

## **NEGOZIAZIONE DEI DIRITTI EDIFICATORI E RELATIVA RILEVANZA FISCALE, ANCHE ALLA LUCE DELL'ART. 2643 N. 2-BIS) C.C.**

*Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 18 giugno 2014*

*Approvato dal CNN nella seduta del 2-3 ottobre 2014*

**Lo studio in sintesi (Abstract):** *Lo studio si propone (dopo la 'tipizzazione' della fattispecie negoziali in materia di diritti edificatori delineate dalla novella recata dal comma 3 art. 5 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70 convertito in legge 12 luglio 2011 n. 106, che ha introdotto nell'art. 2643 c.c. il n.ro 2-bis) di riflettere sui relativi profili fiscali, senza condizionamenti rispetto alle pregresse linee di pensiero già elaborate con riferimento alla 'cessione di cubatura' e soprattutto prendendo atto della varietà morfologica dei nuovi strumenti di pianificazione del territorio quali la perequazione, la compensazione e gli incentivi premiali di capacità edificatoria e delle correlative inferenze sul versante fiscale.*

*Peraltro, proprio l'indagine sulla natura giuridica della fattispecie già nota come 'cessione di cubatura' - in qualche modo da considerare quale 'prodromo' della categoria generale dei negozi di diritti edificatori - mette subito in evidenza la ricaduta che sul piano fiscale hanno avuto ed hanno tuttora le diverse congetture elaborate da parte della Giurisprudenza di legittimità e dall'Amministrazione Finanziaria da un lato (che si è espressa in relazione alla cubatura in termini di 'diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento') e altra parte della medesima Giurisprudenza (sostenuta anche da quella amministrativa) che hanno al contrario individuato in essa efficacia e colorazione solo obbligatorie, esaltando il ruolo conclusivo e determinante del provvedimento abilitativo edilizio emesso dalla pubblica autorità, il solo che attribuisca consistenza alle situazioni giuridiche generate dall'attività negoziale delle parti del contratto.*

*Anche in materia di negoziazione di diritti edificatori, in qualche modo 'tipizzati' dalla norma di cui all'art. 2643 n. 2-bis c.c. (introdotto dal d.l. n. 70/2011), l'indagine sulla loro natura giuridica è pregiudiziale rispetto a qualsiasi individuazione del relativo regime fiscale; e segnatamente sul punto le opinioni espresse in dottrina (dalla natura di diritti reali tipici o atipici, a quella di 'beni immateriali di origine immobiliare', all'altra di meri interessi legittimi 'pretensivi' o di mera 'chance*

*edificatoria', ecc.) così come dalla Giurisprudenza amministrativa, pur dopo l'emanazione del d.l. n. 70/2011, sono tra esse alquanto differenziate con evidenti diverse ripercussioni sul consequenziale regime fiscale, rilevandosi comunque che la mera collocazione del nuovo n. 2-bis nell'alveo dell'art. 2643 c.c. (sia pure dettato in materia di trascrizione) non pare costituire di per sé prova e fondamento ineluttabili della realtà di tali diritti, in quanto già l'ordinamento conosce ipotesi di trascrizione di contratti sicuramente con efficacia obbligatoria o dubbiosamente reale.*

*Da quanto sopra detto si capisce bene che le inferenze sul piano fiscale - sia per quanto attiene alle imposte indirette che a quelle dirette - appaiono condizionate dalla linea di pensiero cui si reputa di poter accedere.*

*Al riguardo è essenziale riflettere sulla circostanza per cui, con riferimento alle nuove politiche di pianificazione del territorio, la realtà delle disparate situazioni giuridiche da esse ingenerate potrebbe non costituirne più un tratto identitario e costitutivo (per l'assoluta distanza che si può interporre tra il fondo 'originante' il diritto edificatorio e quello 'accipiente' destinato ad accoglierlo ma anche, in generale, per la probabile assenza di quella 'immediatezza' che è tipica dei diritti reali, dovendosi al contrario tenere in debita considerazione tutto il procedimento amministrativo finalizzato a dare concreta esplicazione a quel diritto); sicché anche l'interprete sul piano fiscale deve trarne coerenti e convergenti conclusioni, che possono essere anche diverse rispetto a quelle cui in tempi addietro si era pervenuti con riguardo alla 'cessione di cubatura'.*

\*\*\*

**Sommario:** 1. Premessa; 2. In materia di 'cessione di cubatura'; 3. Segnatamente in materia di 'diritti edificatori'; 3.1 La 'vexata quaestio' della natura giuridica dei diritti edificatori; 4. Le inferenze sul piano fiscale; 4.1 Nelle imposte indirette; 4.2. Nelle imposte dirette; 5. Conclusioni.

\*\*\*

## **1. Premessa.**

L'attenzione che si vuole in questa sede porre al tema al vaglio è certamente sorretta dalla rilevanza della novella legislativa recata dal comma 3 art. 5 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70 convertito in legge 12 luglio 2011 n. 106, che ha introdotto nell'art. 2643 c.c. il n.ro 2-bis, per effetto del quale, come è noto, risultano soggetti a trascrizione nei registri immobiliari i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano **diritti edificatori** comunque denominati, previsti da norme statali o regionali ovvero da strumenti di pianificazione territoriale.

Soprattutto - nella prospettiva da cui muove il presente contributo - pare doveroso (dopo la 'tipizzazione' delle fattispecie negoziali delineate dalla novella) riflettere sui relativi profili fiscali, soprattutto per il rischio di non indugiare in una lettura ed interpretazione (ripetesi, sul piano fiscale) della novella stessa solo ripetitive ed omologhe di quelle già proposte sia dalla dottrina, quanto dalla Giurisprudenza e dall' Amministrazione Finanziaria stessa con riferimento ad altra figura negoziale: quella della cd.' cessione di cubatura'.<sup>(1)</sup>

A prescindere infatti dalla questione se quest'ultima fattispecie possa o meno costituire una sorta di 'prodromo' o di prototipo delle figure negoziali ora tipizzate dal nuovo disposto di cui al n. 2-*bis* dell'art. 2643 c.c. (argomento che di per sè si pone fuori dagli scopi del presente contributo e la cui trattazione in ogni caso non recherebbe apprezzabili vantaggi alla sua articolazione), pare indiscutibile che l'elemento (o gli elementi) di novità indotto dal disposto in questione (sia su di un piano di ricostruzione dei profili identitari delle fattispecie da esso previste sia su di un piano di rilevanza tributaria che da siffatta ricostruzione ne possano derivare) esige una più attenta ri-valutazione degli stessi risultati già acquisiti (in materia interpretativa ed applicativa dei dati normativi esistenti e delle convinzioni formatesi prima della novella) con riferimento al modello negoziale basico costituito dalla 'cessione di cubatura', anche per verificare se essi possano (o meno) essere utilizzati indifferentemente anche in relazione alle ipotesi negoziali aventi ad oggetto 'diritti edificatori' (ex art. 2643 n. 2-*bis* c.c.) o richiedano una profonda rivisitazione (se non addirittura impongano la ricerca di criteri diversi e/o alternativi).

## **2. In materia di 'cessione di cubatura'.**

Eppure per meglio comprendere contenuti e contorni di una possibile evoluzione delle acquisizioni cui si era pervenuti prima della novella, non si può qui non rilevare le forti perplessità (con relativi orientamenti concettuali ondivaghi) da sempre sollevate (ad esempio) in ordine alla natura giuridica stessa della 'cessione di cubatura': una problematica, peraltro tuttora aperta, affrontata con diversificati accenti da parte di dottrina e giurisprudenza e, di regola, con non pochi affanni. Talvolta, come è noto, si è sottolineato il profilo obbligatorio della convenzione traslativa della cubatura, talaltra quello reale, e così pure, talvolta si è enfatizzato il ruolo assorbente e costitutivo dell'intervento pubblicistico ai fini del rilascio del titolo abilitativo edilizio, talaltra si è qualificato siffatto ruolo come uno degli elementi, benché essenziale, di un'unica fattispecie a formazione progressiva che si avvia con la stipula della convenzione traslativa e si conclude con il rilascio del titolo stesso.

Peraltro le conseguenze di tali incertezze, riscontrabili nei diversi orientamenti dottrinari <sup>(2)</sup> e giurisprudenziali <sup>(3)</sup>, puntualmente hanno avuto sensibili ricadute anche sul versante fiscale. Ciò perché accedendo alla teoria del diritto di superficie - peraltro isolata e collegata solo ad un remoto precedente giurisprudenziale <sup>(4)</sup> - come a quella della 'rinunzia' abdicativa o traslativa, o a quella, che ha riscosso maggiori consensi, della servitù '*non aedificandi*' o '*altius non tollendi*' (qualora il 'tradens' fosse un soggetto non passivo IVA) era ( ed è) giocoforza ritenere applicabili i criteri ordinari di tassazione con le aliquote dell'imposta di registro di cui all'art. 1 parte prima all.'A' del D.P.R. n. 131/86; se al contrario si riteneva (e si ritiene) di poter accedere alla qualificazione della fattispecie al vaglio quale negozio ad effetti meramente obbligatori, si sarebbe potuto (e si potrebbe ) ritenere applicabile il disposto dell'art. 9 della tariffa stessa (che assoggetta ad aliquota del 3% gli atti diversi da quelli altrove indicati nella tariffa aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale). Se infatti si reputi che il 'cedente' la volumetria altro non fa - attraverso il cd. 'trasferimento di cubatura' - se non obbligarsi a prestare il proprio consenso affinché la cubatura inerente il proprio fondo (o parte di essa) venga attribuita dalla P.A. (o computata da questa) in esubero ed in aggiunta a quella pertinente al fondo di titolarità del cessionario, senza opporsi al rilascio di un titolo abilitativo edilizio a favore di quest'ultimo per una volumetria 'maggiorata', si sarebbe potuto (e si potrebbe) ritenere più congrua una imposizione della fattispecie che valorizzi il solo profilo 'obbligatorio' e non quello traslativo-costitutivo (in effetti mancante qualora l'atto non contenga alcuna dichiarazione negoziale in tal senso).

Il forte limite, in aggiunta, che siffatta modulazione negoziale riscontrava (prima della novella) era quello della inopponibilità ai terzi che siffatta ultima ricostruzione teorica sollevava; la qual cosa induceva operatori e soggetti dell'ordinamento ad 'adottare' lo schema negoziale della costituzione di servitù, suscettibile di trascrizione nei registri immobiliari a tenore del disposto di cui all'art. 2643 n. 4) c.c..

Da parte sua l'Amministrazione Finanziaria con riferimento alla problematica al vaglio ha assunto da sempre una posizione alquanto granitica (forse giustificata proprio dalla incertezza degli orientamenti cui si è accennato e in assenza di una riferimento normativo espresso e 'tipizzato'), ritenendo che la cessione di cubatura integrasse (ed integri) un "*acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento*" <sup>(5)</sup> con correlativa soggezione della convenzione così stipulata ai criteri canonici di liquidazione di cui all'art. 1 parte prima del T.U. n. 131/86, evocando una ricostruzione teorica elaborata dalla

Suprema Corte di Cassazione già dagli anni '70 (e poi via via in parte riconfermata)<sup>(6)</sup> ed inaugurata per mere motivazioni di carattere fiscale<sup>(7)</sup>.

Del che se ne trova ulteriore conferma nella risoluzione n. 233/E del 20 agosto 2009 in materia di rilocalizzazione degli edifici interessati dalla realizzazione di opere pubbliche stradali, ferroviarie e idrauliche ai sensi della L.R. dell'Emilia Romagna 1-12-1998, n. 38.

Questa legge all'art. 1 prevede infatti che gli edifici funzionali all'agricoltura e ricadenti in zone territoriali omogenee E, che debbono essere demoliti in conseguenza di provvedimenti espropriativi connessi alla realizzazione di opere pubbliche stradali o ferroviarie o idrauliche, possono essere ricostruiti al di fuori delle zone di rispetto, in aree contigue e della medesima proprietà anche in deroga alle limitazioni derivanti dal Piano regolatore generale; l'art. 2 poi stabilisce che i proprietari che, a seguito di convenzione, abbiano ceduto all'ente che realizza l'opera stradale, ferroviaria o idraulica la proprietà di edifici residenziali, il cui uso abitativo divenga oggettivamente incompatibile con l'opera stessa, possono costruire un nuovo edificio ad uso residenziale. Ai detti proprietari viene di fatto, pertanto, attribuita una potenzialità edificatoria pari, per superficie, volume e destinazione, a quella dell'edificio preesistente, demolito in seguito al provvedimento di esproprio o ceduto all'ente che realizza l'opera.

Orbene in caso di cessione di questo diritto di 'rilocalizzazione' dell'edificio a terzi l'A.F. ha ritenuto che la concessione dello *ius aedificandi*, suscettibile di essere ceduto appunto al proprietario di un altro terreno, non abbia la funzione di ristorare la perdita fisica o funzionale dell'immobile divenuto inagibile (esistendo allo scopo già l'indennità di esproprio o il prezzo corrisposto dall'ente che acquisisce il fabbricato), bensì quella di mantenere inalterata la potenzialità edificatoria del terreno sul quale l'edificio insisteva.

Sicché ha ritenuto che per la connessione ravvisabile tra il diritto di localizzazione e la potenzialità edificatoria del terreno la cessione a titolo oneroso di tale diritto configuri un'ipotesi negoziale analoga alla cessione di cubatura, assoggettata a tassazione con gli ordinari criteri impositivi, come *cessione della 'facoltà di costruire' distaccata dal diritto dominicale del proprietario e quindi con applicazione delle aliquote di cui all'art. 1 della Tariffa Parte Prima del TUR.*<sup>(8)</sup>

Eppure l'opinione che la cessione di cubatura realizzava (e realizzi) il trasferimento "*di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento*" non può dirsi assolutamente pacifica (né in dottrina né in giurisprudenza), essendo stata avversata

dalla Suprema Corte di Cassazione stessa, anche di recente. Basti qui ricordare solo che con sentenza n. 20623 del 29 settembre 2009 i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'accordo preliminare diretto alla cessione della cubatura *“non richiede la forma scritta ad substantiam, perché se ne deve escludere la natura di contratto traslativo di un diritto reale”*, ...e inoltre che *«Nella cessione di cubatura si è in presenza di una fattispecie a formazione progressiva in cui confluiscono, sul piano dei presupposti, dichiarazioni private nel contesto di un procedimento di carattere amministrativo; a determinare il trasferimento di cubatura, tra le parti e nei confronti dei terzi, è esclusivamente il provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che, a seguito della rinuncia del cedente, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionario, non essendo configurabile tra le parti un contratto traslativo»*, richiamando all'uopo quanto la Corte medesima aveva già affermato in precedenti sentenze.<sup>(9)</sup> Ed ipotizza la natura solo 'obbligatoria' dell'atto traslativo di cubatura anche il giudice amministrativo: in particolare l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato n. 3 del 23 aprile 2009 si è espressa al riguardo in termini di *“fattispecie negoziale atipica ad effetti obbligatori in base ai quali un'area viene destinata a servire al computo dell'edificabilità di altro fondo”*.

### **3. Segnatamente in materia di 'diritti edificatori'.**

Lo scenario entro il quale si colloca il tema al vaglio si è poi profondamente caratterizzato (sia pure senza poter prescindere, come era ovvio, dalla *querelle* concettuale solo appena tratteggiata nel paragrafo che precede) con l'introduzione della novella di cui s'è accennato all'esordio di queste note.

Essa si propone – per espressa dichiarazione del legislatore stesso (ex art. 5 comma 3 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70 convertito dalla L. 12 luglio 2011, n. 106 ) - di "garantire certezza nella circolazione dei diritti edificatori".

È evidente l'intenzione del legislatore di ipotizzare una metodologia pubblicitaria solenne e affidabile afferente, in modo ampio e onnicomprensivo, a tutte quelle vicende e situazioni giuridiche connesse con l'utilizzo della capacità edificatoria e con la circolazione di essa per effetto di contratti ad essa relativi.

In una prospettiva che ora va ben al di là di quella elaborata con riferimento alla sola cessione di cubatura e avendo riguardo al processo di transizione dalla 'micropianificazione ad iniziativa privata' a modelli di cd. amministrazione concordata (in riferimento ai quali assumono

pregio e rilievo altre forme interattive tra amministrazioni locali e cittadini finalizzate alla pianificazione del territorio ), il legislatore della novella pone l'attenzione anche a nuove vicende giuridiche e nuove realtà urbanisticamente rilevanti, connesse con politiche statali e regionali di salvaguardia del territorio e di più equa ripartizione della capacità edificatoria nell'ambito di determinati ambiti territoriali (e non più solo delle 'zone', di cui tratta la legge urbanistica n. 1150 del' 42) <sup>(10)</sup>: basti pensare **alla cd. perequazione** (che può attuarsi per così dire sia in via generalizzata o 'estesa', 'a priori', quanto in via successiva, parziale e postuma, e quindi 'a posteriori' rispetto alla formazione delle opzioni di pianificazione territoriale), **alla compensazione** <sup>(11)</sup>, **alle incentivazioni premiali**. <sup>(12)</sup>

Qui solo *en passant* <sup>(13)</sup> - per i particolari fini perseguiti nelle presenti note - si può precisare che la 'perequazione' si prefigge lo scopo di realizzare un'equa ripartizione tra più proprietari dei vantaggi e oneri derivanti dalla trasformazione in senso edificatorio di determinate aree e quindi di evitare sperequazioni tra proprietari attraverso la modulazione dei diritti edificatori e della titolarità delle aree <sup>(14)</sup>; che la compensazione è uno strumento che svolge una piena funzione di ristoro per eliminare le conseguenze pregiudizievoli derivanti dalla imposizione dei vincoli sia in senso economico che indennitario e che le incentivazioni di volumetria generano talora uno speciale credito edilizio, e cioè una quantità volumetrica edificabile riconosciuta dalla pubblica amministrazione quale 'ristoro urbanistico'. <sup>(15)</sup>

Dal ricorso a queste nuove forme di pianificazione territoriale così come di sviluppo e riqualificazione di aree edificabili o destinate ad opere di urbanizzazione e servizi, è evidente come possano scaturire altrettanto nuove situazioni giuridiche soggettive a favore dei soggetti coinvolti nelle operazioni perequative, compensative o incentivanti e che dette situazioni possano essere soggette ad ulteriore circolazione nell'ambito di un vero e proprio 'mercato volumetrico' attraverso le fasi del distacco dalle proprietà originarie (cd. 'decollo' dal fondo 'sorgente'), del successivo 'volo' (e quindi del 'transito' della capacità edificatoria connessa a quelle situazioni, anche a favore di soggetti non necessariamente proprietari di alcun lotto) e infine dell'*atterraggio* della potenzialità edificatoria su di un fondo diverso da quello di originario 'decollo', detto 'accipiente', e che si estingue al momento del rilascio del permesso di costruire. <sup>(16)</sup>

Pare superfluo sottolineare come, a fronte di uno scenario così frastagliato e in movimento, anche l'interprete, alla ricerca di uno o più criteri-guida affidabili per l'applicazione del corretto regime impositivo di tutte le diversamente modulabili fattispecie negoziali in cui si

possono rifrangere o che possano essere ingenerate dalle dette operazioni di pianificazione, di sviluppo e di riqualificazione del territorio, avverta da un lato l'inadeguatezza di un'assimilazione strutturale *tout court* delle situazioni giuridiche soggettive cui si accennava ai 'diritti reali immobiliari' (come l'A.F. si è indotta da sempre a fare sulla scia delle convinzioni espresse nella Risoluzione n. 250948/76 del 17 agosto 1976) e dall'altra la necessità inderogabile di tenere sempre desta l'attenzione solo verso 'la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti', scolpiti dall'art. 20 del D.P.R. n. 131/86 quali criteri indefettibili (e al contempo perimetro necessario e sufficiente) di ogni valutazione di tipo fiscale.

### **3.1. La 'vexata quaestio' della natura giuridica dei diritti edificatori.**

Non pare pertanto ininfluyente nell'ottica delle presenti note accennare a tale 'intrinseca natura', e per farlo la strada maestra è quella di indagare, per quanto possibile, proprio sulla natura giuridica di siffatti diritti edificatori, per potere argomentare - come si rilevava - anche in ordine al regime impositivo delle vicende negoziali che li abbiano ad oggetto.

È sembrato così potersi argomentare <sup>(17)</sup> che proprio la novella 'de qua' contenga ed implichi uno sforzo di definitiva qualificazione della natura giuridica della categoria dei diritti edificatori nel senso di una loro realtà 'tipica'. Non avrebbe avuto senso - si è osservato - 'coniare' il nuovo n. 2-*bis* (dell'art. 2643 c.c.) per consentire la trascrizione dei negozi traslativi, costitutivi o modificativi di siffatti diritti se questi non dovessero presentare profili di realtà 'tipica' (a ben riflettere esisterebbero già ipotesi, come quella del n. 1 e del n. 10 dello stesso menzionato articolo, che consentono di trascrivere contratti traslativi o di conferimento della proprietà o di altri diritti reali immobiliari).

Salvo poi a meglio definire tale (presunta) realtà se '*in re propria*' o '*in re aliena*' e verificare se si possa accedere o meno alla definizione di tali diritti come posti 'a metà strada tra il diritto di proprietà e il diritto di superficie': definizione e verifica, va detto qui per inciso, assolutamente problematiche, data l'assenza di una qualificazione certa in senso normativo della 'nuova' fattispecie in questione e data anche la difficoltà di concepire un diritto di tal fatta con riferimento a quelle ipotesi in cui i diritti edificatori risultano (magari temporaneamente) scissi e separati rispetto alla proprietà di un terreno (dal quale pure risultano originati) e che possono - come dire - 'vivere di vita autonoma' anche con riguardo al lotto (sia 'sorgente' che 'ricevente'). Anche la possibilità di qualificare siffatti diritti come una sorta di 'pertinenza' tra cosa mobile (il diritto o la potenzialità edificatoria e cosa immobile (il terreno da cui promana ), come tale

suscettibile di separati atti e rapporti giuridici ex art. 812 c.c., o addirittura come 'frutti' pendenti <sup>(18)</sup>, sembra eccessivamente centrata su di una supposta 'fisicità' del diritto edificatorio che sarebbe da giustificare con adeguatezza di argomenti.

Del resto non può revocarsi in dubbio che la mera collocazione del nuovo n. 2-*bis* nell'alveo dell'art. 2643 c.c. (e sia pure in materia di trascrizione) non può costituire di per sé prova e fondamento ineluttabili della realtà di tali diritti, in quanto già l'ordinamento conosce ipotesi di trascrizione di contratti sicuramente con efficacia obbligatoria o dubbiosamente reale (v. le ipotesi di cui ai n.ri 8 e 12 <sup>(19)</sup> del medesimo art. 2643 c.c., come pure quella del contratto preliminare ex art. 2645-*bis* c.c.).

I dubbi (in effetti non pochi e non peregrini sulla effettiva natura 'reale' di tali diritti) hanno indotto allora a mettere piuttosto in evidenza come siffatti diritti possano integrare un 'bene' <sup>(20)</sup> in sé apprezzabile su di un piano economico e quindi anche giuridico <sup>(21)</sup>, riducendosi la rilevanza del rapporto con il bene fisico (terreno) da cui quei diritti promanano solo quanto alla loro 'origine': da cui l'espressione efficace e simbolica del diritto edificatorio come **'bene immateriale di origine immobiliare'**, che viene definito "*certamente lecito e possibile, e comunque astrattamente dotato delle caratteristiche di cui all'art. 1346 c.c. e quindi determinato o determinabile.*" A sostegno di questa tesi si evocano le fattispecie (diverse quanto ai contenuti ma simili quanto agli effetti) delle cd. quote-latte (che in base alla normativa speciale contemplata dall'art. 10 della legge n. 468/92 spettano al produttore, nella sua qualità di conduttore dell'azienda agricola, con possibilità di cederla o affittarla ad altro produttore, anche per singole annate, senza alienare l'azienda stessa) o del cd. diritto al reimpianto del vitigno <sup>(22)</sup> (anch'esso alienabile a favore di altri viticoltori "con o senza terra"), <sup>(23)</sup> <sup>(24)</sup> fattispecie che lascerebbero intendere come sia senz'altro possibile argomentare in termini di 'bene immateriale' idoneo alla circolazione: la medesima categoria concettuale applicabile al diritto edificatorio.

Su posizioni affatto diverse si attesta peraltro altra autorevole dottrina <sup>(25)</sup> la quale, esaltando il ruolo determinante della P.A. (solo a giudizio discrezionale della quale sarebbe possibile ottenere quel titolo abilitativo edilizio che di fatto 'attualizza' il diritto edificatorio) ed inscrivendo la fase negoziale (quale che ne sia la modalità di articolazione) avente ad oggetto quel diritto nell'ambito di un procedimento amministrativo più ampio e complesso che si conclude e si compie per effetto dell'attività perfezionativa della P.A. stessa, evoca il concetto di **'chance**

**edificatoria'**. Più specificamente la situazione giuridica soggettiva ascrivibile al titolare del diritto edificatorio sarebbe quella propriamente qualificabile in termini di *interesse legittimo 'pretensivo'*, inteso come interesse che attiene ad una situazione giuridica soggettiva correlata a beni della vita patrimonialmente valutabili: ciò in quanto, ripetesi, l'esplicazione in concreto di tale diritto presupporrebbe comunque un'attività adesiva da parte della P.A. consistente nel rilascio del titolo abilitativo edilizio. La negoziazione di siffatta 'chance' insomma atterrebbe ad una situazione giuridica (affine a quella creditizia e senza confondersi con essa) seppure soltanto 'sperata', una sorta di 'aspettativa di diritto', che di per sé potrebbe essere oggetto anche di un contratto che si perfezioni con il solo consenso delle parti (vista l'ampia formulazione di cui all'art. 1376 c.c. per il quale i contratti ad effetti reali possono avere ad oggetto, oltre il trasferimento della proprietà di una cosa determinata., anche il trasferimento di 'un altro diritto').

#### **4. Le inferenze sul piano fiscale <sup>(26)</sup>**

Se pertanto - come si desume dalla regola sopra accennata ex art. 20 del TUR n. 131/86 <sup>(27)</sup> - non si può prescindere (nella individuazione di un criterio impositivo coerente e credibile) dalla 'intrinseca natura e dagli effetti giuridici' delle fattispecie aventi ad oggetto il trasferimento, la costituzione o la modifica di diritti edificatori, ne deriva (come corollario di quanto si è venuti sin qui esponendo soprattutto con riguardo alla incerta natura giuridica dei diritti edificatori) che tale criterio può assumere connotazioni e contenuti diversi a seconda della valutazione che di quella natura giuridica l'interprete si trovi a formulare.

È evidente la forte discrasia - segnatamente quanto al trattamento fiscale degli atti di cessione di siffatti diritti - che ne deriverebbe dall'aderire all'una piuttosto che ad altra o ad altre linee di pensiero.

#### **4.1. Nelle imposte indirette**

Se infatti (per limitarsi all'ambito dell'imposta di registro e dell'ancillare imposta ipotecaria) a fronte di atti dalla colorazione causale sicuramente onerosa, si volesse ritenere che il diritto edificatorio sia un diritto soggettivo (segnatamente reale, tipico o atipico) o comunque un diritto (per riprendere la formulazione di cui alla Risoluzione 250948/76 del 17 agosto 1976 ) *"strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento"* (come sostiene parte della dottrina, e come ha sostenuto parte della Giurisprudenza con riferimento

però alla più specifica fattispecie della cessione di cubatura, e così come innanzi si è più ampiamente illustrato), la relativa fattispecie sarebbe tassata con le gravose aliquote di cui all'art. 1 della tariffa Parte prima allegata al D.P.R. n. 131/86, per l'imposta di registro, e con l'imposta ipotecaria di euro 50,00 di cui all'art. 10 comma 3 del d.lgs n. 23/2011 (con assorbimento dell'imposta di bollo e della tassa ipotecaria).

Ma se al contrario (come qui pare preferibile) si accedesse alla ricostruzione teorica che identifica nel diritto edificatorio una mera 'chance' (e quindi un interesse legittimo come tale tutelato dall'ordinamento, o anche una sorta di aspettativa di diritto in senso lato ma non un vero e proprio diritto soggettivo reale) o, parimenti, un 'bene immateriale di origine immobiliare' (diversi comunque, sia la prima che il secondo, da un diritto reale immobiliare) si dovrebbe coerentemente optare per l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del 3% (ex art. 2 della tariffa parte prima allegata al TUR, ove è prevista appunto la tassazione di beni 'diversi' da quelli - immobili e diritti reali immobiliari di godimento - da quelli indicati nello stesso articolo 1 comma 1 o ex art. 9 che afferisce alle prestazioni a contenuto patrimoniale, qualora si esaltasse la colorazione solo 'obbligatoria' dei negozi aventi ad oggetto tali diritti <sup>(28)</sup>) nonché dell'imposta ipotecaria in misura fissa di euro 200,00 (proprio in assenza di un effetto traslativo o costitutivo di diritti reali immobiliari ai sensi dell'art. 4 della tariffa al legata al TU n. 347/90), senza alcun assorbimento quanto all'imposta di bollo e alla tassa ipotecaria.

Quanto all'imposta catastale (e sempreché si ipotizzasse una qualche metodologia operativa che consentisse di individuare i diritti edificatori come - appunto - beni a sé stanti rispetto al terreno da cui promanano e che soprattutto ne consentisse la pubblicizzazione negli archivi catastali <sup>(29)</sup>) si dovrebbe optare, anche stavolta, per la sola imposta nella misura minima di euro 50,00 (optando per la 'realità' dei diritti negoziati) e nella misura fissa di euro 200,00 in caso contrario <sup>(30)</sup>, ciò in quanto, in quest'ultima ipotesi, la negoziazione non sarebbe produttiva di alcun effetto traslativo o costitutivo di diritti reali immobiliari, a tenore di quanto statuisce il secondo comma art. 10 del TU n. 347/90.

Va qui peraltro precisato che laddove la negoziazione dei diritti edificatori non comporti alcun evento traslativo/costitutivo ma solo 'modificativo' (il che è espressamente previsto da quanto dispone il n. 2-bis dell'art. 2643 c.c.), riguardando per ipotesi la entità del diritto edificatorio già trasferito, gli ambiti o gli eventuali termini entro i quali il diritto può essere speso, oppure (laddove esistano) gli estremi di iscrizione nel registro dei crediti edilizi, ecc... e comunque in assenza di una prestazione a contenuto patrimoniale, saranno dovute evidentemente solo le

imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa di euro 200,00 cadauna (senza alcun assorbimento quanto all'imposta di bollo e a tasse ipotecarie).

Quanto all'imposta di donazione e successione (applicabile ai sensi dell'art. 1 del T.U. n. 346/90 "ai trasferimenti di beni e diritti..." senza altra specificazione e quindi anche ai diritti edificatori ancorché qualificabili come beni a sé stanti diversi dai diritti reali immobiliari), la qualificazione della natura giuridica dei diritti in questione in detto ultimo senso comporterebbe (ai fini della determinazione della base imponibile) il riferimento (anziché ai criteri di cui all'art. 14 del T.U. n. 346/90 dettati per i beni immobili e i diritti reali immobiliari) all'unico criterio del 'valore in comune commercio' di cui all'art. 19, ove si tratta appunto dei 'beni e diritti...diversi da quelli contemplati nell'art. 9 comma 2<sup>(31)</sup> e negli articoli da 14 a 18<sup>(32)</sup> '.

In ambito IVA la formula generica e onnicomprensiva di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 633/72 (per cui costituiscono cessione 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) sembra, invece, non essere idonea a sottrarre all'ambito applicativo di siffatta imposta gli atti traslativi di diritti edificatori. Ciò anche perché, secondo una classificazione operata in dottrina<sup>(33)</sup>, oggetto dell'imposta al vaglio sono anche bene immateriali, ancorché 'generici' (per distinguerli da quelli 'nominati'<sup>(34)</sup>), tra i quali i diritti in questione potrebbero essere annoverati accedendo a quella parte della dottrina prima ricordata che prescinde dalla realtà.

Intuitivamente invece per gli atti solo modificativi, pur posti in essere da un soggetto passivo IVA, si fuoriesce dall'ambito applicativo di detta imposta in mancanza di alcun effetto traslativo/costitutivo e quindi dell'elemento oggettivo, rientrando nell'ambito dell'imposta di registro da corrispondere in misura proporzionale o fissa a seconda se venga dedotta in contratto o meno una prestazione a contenuto patrimoniale.

#### **4.2. Nelle imposte dirette**

Anche con riguardo a siffatte imposte (e specialmente con riguardo al regime impositivo delle plusvalenze) non possono essere ignorate le particolarità con cui si atteggiavano le nuove forme di pianificazione territoriale, e l'indagine sulla effettiva natura giuridica dei diritti edificatori deve essere più serrata, soprattutto per i forti dubbi che sia le une quanto l'altra ingenerano sulla 'realtà' degli stessi.

È peraltro ben nota la posizione assunta dall'A.F. che, fondandosi sempre sulla supposta assimilabilità strutturale dei diritti edificatori ai diritti reali immobiliari, sia con risoluzione n. 233/E del 20 agosto 2009 (cui innanzi già si è accennato) quanto con circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013, ha argomentato (rispettivamente) per la imponibilità delle plusvalenze emergenti da cessione dei diritti di 'rilocalizzazione' (ritenuta analoga alla cessione di cubatura) e per la speculare possibilità di accedere alla possibilità di fruire delle disposizioni sulla rivalutazione dei terreni ex art. 7 della L. n. 448/2001 <sup>(35)</sup> ove la negoziazione avvenga al di fuori dell'ambito imprenditoriale.

È evidente che siffatta ultima possibilità suppone logicamente la qualificazione dei diritti edificatori quali situazioni giuridiche sovrapponibili a quelle di cui è menzione nell'art. 67 comma 1 lett. a) e b) del TUIR e quindi a diritti reali immobiliari su terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria <sup>(36)</sup>.

Anzi, per precisione, nella ricordata Circolare n. 1E/2013 si afferma che tali diritti '*godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili*' e che pertanto ciò solo di per sé legittimerebbe l'utilizzo della procedura fiscale di rivalutazione.

Il punto è che resta sempre sullo sfondo la supposta assimilazione strutturale di cui si diceva e che anzi questa viene data per acquisita, sembrando che non rilevi l'importanza di una sua formale giustificazione.

Ma se al contrario, anche con riferimento alle imposte di cui qui si tratta, si adombrasse il dubbio della incerta natura reale dei diritti al vaglio, ne potrebbe risultare modificato anche il quadro impositivo. E invero la supposta 'plusvalenza' potrebbe non ingenerarsi affatto qualora il diritto edificatorio potesse essere qualificato come 'bene immateriale' in sé <sup>(37)</sup> o potrebbe essere al più incisa ai sensi dell'art. 67 lett. l) D.P.R. n. 917/86 (come reddito derivante dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere) laddove si volesse ritenere che il 'cedente' del diritto edificatorio, nel trasferirlo a terzi, s'impegna a non utilizzarlo in proprio, a vantaggio dell'accipiente <sup>(38)</sup>.

Pare intuitivo inoltre, e stavolta nell'ambito del regime d'impresa, che la negoziazione del diritto edificatorio possa ingenerare un ricavo ex art. 85 del Tuir (qualora il diritto rappresenti un bene al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) o una plusvalenza patrimoniale ex art. 86, corrispondente alla differenza fra il corrispettivo conseguito e costo non ammortizzato del diritto

trasferito (qualora lo stesso rappresenti un bene 'patrimoniale', iscritto in bilancio fra le immobilizzazioni materiali), con facoltà di optare per la rateizzazione della plusvalenza in un massimo di cinque esercizi, qualora il possesso del bene (o, meglio, del diritto) si sia protratto per almeno tre anni. <sup>(39)</sup>

Nell'ambito del detto regime poi e ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, bisognerebbe coerentemente stabilire quando si possa intendere conseguito il corrispettivo di un'eventuale cessione dei diritti edificatori, e cioè se alla stipula dell'atto di cessione o alla data di rilascio del provvedimento amministrativo, l'unico, come si è innanzi rilevato, che secondo parte della dottrina e della Giurisprudenza di legittimità determini la produzione dell'effetto traslativo (e stavolta a prescindere dalla natura giuridica del diritto così trasferito). Ciò in quanto il disposto dell'art. 109 comma 2 lett. a) del TUIR opera al riguardo un distinguo e stabilisce che laddove l'effetto traslativo si verifichi in tempi successivi alla stipula dell'atto, l'esercizio di competenza per l'individuazione del reddito d'impresa sarà quello del momento di produzione dell'effetto stesso; altrimenti, appunto, coincide con quello di stipula dell'atto <sup>(40)</sup>.

## 5. Conclusioni

A ben riflettere, conclusivamente, la codificazione nell'ambito delle norme codicistiche di pubblicità immobiliare delle astratte figure negoziali aventi ad oggetto diritti edificatori - così come recata dal nuovo n.ro 2-bis) dell'art. 2643 c.c. - per la ragioni sopra illustrate, non ha avuto il significato (anche con riguardo alla *ratio legis* della novella) di sancire la realtà di tali diritti in senso oggettivo e draconiano. Anzi, il legislatore, come già detto, ha legittimato anche per tali figure negoziali il ricorso allo strumento della trascrizione immobiliare solo per "garantire certezza nella circolazione dei diritti edificatori", tanto svariate e diversamente modulate nella prassi sono tali fattispecie, anche per effetto delle numerose e differenziate legislazioni regionali in materia. C'era bisogno allora di una sorta di *'reductio ad unum'* (almeno sotto il profilo pubblicitario) in quanto il modulo, di fatto abusato e talora anche forzoso, della *'servitus inaedificandi'* (cui si è fatto ricorso nella prassi professionale per dare pubblicità immobiliare a situazione che diversamente non l'avrebbero avuta) non poteva più contenere tutte le articolate e complesse fattispecie negoziali connesse o collegate con i diritti edificatori. Il che, al contrario di quanto non si possa pensare, può essere stato determinato proprio dalla convinzione che siffatti diritti non erano e non sono assimilabili con certezza a quelli immobiliari (per i quali già esisteva un collaudato sistema di pubblicità immobiliare): diversamente, forse, non vi sarebbe stato nemmeno

necessità di una norma *ad hoc* come quella introdotta dal legislatore con il d.l. n. 70/2011 e si sarebbe potuto continuare ad utilizzare i vecchi percorsi di pubblicità immobiliare.

Ma se ciò non è di fatto più coerente anche con le sopravvenute mutazioni indotte dalle legislazioni (statale e regionali) e dalle nuove politiche di pianificazione del territorio e se soprattutto la colorazione della realtà delle disparate situazioni giuridiche ingenerate da esse non ne costituisce più un tratto identitario assorbente (per l'assoluta distanza che si può interporre tra il fondo 'originante' così come rispetto a quello - eventualmente- 'servente'), anche l'interprete sul piano fiscale deve trarne coerenti e convergenti conclusioni, che possono essere anche diverse da quelle cui in tempi addietro si era pervenuti con riguardo alla 'cessione di cubatura'.

In quest'ultima fattispecie infatti di regola la *utilitas* connessa con la volumetria maggiorata di cui beneficiava (e può beneficiare) il cessionario aveva (e può avere) come suo presupposto logico *la inerenza* con il fondo (normalmente contiguo a quello 'beneficiario') da cui la volumetria si distacca per accorparsi a quella del fondo destinatario della maggiorazione volumetrica.

Adesso, in forza della concreta esplicitazione delle politiche perequative, compensative o incentivanti cui si è accennato nelle superiori osservazioni, tale inerenza è solo un dato eventuale, ma non connaturale, essenziale ed identitario delle fattispecie negoziali relative ai diritti edificatori: il dato invece ineludibile è quello della 'potenziale **ambulatorietà**' e quindi un dato esattamente contrario a quello della 'inerenza', tant'è che il diritto edificatorio, una volta generato e originato da un certo fondo, potrebbe costituire una mera utilità economica in testa a soggetti che in relazione a quel fondo non vantano e non vanteranno mai alcun legame o vincolo di contatto e che potranno immettere sul mercato il corrispondente controvalore disinteressandosi (e non avendo alcun potere di disposizione) del terreno o dei terreni da cui il diritto promana.

Inoltre, proprio in ragione del fatto che il diritto edificatorio costituisce solo una sorta di presupposto perché poi la P.A., nell'esercizio delle sue facoltà e valutazioni discrezionali, possa poi provvedere all'emanazione del titolo abilitativo edilizio consentendo a quel diritto di trovare concreta esplicitazione, si potrebbe anche dubitare del fatto che siffatto diritto presenti la colorazione della 'immediatezza'.

Sicché il difetto di due degli elementi qualificativi e costitutivi del diritto reale (che sono proprio *l'immediatezza e l'inerenza* secondo l'insegnamento tradizionale<sup>(41)</sup>) non consentirebbero quella operazione concettuale di assimilazione 'strutturale' tra i diritti qui al vaglio e quelli reali che sta alla base delle consequenziali convinzioni applicate nell'ambito del diritto tributario. Non a

caso in recenti pronunce (successive al d.l.n. 70/2011) del giudice amministrativo <sup>(42)</sup> (forse più sensibile alle questioni proprie del diritto urbanistico) la stessa fattispecie della cessione di cubatura viene qualificata come sorta di "*contratto atipico ad effetti obbligatori, avente natura di atto preparatorio finalizzato al trasferimento di volumetria, che si realizza soltanto con il provvedimento amministrativo*" o ancora "*accordo ..che ha efficacia solo obbligatoria tra i suoi sottoscrittori, mentre il trasferimento di cubatura fra le parti e nei confronti dei terzi è determinato esclusivamente dal provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato...*" <sup>(43)</sup>.

Dall'analisi ragionata della 'presunta assimilazione strutturale' di cui s'è detto <sup>(44)</sup> d'altra parte ci si accorge con evidenza che essa viene 'recepita' da quell'orientamento (nemmeno maggioritario) della Suprema Corte innanzi evocato <sup>(45)</sup> in base al quale la cubatura costituirebbe un diritto a sé stante trasferita, in caso di cessione, definitivamente all'acquirente, **a beneficio del fondo di costui**. Ancora una volta pertanto viene posta a fondamento di tale opzione la situazione di relatività e di collegamento (inerenza) tra il fondo da cui quel diritto promana e quello a cui beneficio viene destinata: situazione che, come più volte osservato, non è dato riscontrare quale tratto distintivo e costitutivo della generica categoria del 'diritto edificatorio', soprattutto se riguardata con riferimento a tutte le diverse morfologie tipologiche ipotizzate o ipotizzabili in base alle nuove tecniche di pianificazione territoriale. Inoltre la teoria dell' "assimilazione strutturale" prescinde del tutto dalla complessità procedimentale in cui il negozio di diritti edificatori va a collocarsi, finendo per concentrare ogni valutazione su di un solo segmento (quello negoziale) dell'intera procedura e senza possibilità di valutare se il diritto edificatorio in sé abbia la dignità stessa di 'diritto' o, come innanzi si è rilevato, non concorra a definire piuttosto un interesse legittimamente tutelato, cadenzato e calibrato soprattutto sull'atto finale e conclusivo di quel procedimento (il rilascio del titolo abilitativo edilizio da parte della P.A.) che solo dà ad esso consistenza ed efficacia sul piano giuridico.

Di tutto ciò, in estrema conclusione, l'interprete non può non farsi carico anche sul piano fiscale, eventualmente ripensando in funzione degli obiettivi perseguiti dalle nuove metodologie urbanistiche, le categorie concettuali finora utilizzate, ai fini della individuazione del corretto regime impositivo afferente alle fattispecie negoziali relativi ai nuovi diritti edificatori ed ipotizzando come non peregrino un trattamento fiscale a ciò adeguato (segnatamente nell'ambito dell'imposta di registro accedendo all'applicazione dell'aliquota - 3% - prevista per i beni 'diversi' da quelli immobiliari ex art. 2 della tariffa Parte prima allegata al D.P.R. n. 131/86 o, con effetti

similari quanto al relativo carico fiscale, prevista dall'art. 9 della medesima tariffa in generale per gli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale)<sup>(46)</sup>.

Adriano Pischetola

- 1) In generale sulle problematiche afferenti l'argomento della cessione di cubatura cfr. in dottrina *ex multis*: CIMMINO - *La cessione di cubatura nel diritto civile*, in *Riv. not.*, 2003, 5, p. 1113; LEO - *Trasferimento di cubatura*, in *Dizionario enciclopedico del notariato*, Aggiornamento, V, Roma 2002, p. 710; C.N.N. (estensore LEO) - *Il trasferimento di cubatura* (29. 9. 1999), in *Studi e materiali*, 6. 2, Milano 2001, p. 669; PATTI-RUSSO - *La cessione di cubatura tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Vita not.*, 2001, 3, p. 1675; CANDIAN - *Trasferimento di volumetria*, in *Digesto discipline privatistiche*, sez. civ., Aggiornamento, I, Torino 2000, p. 735; MORI, *La cessione di cubatura*, in *Casi e Questioni di diritto privato per la pratica notarile, parte prima*, Milano 1995; GRASSANO - *La cessione di cubatura*, in *Riv. Not.* 1992, 5, p. 1069; DI VITA - *La cessione di cubatura*, in *COMITATO REGIONALE NOTARILE DELLA SICILIA - Diritti reali limitati - Argomenti di interesse notarile, Nuovi Quaderni di Vita Notarile*, XI, Palermo 1990; CANDIAN - *Il contratto di trasferimento di volumetria*, Giuffrè, Milano 1990; CECCHERINI - *Il c.d. trasferimento di cubatura*, Giuffrè, Milano 1985;
- 2) Dei quali vedi una fedele ricostruzione in PATTI-RUSSO, *La cessione di cubatura tra diritto privato e diritto pubblico*, op. cit. p. 1675 e ss..
- 3) Cfr. anche per questi ultimi LEO, *Il trasferimento di cubatura*, op. cit. p. 689 e ss.
- 4) Cfr. *Cass. 1° giugno 1953 n. 1655 citata da PICCO-MAROCCO, I così detti trasferimenti di cubatura*, in *Riv. Not.*, 1974, p. 626
- 5) Cfr. la Risoluzione n. 250948/76 del 17 agosto 1976 e ciò perché, precisa l'estensore "la volontà dei privati contraenti, nel porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà, e cioè quella 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 e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario."
- 6) *Cass. 6 luglio 1972 n. 2235*, in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 766 e in *Rass. Avv. Stato*, 1972, I, sez. 5; *Cass. 6 marzo 1973 n. 641*, in *Riv. not.*, 1973, 1165; ivi, 1974 (solo massima), 114 con nota di R. Triola; *Cass. 21 marzo 1973 n. 802* in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 2200 e in *Foro it.*, 1973, I, 2117; *Cass. 30 aprile 1974, n. 1231*, in *Riv. not.*, 1975, 547 con nota di M. Di Paolo e in *Giust. civ.*, 1974, I, 1424, con nota di R. Triola; *Cass. 22 gennaio 1975, n. 250*, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1595; *Cass. 21 maggio 1975, n. 2017*, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 2288; *Cass. 20 ottobre 1975 n. 3416*, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 585; *Cass. 8 ottobre 1976, n. 3334*, in *Riv. not.*, 1977, 1006; *Cass. 20 ottobre 1976, n. 3639*, *Riv. leg. fisc.*, 1977, 1146; e poi più di recente *Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807* in *Corr. giur.*, 1989, 276 con nota di V. De Lorenzi, in *Giur. imp.*, 1989, I, 164, con nota di R. Zampini e in *Giur. it.*, 1989, I, 1, con nota di A. Chianale; in cui la Suprema Corte afferma che attraverso la cessione di cubatura "si attua un trasferimento assimilabile, negli e ai fini previsti dalla legge tributaria, al trasferimento di un diritto reale immobiliare in quanto il proprietario dell'area cui ineriva la cubatura ceduta perde il diritto di costruire sulla medesima e tale diritto viene acquistato dal proprietario del fondo cui la cubatura è trasferita" ; nonché *Cassaz. 14 maggio 2007 n. 10979* leggibile in *Banca dati Leggi d'Italia Gruppo Wolters Kluwer*, secondo cui la "cessione di cubatura (non definibile altrimenti che quale facoltà inerente al diritto di proprietà e, in quanto tale, avente sicure caratteristiche di realtà), mentre è assoggettabile ad imposta di registro (giacché, in base alla relativa disciplina, è suscettibile d'imposizione ogni atto di trasferimento di diritti reali immobiliari, inclusa la rinuncia agli stessi) - non è assoggettabile ad Invim, posto che, ai sensi del D.P.R. n. 643 del 1972, art. 2, tale imposta è applicabile soltanto al trasferimento di alcuni diritti immobiliari tipici, senza che, alla luce della lettera della legge, si possano creare assimilazioni o analogie con figure giuridiche ivi non menzionate (v. *Cass. 7417/03*)": quest'ultima sentenza desta interesse in quanto, pur sopponendola ai soli fini dell'imposta di registro, sembra non addivenire ad una automatica assimilazione tra il concetto di 'cubatura' e quello di diritto reale immobiliare (escludendo di conseguenza l'applicazione dell'ormai abrogata imposta INVIM). Analogamente in tale ultimo senso v. *Cassaz. civ. Sez. V, 14-05-2003, n. 7417* leggibile in *Banca dati Leggi d'Italia Gruppo Wolters Kluwer*
- 7) Annota LEO M, in *Il trasferimento di cubatura, studio CNN n. 1763 op. cit.*, p. 690 e ss. che le conclusioni cui pervenne la Suprema Corte nel filone giurisprudenziale cui si fa cenno nel testo ed inaugurato negli anni '70 furono dettate eminentemente da preoccupazioni di carattere fiscale, e cioè se l'atto di trasferimento della cubatura potesse fruire o meno delle agevolazioni di cui alla legge 2 luglio 1949 n. 408 (cd. *Legge Tupini*) a fronte del diverso orientamento tenuto dall'A.F. per la quale siffatto trasferimento doveva considerarsi porsi al di fuori della previsione della menzionata legge e pertanto da tassare secondo i criteri ordinari di cui all'art. 1 parte prima all. 'A' della tariffa allegata alla legge di registro
- 8) In linea di massima all'assimilazione della cubatura con siffatti diritti reali è pervenuto anche un precedente studio del CNN n. 24/2002/T *Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti dei terreni edificabili*, in *Studi e Materiali* n. 1/2003, 136 ss.
- 9) *Cass., Sez. 2^, 22 febbraio 1996, n. 1352* secondo cui " Tale accordo... ha una efficacia soltanto obbligatoria tra i suoi sottoscrittori, giacché, sul piano pubblicistico a rilevare è la rinuncia, all'utilizzazione della volumetria, che il cedente, aderente al progetto edilizio presentato dal cessionario, abbia manifestato al Comune. Infatti, a determinare il

*trasferimento di cubatura tra le parti e nei confronti dei terzi, è esclusivamente il provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che, a seguito della rinuncia, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionario" e ancora Cass., Sez. 2<sup>a</sup>, 12 settembre 1998, n. 9081 secondo cui "la "cessione di cubatura" si realizza in virtù del solo provvedimento amministrativo di concessione edilizia, che ha effetto verso i terzi e tra le parti....non è necessario, all'uopo, un atto negoziale con effetti obbligatori o reali, essendo sufficiente l'adesione al progetto da parte di colui che cede la propria cubatura."*

- 10)** Si indicano di seguito le Regioni che, a quanto consta, hanno legiferato in materia e i rispettivi provvedimenti emanati: Toscana (Legge 3 gennaio 2005, n. 1, che ha sostituito l'originaria legge 16 gennaio 1995, n. 5); Emilia Romagna (24 marzo 2000 n. 20); Basilicata (11 agosto 1999, n. 23); Lazio (22 dicembre 1999, n. 38); Puglia (27 luglio 2001, n. 20); Calabria (16 aprile 2002, n. 19); Campania (22 dicembre 2004 n. 16); Veneto 23 aprile 2004, n. 11); Lombardia (11 marzo 2005, n. 12); Umbria (22 febbraio 2005, n. 11); Provincia di Trento (11 novembre 2005, n. 16 sostituita dalla legge 4 marzo 2008 n. 1); Friuli Venezia Giulia (23 feb-braio 2007, n. 20); Provincia di Bolzano (2 luglio 2007 n. 3 a modifica della Legge 11 agosto 1997, n. 13 art. 55-bis).

Di siffatte metodiche intercettiamo qualche traccia anche nella legislazione statale: ad es. nell'art. 11, quinto comma, D.L. 25-6-2008 n. 112 convertito in legge 6 agosto 2008, n. 133, è sancito, sotto la rubrica "Piano Casa", che al fine di incentivare l'edilizia residenziale sociale sia prevista la possibilità del trasferimento di «diritti edificatori in favore dei promotori degli interventi di incremento del patrimonio abitativo»; di «incrementi premiali di diritti edificatori finalizzati alla dotazione di servizi e spazi (pubblici)»; della «cessione, in tutto o in parte, dei diritti edificatori come corrispettivo per la realizzazione di unità abitative di proprietà pubblica da destinare alla locazione a canone agevolato, ovvero da destinare alla alienazione in favore delle categorie sociali svantaggiate».

Inoltre il comma 21 art. 1 della legge n. 308/2004 (già recante delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale) stabilisce che "Qualora, per effetto di vincoli sopravvenuti, diversi da quelli di natura urbanistica, non sia più esercitabile il diritto di edificare che sia stato già assentito a norma delle vigenti disposizioni, è in facoltà del titolare del diritto chiedere di esercitare lo stesso su altra area del territorio comunale, di cui abbia acquisito la disponibilità a fini edificatori";

- 11)** In tema di perequazione e compensazione, si vedano, nella letteratura giuridica, MAZZARELLI, Proprietà e piano, in *Annali 1998-1999*, Università degli Studi della Tuscia, Viterbo, 2000, 9 ss., in particolare 17 ss., URBANI, I problemi giuridici della perequazione urbanistica, in *Riv. giur. urb.*, 2002, 587 ss., POLICE, Gli strumenti di perequazione urbanistica: magia evolutiva dei nomi, legalità ed effettività, in *Riv. giur. edil.*, 2004, II, 3 ss., CROSETTI, Evoluzione del regime d'uso dei suoli e nuovi strumenti di perequazione urbanistica, in *Quad. reg.*, 2004, 547 ss., PERONGINI, Profili giuridici della pianificazione urbanistica perequativa, Milano, 2005;

- 12)** Va precisato qui con chiarezza che lo strumento classico del PRG (il piano regolatore generale, quello che secondo l'art. 7 della legge n. 1150 dovrebbe indicare, tra le altre cose, la rete delle principali vie di comunicazione stradali, ferroviarie e navigabili e dei relativi impianti; la divisione in zone del territorio comunale con la precisazione delle zone destinate all'espansione dell'aggregato urbano e la determinazione dei vincoli e dei caratteri da osservare in ciascuna zona; le aree destinate a formare spazi di uso pubblico o sottoposte a speciali servitù, ecc. ) vive una fase di avanzata crisi, almeno nel suo stereotipo. A questo stereotipo, come è noto, in molti comuni - e ben prima della spinta federalista - si è sostituito il modulo bifasico, quello che attua la distinzione tra pianificazione strutturale e pianificazione operativa, modulo che ha consentito e consente nella prima fase di raccogliere le indicazioni di massima circa la pianificazione territoriale, stabilendo principi-guida e individuando strategie, obiettivi, finalità, e nella seconda fase, quella della pianificazione operativa, che ha consentito e consente di valutare in concreto l'adattabilità delle opzioni di astratta pianificazione alle reali esigenze di sviluppo anche economico di determinate aree del territorio comunale piuttosto che di altre, sulla base dei concreti bisogni dei cittadini che occupano quel territorio, creando così un canale più diretto tra questi e l'apparato istituzionale. Non a caso la pianificazione operativa coincide con lo strumento di più snella attuazione dello stesso mandato elettorale affidato a chi è posto ai vertici delle istituzioni comunali, al punto che nella legge regionale della Toscana n. 5 del 1995 viene definita "piano del sindaco".

- 13)** Per una trattazione più meticolosa e ragionata di tutte le problematiche anche civilistiche connesse con il tema al vaglio si rinvia a TRAPANI G., *Studio CNN n. 671-2009/C, Dalla cessione di cubatura alle operazioni sui crediti di cubatura: evoluzione o mutazione del diritto*, in *Studi e Materiali* n. 2/2011, p. 401: nonché dello stesso A. *Normative speciali e circolazione dei diritti edificatori*, in *Notariato* n. 4/2012, 411 ss.;

- 14)** Si può dire, con buon margine di approssimazione e mutuando un esempio che è stato proposto da autorevole dottrina (BOSCOLO E. *Le perequazioni e le compensazioni*, in *Rivista giuridica di urbanistica*, 2010/1, pp. 104 e ss. ), che mentre nei piani tradizionali, un solo fondo è beneficiario della capacità volumetrica derivante dalla sua utilizzazione edificatoria in misura 1mc/1mq e contestualmente altri 4 fondi sono assoggettati a vincoli per la realizzazione delle opere infrastrutturali o quale verde privato, nei piani ispirati ai modelli perequativi, invece, lo sviluppo volumetrico è ripartito equamente tra i cinque lotti a ciascuno dei quali verrà assegnato un indice perequativo 0,2mc/1mq, con contestuale identificazione di un solo fondo sul quale avverrà la concentrazione edificatoria e delle aree da destinare a verde o ad infrastrutture.

Segnatamente nella legge regionale della Lombardia n. 12/2005 all'art. 11 è prevista (ai commi 1, 2 e 3 ) la possibilità di una perequazione 'parziale' (mediante ripartizione di diritti edificatori con un identico indice di edificabilità fra i proprietari interessati ad interventi di trasformazione urbanistica) e di una perequazione cd. 'estesa' (mediante attribuzione a tutte le aree del Comune, ad eccezione di quelle destinate all'agricoltura e di quelle estranee alla trasformazione urbanistica, di un identico indice di edificabilità territoriale con contestuale regolamentazione della cessione gratuita al Comune di aree destinate alla realizzazione delle opere di urbanizzazione ovvero di servizi ed attrezzature pubbliche da effettuarsi all'atto della utilizzazione dei diritti edificatori). Così come è previsto, per i proprietari di aree destinate ad interventi di interesse

pubblico o generale e non disciplinate da piani o atti di programmazione, che agli stessi siano attribuite aree in permuta o diritti edificatori trasferibili su aree edificabili.

Soprattutto al comma 4 del detto art. 11 si stabilisce che i diritti edificatori attribuiti a titolo perequativo o compensativo siano commerciabili e che i comuni istituiscano appositi registri delle cessioni di siffatti diritti, aggiornati e resi pubblici secondo modalità stabilite dagli stessi comuni.

- 15) Il credito può nascere a fronte della esecuzione di quegli interventi edilizi che possono determinare un credito edilizio oppure come compensazione dell'esproprio da effettuarsi mediante recupero da parte del cedente di adeguata capacità edificatoria. Il titolare del credito potrà alternativamente o "incassare" il credito utilizzando per se stesso, su un proprio bene, la volumetria che il credito gli riconosce oppure potrà trasferire il credito a terzi.
- 16) È forse utile rilevare come, proprio con riferimento ai fenomeni che qui si tratta, ad esempio nella città di Milano è stato istituito il Registro delle cessioni (vedi delibera di giunta n. 890 del 10 maggio 2013).  
È stato osservato al riguardo dalla stampa specializzata (INZAGHI G., Milano scambia le aree urbane, in *sole24ore* di lunedì 15 luglio 2013 n. 192 pag. 7 inserto Norme e Tributi) che la città di Milano mediante il Pgt (Piano di governo del territorio) ha introdotto una peculiare forma di perequazione urbanistica su base diffusa.  
Il Comune assegnerebbe a tutte le aree già edificate un indice di «Utilizzazione territoriale unico», pari a 0,35 metro quadrato/metro quadrato e, al contempo, un indice di utilizzazione territoriale massimo, pari a un metro quadrato/metro quadrato. Per colmare la differenza tra i due valori si ricorrerebbe proprio all'istituto della perequazione urbana, attuando così una forma di premialità. Ciò consente - previa cessione delle aree gratuite al Comune per realizzare servizi ed attrezzature pubbliche intese come 'pertinenze indirette' o 'aree di decollo' - che i relativi diritti edificatori - dopo il 'decollo' - possano essere collocati sull'intero territorio comunale edificabile e, in particolare, nelle aree di «atterraggio», che non sviluppino già l'indice massimo pari a 1 metro quadrato/metro quadrato  
Nel detto Registro delle cessioni devono essere indicati tra l'altro, le aree di decollo, le aree di atterraggio, le quantità di diritti edificatori generati e il successivo trasferimento e sfruttamento, con i connessi dati catastali e dati proprietari. La registrazione avviene d'ufficio o su richiesta dell'interessato. Il Registro è tenuto dal responsabile del servizio gestione pianificazione generale che, al momento dell'annotazione, rilascia al proprietario un certificato attestante il numero progressivo di annotazione, l'entità dei diritti edificatori e gli estremi dell'atto dal quale derivano i diritti.  
Del registro è prevista la libera consultazione anche su Internet
- 17) RESTAINO L., *Natura giuridica dei diritti edificatori. Profili ipotecari, catastali e fiscali* (del 13/11/2013), leggibile all'indirizzo <http://www.e-glossa.it/>
- 18) In tal senso si esprime URBANI. P., *Conformazione della proprietà, diritti edificatori e modelli di destinazione dei suoli*, in *Urb. e appalti*, 2006, p. 908, n. 10
- 19) Rispettivamente il contratto di locazione ultranovennale e il contratto di anticresi
- 20) Si esprimono in questo senso sia TRAPANI, *Normative speciali e circolazione dei diritti edificatori*, op. cit. 428; quanto GAMBARO A. *I beni*, in *Trattato di dir.civ. e comm.* A.Cicu, F.Messineo e L. Mengoni, 2012, 126 ss.; così come BERGAMO. E., *La cessione dei diritti edificatori*, in *Corriere del merito* 2102, 2, 119: secondo quest'ultimo Autore in particolare " sono note le ricostruzioni effettuate e che hanno portato all'affermazione che la cubatura, in quanto tale, è in sé stessa bene in senso giuridico ed in quanto tale è un elemento idoneo a formare oggetto di diritto. Si è affermato, infatti, che la cubatura, quale bene giuridico autonomo, non urta con il principio del numero chiuso dei diritti reali, non costituendo essa stessa un diritto, bensì un bene in sé, bene, dotato di una sua apprezzabilità economica, che può costituire oggetto di accordo tra privati ed in particolare oggetto di diritti reali."
- 21) Secondo GAMBARO A., *I beni*, op. cit. p. 135 i diritti edificatori sarebbero "beni immobili virtuali oggetto di proprietà o di diritto di superficie, e quindi soggetti a tutte le regole in materia di circolazione di diritti immobiliari..."; in ogni l'A. aveva già espresso in altro suo contributo (*Compensazione urbanistica e mercato dei diritti edificatori. Alcuni prolegomeni in La libera circolazione dei diritti edificatori nel Comune di Milano ed altrove*, Milano 2012, p. 187) l'opinione per cui i diritti edificatori possano essere qualificati come beni a se stanti separabili dal bene suolo anche in assenza della costituzione di un diritto di superficie
- 22) Previsto dalla normativa UE, segnatamente dal Regolamento del 18 febbraio 1980 n. 456/80
- 23) Cfr. sul punto TRAPANI, *Normative speciali e circolazione dei diritti edificatori*, op. cit. 431-432
- 24) Secondo RESTAINO L. op. cit. oltre le fattispecie ricordate nel testo sarebbe degna di nota anche altra fattispecie a conferma della possibile ambulatorietà di diritti e situazioni giuridiche attive indipendentemente dal terreno cui esse ineriscono o dal quale promanano, e all'uopo l'A. evoca "i diritti all'aiuto previsti dal regolamento CE n. 1782/2003, regolamento che prevede l'erogazione di un sussidio agli agricoltori legato esclusivamente all'estensione della superficie aziendale complessivamente destinata ad attività agricola, prescindendo dalla quantità della produzione e, in linea di massima, anche dal tipo di coltivazione in essa esercitato. Segnatamente l'art. 46 del Regolamento citato prevede espressamente la possibilità che l'agricoltore a cui tali quote sono state assegnate, in alternativa a chiederne il pagamento, le trasferisca "unicamente ad altro agricoltore stabilito nello stesso Stato membro"; il secondo paragrafo dell'art. 46 dispone poi che "i diritti all'aiuto possono essere trasferiti a titolo oneroso o mediante qualsiasi altro trasferimento definitivo, con o senza terra. L'affitto o altri tipi di cessione sono consentiti soltanto se al trasferimento dei diritti all'aiuto si accompagni il trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili."
- 25) GAZZONI, *Cessione di cubatura, "volo" e trascrizione*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

- 26) Sul tema sia consentito il richiamo a PISCHETOLA A., *La circolazione di cubatura, di crediti edilizi e di diritti edificatori: profili fiscali*, in [www.adrianopischetola.it](http://www.adrianopischetola.it), e in *Fisco*, 2011, 17, 2664
- 27) Regola che come ricorda l'A.F. stessa nella circolare n. 3E/2008 " sebbene enunciata in materia di imposta di registro, deve considerarsi applicabile in linea di principio anche per le altre imposte indirette (risoluzione 1 agosto 2000, n. 126/E; risoluzione 26 aprile 1988, n. 310088)."
- 28) Del resto già con riferimento alla cessione del cd. 'credito edilizio' di cui alla legge regionale del Veneto 23 aprile 2004 n. 11 (che - giusta artt. 36 e 37 - prevede che dalla demolizione delle opere incongrue, dall'eliminazione degli elementi di degrado, o dalla realizzazione degli interventi di miglioramento della qualità urbana, paesaggistica, architettonica e ambientale, tutti individuati nel Piano di assetto territoriale, così come a seguito delle compensazioni che permettono ai proprietari di aree ed edifici oggetto di vincolo preordinato all'esproprio di recuperare adeguata capacità edificatoria, su altre aree e/o edifici, può scaturire un credito edilizio) era sembrato legittimo argomentare in termini di applicazione di imposta di registro con aliquota del 3% (tre per cento) opinando per la non realtà della situazione giuridica ('cubatura') oggetto di cessione cfr. LEO. M., MASTROIACOVO V., Ufficio studi Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 254-2007/T e 661-2007/C - *In tema di "Cessione crediti edilizi - Tassazione"*, in *Studi e Materiali* n. 1/2008, pp. 477-478
- 29) Qualcuno (v. RESTAINO, L., op. cit.; BRAMBILLA M. *Come la circolazione dei diritti edificatori può essere identificata catastalmente*, in *La Libera circolazione dei diritti edificatori nel Comune di Milano e altrove*, Milano 2012, 79 ss.) al riguardo ha proposto l'istituzione di una nuova categoria catastale 'fittizia' (F/7) che identificherebbe i diritti edificatori, senza necessità di redigere planimetria alcuna; il Comune trasmetterebbe al Catasto una nota con cui 'creare' al catasto fabbricati una particella (la medesima già presente al catasto terreni e identificante il terreno da cui quei diritti si originano), con i medesimi identificativi ed intestatari; tale particella verrebbe poi soppressa al momento in cui il nuovo fabbricato realizzato anche grazie all'utilizzo dei diritti edificatori acquisiti verrebbe introdotto con tipo mappale nel catasto fabbricati ed ivi denunciato. Tale doppia intestazione (al catasto terreni e fabbricati) permetterebbe anche di assolvere alle imposte diverse (dirette ed indirette) dovute in relazione ai diversi cespiti cui attengono (terreno, da un alto, e diritti edificatori dall'altro)
- 30) Con o senza assorbimento del tributo speciale catastale rispettivamente nel primo e nel secondo caso
- 31) Quest'ultimo afferente a danaro, gioielli e mobilia presuntivamente ricompresi nell'attivo ereditario
- 32) Dettati per la valutazione della base imponibile rispettivamente (l'art. 14) per immobili e diritti reali immobiliari, (l'art. 15) per aziende, navi ed aeromobili, (l'art. 16) per azioni e obbligazioni, altri titoli e quote sociali, (l'art. 17) per rendite e pensioni, (l'art. 18) per crediti
- 33) Cfr. FORTE N., *Il nuovo manuale dell'IVA 2014*, Maggioli ed. 2014, p. 39
- 34) La cui cessione integra le 'prestazioni di servizi' di cui è menzione all'art. 3 comma 2 n. 2) del D.P.R. n. 633/72
- 35) Al riguardo giova ricordare che l'art. 1, comma 156, della legge 27 dicembre 2013 n. 147 (in Suppl. ord. n. 47 alla G.U. n. 302 del 27. 12. 2013), ha modificato il disposto dell'art. 2, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito in legge 21 febbraio 2003, n. 27 (dettato appunto sulla riapertura di termini in materia di rivalutazione di beni di impresa e di rideterminazione di valori di acquisto); e ha, più precisamente, prorogato al 30 giugno 2014 il termine per la redazione ed il giuramento della perizia, da utilizzarsi per la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni agricoli o edificabili posseduti alla data del 1° gennaio 2014.
- 36) Anche nella denegata ipotesi che il diritto edificatorio sia qualificabile come una facoltà ricompresa nel diritto a suo tempo acquistato, sarebbe peraltro arduo ipotizzare un 'prezzo di acquisto' del diritto trasferito da computare come termine di riferimento per il calcolo della plusvalenza stessa, costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e quel prezzo, aumentato di ogni altro costo inerente, ai sensi dell'art. 68 del TUIR. Di regola infatti il prezzo di acquisto si riferisce al bene o al diritto acquistato nella sua originaria unitarietà e non anche ad una sola delle facoltà in esso per ipotesi ricomprese. A soli fini descrittivi, nella consapevolezza dell'assenza, di regola, di strumenti di definizione certa della entità del 'prezzo di acquisto', si può qui ricordare come l'A.F. con risoluzione n. 210/E del 22 maggio 2008 abbia ritenuto in una fattispecie in parte analoga (si trattava di una rinuncia a servitù di distanza, generativa, a giudizio, dell'A.F., di plusvalenza imponibile) che "il prezzo di acquisto originario...debba essere estrapolato dal prezzo complessivo di acquisizione dell'immobile e di costituzione della servitù a suo tempo pagato da colui che...rinuncia alla servitù. Al riguardo può essere utilizzato un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale dell'immobile e della rinuncia alla servitù e il corrispettivo percepito per la rinuncia alla servitù."
- Il che - sia detto per inciso - richiederebbe una difficoltosa e fors'anche sempre contestabile valorizzazione attuale della rinuncia siffatta e quindi il rischio della esposizione a probabili successivi accertamenti dei valori ipotizzati da parte dell'Amministrazione.
- escluso il richiamo anche agli atti costitutivi di diritti reali immobiliari, nonostante il tenore letterale della norma.
- 37) BORRIERO G. e REBECCA G. (*Cessione di terreni: ulteriori aspetti*, in *Fisco*, 2003, 2, 201) ritengono addirittura che la cessione di cubatura realizzi una sorta di 'deminutio' del valore patrimoniale effettivo del lotto da cui si distacca (come avviene per esempio per la cessione del diritto di escavazione delle cave) e quindi non genererebbe alcun reddito imponibile né plusvalente
- 38) V. sul punto Studio CNN n. 21-2012/T, *Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili*, approvato dalla Commissione studi tributari il 18 aprile 2012 (estensore RAPONI), in [www.notariato.it](http://www.notariato.it), anche per le altre problematiche connesse con il tema in oggetto in materia di imposte dirette
- 39) Ex art. 86 comma quarto del TUIR

- 40)** Sul punto cfr. ANDREANI G, TUBELLI A., *Plusvalenze e minusvalenze da cessione di diritti edificatori* in "*Bilancio e reddito d'impresa*" n. 11 del 2011, pag. 7
- 41)** Cfr. MESSINEO F., *Manuale di diritto civile e commerciale*,. Milano, 1965, 239
- 42)** Cfr. Sentenza T.A.R. Lombardia, Milano del 26 luglio 2012 n. 2097, leggibile sul sito <http://www.giustizia-amministrativa.it/>
- 43)** T.A.R. Campania Napoli Sez. VI, 09/01/2014, n. 106 leggibile in *Banca dati Leggi d'Italia* Gruppo Wolters Kluwer
- 44)** E testuale nella Ris. n. 233/E del 20 agosto 2009 sopra ricordata
- 45)** Soprattutto sentenze n. 6807/1988 e 10979/2007 già citate
- 46)** *Rimane peraltro impregiudicata l'applicazione di eventuali regimi impositivi speciali* [come quello disegnato dall'art. 20 della legge 28 gennaio 1977 n. 10 (cd. Legge Bucalossi) che richiama il trattamento premiale di cui all'art. 32 2° comma D.P.R. n. 601/73 - e quindi l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione da imposte ipocatastali] laddove ne dovessero ricorrere i presupposti; né quanto qui in argomento ha riferimenti diretti o indiretti con la portata del disposto di cui all'art. 10 comma 4 del d.lgs. n. 23/2011 (statuente soppressione di agevolazioni ed esenzioni fiscali, anche se previste da leggi speciali), in quanto il presente contributo ha inteso valutare il fenomeno dei negozi aventi ad oggetto diritti edificatori solo in una prospettiva impositiva generale.