilità di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione»**, rientrando fra tali **«strumenti urbanistici»** anche il provvedimento della pubblica Amministrazione che sottrae il **diritto di edificare** al terreno del **cedente** (viene cioè tolta l'**utilizzabilità edificatoria** a detto terreno) per concederlo a quello del **cessionario**.⁽⁹⁾ In questo caso, ferma restando la **tassazione** – quale reddito diverso – dell'eventuale **plusvalenza** derivante dalla **cessione della cubatura**, sulla successiva **cessione del terreno** non più edificabile resta applicabile la prima parte della lett. b) dell'art. 67 in esame nella sola ipotesi di **acquisto del terreno nel quinquennio precedente**;

- **impresa**, si conseguirà un **ricavo**, ex art. 85, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5185] (nel caso in cui il terreno che

gode del **diritto di edificazione** in base alla **cubatura** esistente sia un bene «merce») ovvero si realizzerà una **plusvalenza**, ex art. 86, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5186] (nel caso in cui il terreno si qualifichi come immobilizzazione). Solo in ipotesi di **cessione di immobilizzazione** è concesso al cedente, in caso di possesso del cespite per almeno tre anni, di optare per la **rateizzazione** dell'imposizione della **plusvalenza** in un massimo di cinque esercizi (art. 86, co. 4, D.P.R. 917/1986).

Ai fini **Irap**, il **trattamento del ricavo** o della **plusvalenza** è analogo a quello applicabile in caso di **cessione della piena proprietà**.

Di significativo interesse la trattazione, svolta nella Norma di comportamento n. 189/2013, circa la determinazione del **prezzo di acquisto** (o, meglio, del **costo fiscale**) del **diritto ceduto** da contrapporre al corrispettivo di **cessione** per determinare la **plusvalenza** (da reddito diverso, ex art. 68, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5168] o da **reddito d'impresa** ex art. 86, co. 2, del medesimo decreto).

È evidente la difficoltà di scorporare a monte (dal costo di acquisto o dal valore rivalutato a seguito delle leggi di rivalutazione) il valore della sola **cubatura** ceduta, da separare dal **valore** del terreno che non viene trasferito.

L'Aidc ritiene che un criterio oggettivo da utilizzare sia quello su **basi proporzionali**, già individuato dalla Norma di comportamento n. 183 del maggio 2012 per la costituzione del **diritto di superficie**.

La formula da utilizzare è la seguente:

Costo del diritto di edificabilità ceduto (quota parte del costo riferibile al diritto ceduto)	=	Prezzo di acquisto del terreno	x	Valore della cubatura ceduta al momento della vendita	:	Valore del terreno edificabile al momento della vendita
--	---	--------------------------------	---	---	---	---

ESEMPIO

Costo di acquisto originario del terreno: 15.000
 Valore del terreno: 50.000
 Valore del terreno senza cubatura: 30.000
 Valore della cubatura: 20.000
 Corrispettivo percepito per la cessione di cubatura: 20.000
 Costo del diritto di edificabilità = $15.000 \times 20.000 / 50.000 = 6.000$
 Plusvalenza = $20.000 - 6.000 = 14.000$

⁽⁸⁾ Si veda anche C.M. 6.11.2002, n. 81/E.

⁽⁹⁾ Si veda, in senso analogo, C.M. 21.6.2012, n. 27/E, par. 3.1.

Occorre segnalare che questo meccanismo di **calcolo** è utilizzabile, secondo l'Aidc, solo nel caso in cui nell'**originario contratto** di acquisto non sia stato autonomamente individuato il **prezzo della volumetria** e se la destinazione urbanistica del terreno e l'**entità della cubatura non siano significativamente variate** fra il momento di **acquisto** e quello di **cessione**.

Sul punto, però, non è concorde l'Amministrazione finanziaria che, con la R.M. 28.4.2009, n. 112/E ha affermato che «**non è possibile individuare un costo storico perché il diritto nasce solo al momento della sua costituzione**».

Non si ritiene di poter condividere questa affermazione, in quanto lo **jus aedificandi**, al pari del **diritto di superficie** e del diritto di **usufrutto**, rappresenta una caratteristica propria della **piena proprietà**, già esistente (Cass. 6807/1988; Cass. 14.5.2003, n. 7417; Cass. 14.5.2007, n. 10979; Consiglio di Stato, sez. IV, 15.7.1999, n. 1246; Consiglio di Stato, 3.3.2003, n. 1172; Consiglio di Stato, 23.3.2004, n. 1525; Consiglio di Stato, 29.7.2008, n. 3766); e quindi non nasce, ma si separa dalla **proprietà** al momento del trasferimento del diritto a terzi; pertanto, ancorché di difficile **determinazione**, un costo intrinseco a quello della piena **proprietà** esiste.

Sulla possibilità di utilizzare un **criterio proporzionale** si rinvia ai chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria nel caso di **cessione del diritto di opzione** da parte del

titolare di una **partecipazione societaria** o del **costo** di una **servitù di passaggio** su un fondo rustico (R.M. 10.10.2008, n. 379/E) o, ancora, del **costo** relativo alla **rinuncia** a servitù **non aedificandi** (R.M. 22.5.2008, n. 210/E).

Nel caso, invece, non si siano verificate le condizioni di cui sopra (es. quando siano intervenute **modifiche** nel **piano regolatore** che ha aumentato o ridotto la **volumetria edificabile** e/o cambiato la **destinazione** d'uso del terreno), è opportuno determinare il **valore** della **volumetria** al momento dell'**acquisto** tramite apposita **perizia** che individui criteri oggettivi di valutazione.

I **costi** sostenuti per la **stima**, qualora siano effettivamente sostenuti e rimasti a carico del contribuente, possono essere portati in **aumento del valore iniziale** da assumere ai fini del calcolo della plusvalenza, in quanto costituiscono **costo** inerente al bene.

IMPOSTE INDIRETTE: ai fini delle imposte indirette si applica:

- l'**Iva**, ove il **cedente** sia un **soggetto passivo** per questa imposta, nella misura ordinaria del **22%**;
- l'**imposta di registro**, nel caso in cui il **cedente** non operi quale **soggetto passivo Iva**. Le misure sono quelle ordinarie (dell'**8%**), ⁽¹⁰⁾ proprie dei **trasferimenti immobiliari** (art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 [CFF ● 2101]), oltre alle imposte **ipocatastali** in **misura proporzionale**. ⁽¹¹⁾

⁽¹⁰⁾ Fino al 31.12.2013. Dagli atti redatti dall'1.1.2014 opereranno le nuove aliquote stabilite dall'art. 10, D.Lgs. 23/2011.

⁽¹¹⁾ Concorde nella tassazione indiretta proporzionale per gli atti costituenti un vincolo di inedificabilità (la cessione di cubatura) è Cass. 2.11.1998, n. 5363.