

DIRITTI EDIFICATORI - PROFILI FISCALI

di Raffaele Trabace, con la collaborazione di Sveva Dalmasso

1. PREMESSA

La cosa che balza subito all'occhio, al cospetto di un nutrito e interessante dibattito dottrinale sul tema, è la totale indifferenza dell'AE di fronte al problema.

Diversamente da quanto accaduto per altre modifiche legislative intervenute negli ultimi anni, che hanno interessato la materia dei trasferimenti immobiliari, sulle quali l'AE è intervenuta in maniera decisiva, spesso supplendo a carenze e vuoti legislativi, caratteristici della normazione degli ultimi tempi, sui diritti edificatori, invece, non è stata spesa dall'AE nemmeno una parola.

La sensazione è che l'AE si disinteressi completamente delle varie teorie intese a dare una qualificazione giuridica al nuovo istituto, considerando la fattispecie, almeno dal suo punto di vista, cioè quello della imposizione, sfornita di qualsiasi novità. La nuova disposizione codicistica potrebbe non avere secondo l'AE alcun riflesso sulla tassazione degli atti aventi ad oggetto la costituzione, il trasferimento o la modificazione di quella che, per quanto diversamente denominata, altro non sarebbe che la cd "cubatura", cioè la volumetria realizzabile su un fondo trasferita in tutto o in parte ad altro fondo.

Infatti l'art. 5, comma 3, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (in G.U. n. 110 del 13.5.2011), in vigore dal 14 maggio 2011, come modificato dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 (in G.U. n. 160 del 12.7.2011), in vigore dal 13 luglio 2011, dice testualmente:

3. Per garantire certezza nella circolazione dei diritti edificatori, all'articolo 2643 ((...)) del codice civile, dopo il n. 2), è inserito il seguente:

"((2-bis) i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale))".

Pertanto, detto per inciso, il 2-bis) si inserisce tra il 2) relativo ai contratti che costituiscono, trasferiscono o modificano il diritto di usufrutto su beni immobili, il diritto di superficie, i diritti del concedente e dell'enfiteuta [il n. 1) riguarda i contratti

che trasferisco la proprietà di beni immobili] e il n. 3) relativo ai contratti che costituiscono la comunione dei diritti menzionati nei numeri precedenti)

E quindi, come afferma il notaio Petrelli nelle sue prime note a commento alla nuova disciplina, la norma avrebbe la finalità di “tipizzazione di un nuovo schema contrattuale diffuso nella prassi: la "cessione di cubatura"”. In tal modo, il legislatore avrebbe soddisfatto, sempre secondo Petrelli, l’auspicio – contenuto nella sentenza del Consiglio di Stato 13 luglio 2010, n. 4545, riguardante il piano regolatore di Roma – di un intervento statale volto a “disciplinare in maniera chiara ed esaustiva la perequazione urbanistica, nell’ambito di una legge generale sul governo del territorio la cui adozione appare quanto mai auspicabile alla luce dell’inadeguatezza della normativa pregressa a fronte delle profonde innovazioni conosciute negli ultimi decenni dal diritto amministrativo e da quello urbanistico”.

Pertanto, dal punto di vista fiscale potrebbe non essere successo nulla, il trasferimento dei diritti edificatori, alla stregua della cessione di cubatura, sarebbe un bene “autonomo” soggetto a tassazione secondo le regole proprie dei trasferimenti immobiliari.

Va qui ricordato anche

il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44

Art. 6 - Attività e certificazioni in materia catastatale

5-quaterdecies. Dopo l'articolo 2645-ter del codice civile e' inserito il seguente:

"Art. 2645-quater - (Trascrizione di atti costitutivi di vincolo).

Si devono trascrivere, se hanno per oggetto beni immobili, gli atti di diritto privato, i contratti e gli altri atti di diritto privato, anche unilaterali, nonché le convenzioni e i contratti con i quali vengono costituiti a favore dello Stato, della regione, degli altri enti pubblici territoriali ovvero di enti svolgenti un servizio di interesse pubblico, vincoli di uso pubblico o comunque ogni altro vincolo a qualsiasi fine richiesto dalle normative statali e regionali, dagli strumenti urbanistici comunali nonché dai conseguenti strumenti di pianificazione territoriale e dalle convenzioni urbanistiche a essi relative".

Per la verità la prassi dei RRII locali ammetteva la trascrizione del cd atto unilaterale di vincolo edilizio, la cui formalità era espressamente prevista, con riferimento all'Edilizia convenzionata dall'art. 7, ultimo comma della legge n. 10/1977: "Le convenzioni o l'atto d'obbligo unilaterale sono trascritti nei registri immobiliari a cura del Comune e a spese del concessionario."

2. BREVE CRONISTORIA SULLA TASSAZIONE (IMPOSTE: DIRETTE E INDIRETTE) DELLA CESSIONE DI CUBATURA

L'indagine è svolta passando in rassegna: decisioni della Cassazione; documenti di Prassi dell'Agenzia delle Entrate; Studi del Consiglio Nazionale del Notariato.

Per quanto attiene alle imposte indirette ci si sofferma su: cessioni in campo Iva; cessioni in campo imposta di registro.

Il tema delle imposte dirette è affrontato con particolare riferimento alla tassazione delle plusvalenze.

A conclusione del lavoro oltre all'esame di alcuni casi particolari si riportano in sintesi alcuni aspetti redazionali con particolare riferimento agli obblighi del notaio rogante.

2.1. GIURISPRUDENZA

Secondo la sentenza della Cassazione, Sez. 5, n. 10979 del 14/05/2007

È assoggettabile all'imposta di registro la "cessione di cubatura", il trasferimento, cioè, di una facoltà inerente al diritto di proprietà, in quanto tale avente sicure caratteristiche di realtà, giacché secondo la disciplina della detta imposta è suscettibile di imposizione ogni atto di trasferimento di diritti reali immobiliari, inclusa la rinuncia agli stessi.

Secondo la sentenza della Cassazione Sez. 1, n. 3416 del 20/10/1975

Poiché l'art 6 del piano regolatore di Torino, approvato con DPR 6 ottobre 1959, calcola la cubatura edificabile complessiva per tutta una determinata zona, comprese le aree della zona stessa, destinate ai pubblici servizi anche la cubatura relativa alle aree destinate a tali servizi può essere trasferita e sfruttata altrove; da tanto consegue che anche detto trasferimento di cubatura del comune al privato va assimilato, agli effetti di cui all'art. 1 della tariffa allegato a) della legge di registro, ai trasferimenti reali immobiliari. * (nella specie, il comune di Torino aveva autorizzato l'utilizzazione della cubatura afferente un'area gratuitamente cedutagli da un privato per l'attuazione di opere pubbliche, su altra area edificabile di proprietà privata).

Qualche anno prima, sempre a proposito, del Comune di Torino

La sentenza della Cassazione Sez. 1, n. 641 del 09/03/1973

AMMETTE I BENEFICI TUPINI

Le 'cessioni di cubatura' previste dal piano regolatore della città di Torino, approvato con dp 6 ottobre 1959, costituiscono Atti con effetti analoghi a quelli propri dei trasferimenti di diritti immobiliari considerati dall'art. 1 della tariffa allegata alla legge di registro, per cui sono soggetti all'aliquota d'imposta stabilita per tali Atti. Esse, rientrando nell'ampio concetto di 'acquisti di aree edificabili' di cui all'art 14 della legge 2 luglio 1949 n 408, possono essere ammesse a fruire del beneficio dell'imposta fissa concesso, ricorrendone le altre condizioni, da tale ultima norma.

RELAZIONE CON I DIRITTI EDIFICATORI

Viene sancito il principio in base al quale l'attribuzione/riconoscimento ad opera del PRG del diritto alla utilizzazione della cubatura costituisce atto con effetti analoghi a quelli propri dei "trasferimenti immobiliari.

Il principio per altro verso può essere utile in relazione a cessioni di diritti edificatori relativi a particolari fattispecie traslative al fine di avvalersi di particolari regimi agevolativi, come vedremo in seguito, per es. quelli dei terreni in PUP.

Secondo la sentenza della Cassazione Sez. 1, n. 6807 del 14/12/1988

AGLI EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DELL'ART. 2 DEL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633 CONCERNENTE L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO, E IN RELAZIONE AGLI ARTT. 1, 2 N. 1 E 38 DELLO STESSO DECRETO, NONCHÉ DELL'ART. 1 DELLA TARIFFA ALLEG. A DEL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 634 SULL'IMPOSTA DI REGISTRO (NEL TESTO ORIGINARIO ANTERIORE ALLE MODIFICHE APPORTATEVI CON I D.P.R. NN. 24 E 94 DEL 1979), IL COSIDDETTO TRASFERIMENTO DI CUBATURA VA ASSIMILATO AD UN NEGOZIO TRASLATIVO DI DIRITTI REALI IMMOBILIARI E, COME TALE, È ASSOGGETTATO A TASSAZIONE CON IMPOSTA ORDINARIA DI REGISTRO, CONSIDERATO CHE LA FACOLTÀ DI COSTRUIRE SUL PROPRIO FONDO, ENTRO I LIMITI STABILITI DALLE NORME E DAGLI STRUMENTI URBANISTICI CHE NE PRECISANO L'AMPIEZZA SECONDO UN DETERMINATO RAPPORTO AREA-VOLUME, SI TRADUCE, PER IL PROPRIETARIO, IN UN BENE IN SENSO ECONOMICO - GIURIDICO, IN QUANTO RAPPRESENTA UN'UTILITÀ CHE AMPLIA IL CONTENUTO DEL DIRITTO DI PROPRIETÀ, E CHE, QUINDI, QUANDO, SENZA CEDERE ANCHE IL SUOLO CUI INERISCE, IL PROPRIETARIO RINUNZIA A SFRUTTARE A SUO VANTAGGIO LA VOLUMETRIA PERMESSA PER CONSENTIRNE L'UTILIZZAZIONE DA PARTE DEL PROPRIETARIO DEL FONDO FINITIMO, L'UTILITÀ IN QUESTIONE, DOPO IL RILASCIO DELLA LICENZA EDILIZIA E LA REALIZZAZIONE DELL'OPERA, RISULTA TRASFERITA DALL'UNO ALL'ALTRO PROPRIETARIO, CON CONSEGUENTE DIMINUZIONE ED AMPLIAMENTO DEL CONTENUTO DEL DIRITTO REALE A CIASCUNO D'ESSI APPARTENENTE.

Invece, a proposito di valore del terreno

La sentenza della Cassazione Sez. 5, n. 7311 del 13/05/2003

Afferma che in tema di imposta di registro ed ai fini della determinazione della base imponibile, non ha rilievo la riduzione del valore del bene per effetto della ridotta edificabilità del suolo per intervenuta cessione di cubatura di esso ad altro suolo limitrofo, non potendo il valore in questione essere desunto da accordi privatistici - come tali, fondati sull'autonomia contrattuale e sulla libera discrezionalità dei contribuenti - ma, unicamente, dalla obiettiva potenzialità edificatoria del suolo al momento dell'acquisto.

La stessa sentenza della Cassazione Sez. 5, n. 10979 del 14/05/2007, sopra citata

Escludeva l'assoggettabilità ad INVIM della cessione di cubatura, atteso che tale imposta, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, trova applicazione soltanto al trasferimento di alcuni diritti immobiliari tipici, senza che, stante la lettera della norma, possano crearsi assimilazioni o analogie con figure giuridiche non menzionate.

Principio in tema di INVIM già contenuto nella

Sentenza della Cassazione, Sez. 5, n. 7417 del 14/05/2003

In tema di INVIM, l'art. 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, stabilisce, al primo comma, che l'imposta si applica all'atto dell'alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito, anche per causa di morte, o per usucapione, del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento sull'immobile, precisando, al secondo comma, che per diritti reali di godimento si intendono l'usufrutto, l'uso, l'abitazione, l'enfiteusi e la superficie. Da tale specifica elencazione, che - nell'escludere tutte le figure di servitù, oltretutto la rinuncia ai diritti indicati - volutamente si discosta da quella contenuta nella coeva tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (in tema di imposta di registro), discende che il negozio atipico di cessione del diritto di cubatura (il quale non può farsi rientrare in nessuno dei diritti elencati) non è soggetto ad INVIM, non potendosi applicare la norma, per analogia, a figure giuridiche ivi non tipizzate.

Secondo la sentenza della Cassazione, Sez. 2, n. 9081 del 12/09/1998

La cessione di cubatura da parte del proprietario del fondo confinante, onde consentire il rilascio della concessione a costruire nel rispetto del rapporto area-volume, non necessita di atto negoziale ad effetti obbligatori o reali, essendo sufficiente l'adesione del cedente, che può esser manifestata o sottoscrivendo l'istanza e/o il progetto del cessionario; o rinunciando alla propria cubatura a favore di questi o notificando al Comune tale sua volontà, mentre il cosiddetto vincolo di asservimento rispettivamente a carico e a favore del fondo si costituisce, sia per le parti che per i terzi, per effetto del rilascio della concessione edilizia, che legittima lo "ius aedificandi" del cessionario sul suolo attiguo, sì che nessun risarcimento è dovuto al cedente.

2.2. PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La posizione si fonda sulla:

Risoluzione del 17/08/1976 n. 250948 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

La ... chiede di conoscere il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, da riservare ad un atto con cui i signori, proprietari di un lotto di terreno con sovrastante casa di abitazione, intendono cedere, verso pagamento di corrispettivo, una quota parte di mc. 2913 dei volumi edificabili concernenti il detto lotto alla s.r.l., che s'impegna a realizzare tale cubatura sui terreni di sua proprietà, inseriti dal piano particolareggiato n. 20/F del Comune di nel medesimo comprensorio del lotto dei

In proposito l'Associazione medesima sostiene che l'atto debba essere tassato mediante l'applicazione dell'aliquota di cui all'art. 2 Tariffa all. A, parte I del D.P.R. 26.10.1972, n. 634, e non con l'aliquota prevista dall'art. 1 della stessa tariffa, in quanto non ha per oggetto un diritto reale di godimento.

... sembra a questo Ministero che si debba convenire con quanto più volte affermato dalla Corte di Cassazione (cfr. sentenze 6.7.1972 N. 2235, 21.3.1973 n. 802, 30.4.1974 n. 1231, 22.1.1975 n. 250; 21.5.1975 n. 2017), nel senso che il caso di specie da' luogo alla produzione di effetti analoghi a quelli derivanti da un atto costitutivo di diritti reali immobiliari.

E' stato, infatti, precisato dalla Suprema Corte nelle suaccennate sentenze che nella cessione di cubatura si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento, in quanto 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 singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario.

Da quanto sopra esposto deriva, contrariamente a quanto sostenuto dall'....., che all'atto in parola si rende applicabile l'aliquota di cui all'art. 1 della Tariffa, all. A., parte I del citato D.P.R. n. 634.

2.2.1. ALIQUOTE IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 1 della tariffa parte prima del d.P.R. n. 634/1972, era relativo agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi (l'aliquota originaria era unica nella misura del 5%).

La norma è oggi contenuta nell'art. 1 della tariffa parte prima del D.P.R. n. 131/1986, (aliquote attuali, 8% (terreni in genere), 7% (fabbricati), 15% (terreni agricoli) 1% (terreni in PUP), ecc.

L'art. 2 della tariffa parte prima del TUR del 1972 aveva ad oggetto gli atti traslativi a titolo oneroso di beni e diritti diversi da quelli indicati all'art. 1 (aliquota originaria 1,50%)

Norma oggi contenuta nell'art. 2 n. 1 della tariffa del TUR del 1986 del seguente tenore: atti di cui al comma 1 dell'art. 1 relativi a beni diversi da quelli indicati nello stesso articolo e nel successivo articolo 7. (Cioè gli atti relativi a unità da diporto: natanti e imbarcazioni; navi) (aliquota attuale 3%)

[PARENTESI CON BREVI CENNI SULLA TASSAZIONE DELLA RINUNCIA AI DIRITTI REALI IN GENERE IN PROSPETTIVA DI APPLICAZIONE ANALOGICA AI DIRITTI EDIFICATORI]

La rinuncia è contemplata, sia dall'art. 1 della tariffa del D.P.R. n. 131/1986(Testo Unico Registro) sia dall'art. 1 del D.lgs. n. 346/1986 (Testo Unico imposta sulle successioni e donazioni)

Art.1 – Tariffa Parte Prima - TUR

1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo: 8%.

Art. 1 D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 - TUS

Oggetto dell'imposta. (1)

1.L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi.

2. Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

(1) L'art. 2, comma 47 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, dispone: "E' istituita l' imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54."

Secondo l'Agenzia delle Entrate sono ipotizzabili tre tipi di rinuncia:

1) Rinuncia traslativa onerosa

L'art. 1 della tariffa parte prima del TUR estende il trattamento fiscale degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, anche alla rinuncia pura e semplice agli stessi.

Alla rinuncia onerosa, pertanto, in quanto caratterizzata dalla volontà di trasferire il diritto ad altri verso corrispettivo, si applicano le imposte proprie degli atti traslativi a titolo oneroso, con possibilità di avvalersi dei regimi agevolati, ivi compreso quello relativo ai benefici cd "prima casa", ricorrendone le condizioni. In tal caso è necessario l'intervento all'atto del soggetto "acquirente", allo scopo di rendere le dichiarazioni previste dalla Nota II-bis), art. 1, tariffa parte prima, TUR.

Tassazione

Registro: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 1 tariffa parte prima TUR)

Ipotecaria: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 1 TUIC)

Catastale: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 10 TUIC)

2) Rinuncia traslativa gratuita

L'art. 1, n. 2, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, considera soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite e pensioni.

Alla rinuncia gratuita, pertanto, in quanto caratterizzata dalla volontà di procurare un beneficio a un altro soggetto, senza corrispettivo, si applicano l'imposta propria dei trasferimenti per successione e donazione o a titolo gratuito e le imposte ipotecaria e catastale ordinarie. (Cfr. Risoluzione 16 febbraio 2007 n. 25/E – Circolare 27 marzo 2008 n. 28/E par. 4.)

Sussistendo i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto di "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale dovrebbero applicarsi in misura fissa (cfr. art. 69, l. 21 novembre 2000, n. 342).

Pertanto, qualora la rinuncia sia fatta per "spirito di liberalità", si ritiene debba essere ammessa all'agevolazione in discorso, con la necessità in tal caso dell'intervento all'atto del soggetto beneficiario al fine di rendere le relative dichiarazioni.

Tassazione

Imposta sui trasferimenti a titolo gratuito (Art. 1 n. 2 d.lgs. 31.10.1990 n. 346)

Ipotecaria: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 1 TUIC)

Catastale: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 10 TUIC)

3) Rinuncia abdicativa

Il trattamento fiscale della rinuncia traslativa gratuita si ritiene applicabile anche alla rinuncia pura e semplice o abdicativa, caratterizzata dal mero intento di estinguere il diritto. Tanto sulla base della considerazione che, pur mancando in tale fattispecie la volontà di arricchire o avvantaggiare altri, tuttavia l'atto, in quanto riconducibile

secondo l'AE nell'ambito degli "atti che trasferiscono un diritto" (cfr. Risoluzione 16 febbraio 2007 n. 25/E) e in assenza di una controprestazione economicamente rilevante, possa essere qualificato fiscalmente come atto a titolo gratuito rientrante nella disciplina del d.lgs. n. 346/1990. (Cfr. Circolare 27 marzo 2008 n. 28/E par. 4)

Sotto il vigore della disciplina previgente alla istituzione dell'imposta sui trasferimenti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, ad opera dell'art. 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, disciplina applicabile soltanto ai trasferimenti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti per donazione o altra liberalità tra vivi, si riteneva che la rinuncia pura e semplice, in quanto priva di spirito di liberalità, rientrasse nella disciplina dei trasferimenti a titolo oneroso di cui all'art. 1, tariffa parte prima, TUR.

Tassazione

Imposta sui trasferimenti a titolo gratuito (Art. 1 n. 2 d.lgs. 31.10.1990 n. 346)

Ipotecaria: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 1 TUIC)

Catastale: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 10 TUIC)

Una recente ordinanza della Cassazione, emessa in un giudizio vertente in tema di decadenza dalle agevolazioni cd "prima casa" sancisce che l'atto di rinuncia non può essere qualificato traslativo, nel senso proprio del termine, producendo, di per sé, l'estinzione del diritto, ancor quando allo stesso, poi, consegua la riespansione del diritto del proprietario, in tutte le pertinenti facoltà. (Cfr. Cassazione, ordinanza 02 maggio 2013 n. 10249)

RELAZIONE CON I DIRITTI EDIFICATORI

Il ricorso alla rinuncia si ritiene possa trovare applicazione in relazione ai diritti edificatori, nell'ipotesi astratta in cui il terreno e i diritti afferenti a quel terreno appartengano a soggetti diversi. In tal caso a seguito della rinuncia il terreno riacquisterebbe le sue capacità edificatorie.

Più problematica l'applicazione della rinuncia alla fattispecie in cui il terreno sorgente sia stato ceduto gratuitamente al Comune per la realizzazione di opere pubbliche

oppure sia stato ceduto, nell'ambito di un piano, per la realizzazione di opere di urbanizzazione.

Nel qual caso deve ritenere che la rinuncia abdicativa comporti la estinzione del diritto.

SEGUE PRASSI AE

L'AE affronta il problema della rinuncia a servitù non aedificandi sotto il profilo della tassazione diretta con la:

Risoluzione del 22/05/2008 n. 210

Oggetto:

Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212. IRPEF - rinuncia servitù - art. 67 DPR 22 dicembre 1986 n. 917

QUESITO

L'istante ha fatto presente di aver acquistato nel 1991 la proprietà di una abitazione a favore della quale insiste una servitù non aedificandi, gravante su un confinante terreno di proprietà di terzi, consistente nel divieto di costruire a distanza minore di 80 metri lineari.

Avendo intenzione di rinunciare alla servitù in questione ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette applicabile al corrispettivo che dovrebbe ricevere a fronte della rinuncia in questione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE PER LA NON IMPONIBILITA'

L'istante ritiene che la cessione non sia soggetta a tassazione, in quanto non rientra in nessuna delle fattispecie elencate dall'art. 67 del TUIR. In particolare non si realizza una plusvalenza tassabile dato che il corrispettivo della rinuncia non costituisce un utile ma la monetizzazione di un diritto esistente che viene meno. Manca dunque l'intento speculativo che caratterizza le ipotesi elencate dalla disposizione citata.

L'AGENZIA LA PENSA DIVERSAMENTE

Nell'ambito della categoria dei diritti reali si distinguono i diritti reali su cosa altrui, i quali, presupponendo una scissione delle facoltà attinenti al diritto di proprietà, comportano che talune di esse vengano comprese in modo che un terzo possa esercitare un diritto che ha come contenuto dette facoltà. Il diritto di proprietà riacquista la sua ampiezza quando il diritto reale su cosa altrui viene meno (consolidazione).

Nell'ambito dei diritti reali la servitù prediale consiste, ai sensi dell'art. 1027 c.c., nel peso imposto sopra un fondo per l'utilità di un altro fondo appartenente a diverso proprietario. Il vantaggio e il corrispondente onere ineriscono direttamente ai suoli, limitando i poteri di godimento e di utilizzazione del fondo servente e attribuendo corrispondenti vantaggi al contiguo fondo dominante. I diritti reali di godimento si perdono anche per effetto della rinuncia. La rinuncia alla servitù e' prevista dall'art. 1350, n. 5), del c.c. per quanto concerne la forma del contratto, e dall'art. 2643 n. 5, del c.c., concernente la trascrizione degli atti relativi ai beni immobili. Nel caso di specie l'istante intende rinunciare ad una servitù che si concreta nel diritto di pretendere che altri non costruiscano ad una distanza minore di 80 metri dal confine del proprio fondo. La rinuncia fa venir meno il vincolo di natura reale sul fondo dominante con effetti erga omnes, nel senso che il proprietario di detto suolo e i suoi aventi causa non potranno più far valere i diritti nascenti dalla servitù. Trova applicazione pertanto l'art. 9, comma 5, T.U.I.R., il quale stabilisce che "ai fini delle imposte sui redditi 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". In particolare sulla base della disposizione citata il corrispettivo della rinuncia va ricondotto all'art. 67 lettera b) del TUIR, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Si ritiene infatti che la vicenda in esame sia assimilabile alla cessione, sulla base delle argomentazioni già svolte nella Risoluzione del 16/02/2007, n. 25, la quale, pur trattando un tema diverso, ha, sostanzialmente, espresso tale criterio ermeneutico di carattere generale. Una volta stabilito che la fattispecie e' riconducibile al richiamato articolo 67, co. 1, lett. b), si pone il problema di individuare le modalità di determinazione della plusvalenza.

[Il riferimento alla Risoluzione del 16/02/2007 n. 25 appare incongruente, infatti: La risoluzione fornisce chiarimenti in ordine al corretto trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, di un atto di rinuncia, a titolo gratuito, del diritto di usufrutto. In particolare, ricondotto l'atto in esame tra quelli che trasferiscono un diritto, anche alla luce del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, viene ricostruito il

quadro normativo vigente ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni ed ai fini delle imposte ipotecarie e catastali.

L'articolo 2 comma 47 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, come modificato dalla legge 24 novembre 2006, n. 248 (legge di conversione del medesimo) ha introdotto l'imposta sulle successioni e donazioni, regolata, salvo quanto espressamente derogato, dalle disposizioni del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, (d'ora in poi T.U.S.) nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

Il medesimo articolo 2, comma 47, individua l'ambito di riferimento dell'imposta, stabilendo che la stessa si applica sui "...trasferimenti di beni e diritti per causa di morte per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione".]

Continuando con la Risoluzione del 22/05/2008 n. 210

L'AE DICE:

In linea generale, in base all'art. 68 del T.U.I.R., la plusvalenza sarà costituita dalla differenza tra:

- 1) il "corrispettivo" percepito nel periodo di imposta;
- 2) il prezzo di acquisto originario.

Nel caso di specie, mentre non si pongono problemi in ordine alla determinazione del corrispettivo, contrattualmente determinato, e' indubbio che il prezzo di acquisto originario, ove non autonomamente individuato al momento di acquisto del diritto con riferimento particolare alla "servitus non edificandi", debba essere estrapolato dal prezzo complessivo di acquisizione dell'immobile e di costituzione della servitù a suo tempo pagato da colui che, adesso, rinuncia alla servitù.

Al riguardo puo' 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.

Cioè, in pratica valutare il rapporto tra corrispettivo della rinuncia e valore attuale dell'immobile e applicare lo stesso rapporto al prezzo di acquisto.

RIFERIMENTO AI DIRITTI EDIFICATORI

Il criterio potrà essere utilizzato, con gli opportuni adattamenti, come vedremo in seguito, per determinare il valore iniziale in caso di cessione di diritti edificatori.

Risoluzione del 20/08/2009 n. 233 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Richiesta di consulenza giuridica - Redditi diversi - Cessione del diritto di rilocalizzazione previsto dalla legge regionale dell'Emilia Romagna n. 38 del 1 dicembre 1998 - art. 67 del TUIR

intesi: La cessione a terzi del diritto di rilocalizzazione di cui alla legge regionale dell'Emilia Romagna n. 38 del 1 dicembre 1998, che attribuisce la facoltà di ricostruire in altra area del comune il fabbricato divenuto inutilizzabile a seguito della realizzazione di un'opera pubblica,

configura il trasferimento di una posizione giuridica assimilabile ad un diritto reale di godimento, produttivo di plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, secondo le regole stabilite per la cessione della proprietà dell'area sulla quale insiste il fabbricato.

RIFERIMENTO AI DIRITTI EDIFICATORI

Il documento di prassi sarà utile in seguito nel confronto tra la tesi della imponibilità e quella della non imponibilità della cessione dei diritti edificatori in relazione alle imposte dirette, precisamente in ordine alla tassazione delle plusvalenze.

CONCLUSIONI SULLA TASSAZIONE IN AMBITO REGISTRO DELLA CESSIONE I CUBATURA QUALE BENE AUTONOMO SECONDO L'AE

Tassazione

IMP. REGISTRO – Aliquota propria dei trasferimenti di terreni, attualmente: **8%**

IMP. IPOTECARIA – aliquota propria di trasferimenti immobiliari, attualmente: **2%**

IMP CATASTALE - esente, non comportando la cessione di cubatura l'esecuzione della voltura catastale.

Base imponibile

Ai sensi dell'art. 43 n. 1 del TUR, la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto (per gli atti sottoposti a condizione sospensiva alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi).

Ai sensi dell'art. 51 n. 2 del TUR per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari si intende per valore il valore venale in comune commercio.

Con possibilità per l'Ufficio, ai sensi del successivo art. 52 alla rettifica del valore e alla liquidazione della maggiore imposta.

Tenuto presente che la cd. Valutazione automatica, cioè la preclusione all'attività di accertamento per l'ufficio è attualmente relativa soltanto alle cessioni per le quali si applica il meccanismo del prezzo valore. (Art. 52 n. 5-bis)

STESSA TASSAZIONE NEL CASO IN CUI L'ATTO SIA STATO STRUTTURATO COME COSTITUZIONE DI SERVITU NON AEDIFICANDI

Nel dibattito dottrinale precedente si riteneva insufficiente, allo scopo di trasferire le possibilità edificatorie da un fondo, la costituzione di un diritto reale di servitù sulla base della considerazione che la stessa non potesse essere rilevante al fine di porre il fondo servente i "in uno stato di permanente inedificabilità agli effetti della legge urbanistica". E ciò tanto più riflettendo sulla inidoneità di uno strumento puramente privatistico in relazione alle finalità del proprietario del fondo dominante di conseguire un provvedimento della P.A. che gli consentisse di disporre della volumetria del fondo servente. Proprio perché tale disponibilità non poteva non essere conferita al proprietario del fondo dominante appunto da un provvedimento della P.A. Quindi si riteneva comunque necessaria, oltre alla costituzione di servitù, anche una espressa manifestazione di volontà del proprietario del fondo servente indirizzata alla P.A. (*In tal senso, tra gli altri, Grazia Ceccherini, il cd Trasferimento di Cubatura*)

Coloro che sostengono una tesi diversa da quella dell'AE, ritengono, con particolare riferimento al trasferimento di diritti edificatori in genere, che, non verificandosi nella specie "alcun trasferimento o costituzione di un diritto nemmeno analogo, dal punto di vista 'strutturale', a un diritto reale di godimento, dovrebbe ritenersi improbabile una tassazione con i criteri di proporzionalità di cui all'art. 1 della tariffa suddetta, dovendo optarsi per una tassazione con aliquota del 3% (ove venga valorizzato il profilo obbligatorio della prestazione cui risulti vincolato il proprietario del fondo depotenziato della volumetria).

Stesso discorso in caso di perequazione-compensazione conseguenti a trasformazioni edificatorie delle aree disposta dalla P.A.

Il 'trasferimento' di cubatura sarebbe solo un effetto indotto dalla destinazione vincolata e determinato dalla riallocazione della volumetria in esubero ad opera del Comune e non del destinante.

E ciò sempreché non emerga un profilo di liberalità o di gratuità, in assenza di alcun corrispettivo, perché, in tal caso, si rientrerebbe nell'area fiscale regolata dal T.U. n.346/90 e dall'art. 2 comma 47 del d.l. 3.10.2006 n.262 convertito in legge n.286/2006. (Cfr. Notaio ADRIANO PISCHETOLA Commissione Studi CNN)

3. POSIZIONE DEL CNN

Quesito n. 254-2007/T e 661-2007/C

In tema di «Cessione crediti edilizi - Tassazione».

Si chiede di conoscere il trattamento fiscale della cessione a titolo oneroso dei crediti edilizi previsti dalla Legge regione Veneto del 23 aprile 2004 n. 11. Preordinata a tale questione è l'accertamento della natura di quei crediti. (...)

Ciò premesso sotto il profilo civilistico, dal punto di vista fiscale gli atti di cessione a titolo oneroso di tali posizioni giuridiche attive risultano assoggettati ad imposta di

registro *ex art. 9* della tariffa parte prima del d.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986, relativo agli " *atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale* ", scontando così l'aliquota del 3 per cento.

Quesito n. 777-2008/C

Cessione di volumetria edificabile – fattispecie

Al costruttore, dopo la cessione della costruzione, residua una ulteriore volumetria realizzabile sul lotto, a seguito di una decisione del giudice amministrativo che “amplia” la volumetria rispetto a quella realizzata. (il comune in sede di concessione l’aveva ridotta)

Sul presupposto che sia rimasto titolare di aree, il costruttore potrebbe procedere alla c.d. cessione di cubatura, secondo la prevalente configurazione della servitù non aedificandi (se il trasferimento di cubatura è totale) o *altius non tollendi* (se invece è parziale) creando un vincolo di inedificabilità sul fondo "cedente" la cubatura.

Se invece egli non fosse titolare di alcuna area, è difficile ritenere che la volumetria non realizzata possa essere “trasferita”.

Pur essendo infatti la volumetria edificabile un’*utilitas* obiettivamente ritraibile dall’area, non è però un “bene” in senso tecnico, gli acquirenti delle unità immobiliari si sarebbero avvantaggiati pro-quota delle ulteriori possibilità edificatorie.

Resta ferma, invece, la possibilità di negoziare i cd. crediti di cubatura in base alla configurazione che determinate legislazioni regionali di recente hanno ammesso, ma con lo scopo di realizzare più ampi risultati di perequazione urbanistica (sul punto parere n. 661-2007 in CNN Notizie del 1° febbraio 2008): questa però non è certamente la finalità ultima perseguita dal negozio ipotizzato.

Quesito tributario n. 49-2012/T

ATTO DI REDISTRIBUZIONE FONDIARIA ANTERIORE ALLA CONVENZIONE E TRATTAMENTO TRIBUTARIO

Il trattamento tributario cui si fa riferimento nel quesito è quello previsto dal combinato disposto degli artt. 20 1° comma della legge n.28 gennaio 1977 n. 10 e 32 del D.P.R. n. 601/73. Recita l'art. 20 1° comma che “Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d’obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all’art. 32 secondo comma del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 ⁽²⁾”

Risulta evidente pertanto che a risultare agevolati sono solo gli atti di cui alla legge n.10/77 e quelli che figurino atteggiarsi come “attuativi” dei primi. Ciò emerge con particolare nitidezza di contorni dalla risoluzione n. 250666 del 3 gennaio 1983 ⁽³⁾, ove leggesi testualmente (con riferimento specificamente ad atti di redistribuzione con i quali vengono assegnati a proprietari consorziali volumi edificabili anche in terreni di proprietà altrui) “che l’art. 20 della citata L. n. 10, per aver menzionato genericamente le "convenzioni" tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti in rassegna, che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione).

Nella fattispecie rappresentata nel quesito la convenzione non risulta ancora stipulata e di fatto appare impossibile dare attuazione a quanto ancora non risulta esistere nella realtà giuridica, con consequenziale possibile negazione del trattamento fiscale premiale.

Ovverossia, sarebbe plausibile che i lottizzanti in un primo segmento giuridico-temporale addivengano alla cessione gratuita delle aree su cui realizzare le opere di urbanizzazione (così come all’acquisizione della potenzialità edificatoria in danno del Comune, in perfetta sintonia e speculare corrispondenza con quanto costituirà oggetto della successiva regolamentazione dei reciproci rapporti tra Comune e lottizzanti a stipularsi), sottoponendo contestualmente tale fattispecie negoziale alla condizione della stipula della successiva convenzione, e, appunto, in un secondo segmento giuridico-temporale, gli stessi lottizzanti e il Comune pongano in essere l’evento giuridico che

realizza la condizione previamente convenuta, mediante stipula della convenzione stessa.

Pare superfluo all'uopo sottolineare la necessità che in detta convenzione si faccia emergere "per tabulas" che le "attribuzioni" ed i trasferimenti già convenuti nel primo segmento di tale fattispecie complessa costituiscano una mera anticipazione cronologica di quanto poi successivamente formalizzato nella convenzione stipulata e che anzi questa sua volta si connoti come mera rappresentazione pedissequa e fedele degli eventi traslativi già prodottisi.

Quanto sopra, peraltro, sembra vieppiù attuabile in una prospettiva che identifichi in tale fattispecie (definita) "complessa" una mera inversione cronologica degli elementi della fattispecie stessa.

L'articolazione del procedimento negoziale così concepito, intuitivamente, consentirebbe, in ultima analisi, di accedere ad un complessivo indubbio risparmio fiscale, mediante applicazione della sola imposta in misura fissa ex art.27 del TUR (D.P.R. n.131/86) alla prima fase procedimentale e del regime premiale ex combinato disposto degli artt. 20 legge n.10/77 e 32 D.P.R. n.601/73 alla seconda

4. CESSIONI IN CAMPO IVA

Va subito premesso che qualora prevalga la tesi dell'autonomia dei diritti edificatori, potrebbe risultare irrilevante la natura di edificabile o non edificabile del terreno da cui "derivano" e pertanto la cessione potrebbe sempre essere in campo Iva ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972.

Cioè la cessione del terreno edificabile è soggetta a Iva, mentre quella del terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria è fuori campo Iva ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera c) del dPR n. 633.

Forse conviene fare una breve ripassatina dei principi fondamentali della disciplina IVA.

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Ai sensi dell'art. 2 del Decreto IVA costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere. Quindi oltre agli atti di trasferimento della proprietà, della nuda proprietà e della comproprietà, anche quelli relativi a costituzione o trasferimento di diritti di superficie, enfiteusi, usufrutto, uso, abitazione e servitù.

E CONSEGUENTEMENTE DI DIRITTI EDIFICATORI

Non si considerano cessioni di beni:

- le cessioni aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo le vigenti disposizioni.

Come sopra detto, considerata la autonoma rilevanza del diritto edificatorio, si deve escludere la possibilità che la cessione di “diritti edificatori” relativi a terreno non edificabile, comporti la fuoriuscita della fattispecie dall'ambito applicativo dell'iva e sua attrazione nell'ambito dell'imposta di registro.

Ricordando che in generale la costituzione di diritti reali di godimento su terreni si considera in campo Iva o fuori campo del tributo, a seconda che il terreno asservito sia suscettibile o meno di utilizzazione edificatoria.

Secondo l'AE (Risoluzione 22 giugno 2000, n. 92/E)

Alle servitù costituite a carico di terreni agricoli si applicherebbe l'imposta propria dei trasferimenti, quindi nella specie del 15%.

Di diverso avviso la Cassazione (Sent. 4 novembre 2003, n. 16495) che ritiene tale all'aliquota applicabile soltanto al trasferimento in senso stretto e non alla costituzione di servitù.

Più di recente l'AE

Risoluzione 28 aprile 2009, n. 112/E

ritiene fuori campo Iva, da assoggettare a imposta di registro con aliquota 15%, la costituzione del diritto di superficie per la realizzazione di impianti fotovoltaici su terreni agricoli.

Ai fini IVA è importante verificare anche il momento della

Effettuazione delle operazioni

Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili (quindi al rogito deve essere fatturato l'intero corrispettivo anche se in tutto o in parte non ancora assolto, es, dilazione, accollo mutuo ecc.) e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili.

Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (es. trasferimenti sottoposti a condizione) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti (ES. VENDITA DI BENE FUTURO) e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

RIFERIMENTO AI DIRITTI EDIFICATORI

Si può ritenere che per la cessione di diritti edificatori sottoposta alla condizione della effettiva utilizzazione degli stessi ai fini della edificazione, l'operazione sia da considerarsi effettuata al momento del verificarsi della condizione. L'ato sarebbe soggetto all'imposta di registro in misura fissa. (Cfr. art. 27 TUR)

Fanno eccezione le cessioni indicate ai nn. 1) e 2) dell'art. 2, cioè le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, per le quali l'operazione si considera effettuata al momento della stipulazione.

5. IMPOSTE DIRETTE

D.P.R. n. 917 /1986 (di seguito TUIR)

Art. 67 - Redditi diversi

1. Sono redditi diversi *se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:*

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante:

* cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni,

esclusi

- quelli acquisiti per successione
- e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari,

* nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione-

NELLA ELENCAZIONE MANCA OVVIAMENTE IL RIFERIMENTO AI “DIRITTI EDIFICATORI” E TALE MANCANZA VIENE POSTA A FONDAMENTO, COME VEDREMO IN SEGUITO, DELLA NON IMPONIBILITÀ DELLA RELATIVA CESSIONE

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;

PERTANTO

Immobili ricevuti per donazione

Per la cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione il periodo di cinque anni di cui sopra decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Immobili acquistati per successione – unità immobiliari destinate ad abitazione principale

Non realizzano plusvalenze le cessioni a titolo oneroso di immobili acquistati per successione e quelle aventi a oggetto unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Ai sensi dell' art. 5, n. 5 del T.u.i.r. per familiari si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

- L'imposta sulla plusvalenza realizzata può essere assolta nei modi ordinari oppure avvalendosi del meccanismo di tassazione sostitutivo di cui all'art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266
- Il meccanismo di tassazione sostitutivo non si applica ai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, le cui cessioni a titolo oneroso sono in ogni caso idonee

a realizzare plusvalenze tassabili ordinariamente, anche se gli immobili stessi siano pervenuti per successione o siano posseduti da più di cinque anni.

5.1. CALCOLO DELLA PLUSVALENZA

Ai sensi dell'**art. 68 del T.u.i.r.** le plusvalenze di cui sopra sono costituite:

- dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo;

Prezzo di acquisto

1. per gli immobili acquistati per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante;
2. per i terreni lottizzati acquistati oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione si assume come prezzo di acquisto il valore normale del 5° anno anteriore;
3. il costo dei terreni acquistati gratuitamente e quello dei fabbricati ivi costruiti sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero quella di inizio della costruzione
4. il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (nonché dell'INVIM)
- 4.1. per terreni acquistati per successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente nonché (dell'INVIM) e dell'imposta di successione.

Si ritiene che nella maggiorazione del "valore iniziale" possano ricomprendersi non solo le spese relative all'acquisto ma anche qualsiasi altra spesa inerente al bene, ivi comprese quelle connesse alla cessione.

In generale il prezzo di acquisto del bene ceduto può essere aumentato dei costi inerenti relativi a: spese notarili; spese per prestazioni professionali in genere; imposte e tasse (iva, registro, ipotecaria, catastale, bollo, ecc.); tributi speciali; spese di mediazione sostenute per l'acquisto e per la cessione; spese per liberare l'immobile da servitù, oneri e altri vincoli; spese incrementative, ivi comprese quelle per lavori di manutenzione e di ristrutturazione; ogni altra spesa inerente al bene.

ALLE CESSIONI DI TERRENI EDIFICABILI NON E' APPLICABILE MECCANISMO DI TASSAZIONE SOSTITUTIVO

Ai sensi dell'art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, relativamente alle cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, la parte venditrice, con apposita dichiarazione resa al notaio in sede di atto di cessione, può chiedere che sulla plusvalenza realizzata sia applicata un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito nella misura del 20%.

A tal fine il cedente versa la relativa provvista al notaio, che provvede quindi all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva e alla conseguente comunicazione all'Agenzia delle entrate competente.

Il meccanismo sostitutivo deroga alla disciplina di cui all'art.67, comma primo, lettera b) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, T.u.i.r., secondo cui le plusvalenze realizzate mediante le cessioni di cui sopra costituiscono redditi diversi tassabili nei modi ordinari previsti dal citato T.U., purché non siano state conseguite nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

5.2. RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI

DISCIPLINA

La possibilità di rideterminare il valore di acquisto dei terreni ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera a) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo unico delle imposte sui redditi, è introdotta dagli **artt. 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448**.

Le nuove disposizioni consentono ai contribuenti che possiedono alla data del 1° gennaio 2002 terreni edificabili e con destinazione agricola di rideterminare il valore degli stessi alla predetta data e di utilizzare, in luogo del “costo storico”, il valore risultante da apposita perizia giurata di stima, mediante pagamento alla data del 30 settembre 2002 di un'imposta sostitutiva del 4%.

Le date di riferimento per quanto attiene al possesso dei beni e ai termini per la redazione della perizia e il pagamento dell'imposta sostitutiva subiscono nel tempo tutta una serie di proroghe e modifiche.

La data di riferimento per il possesso dei terreni e quelle per l'esecuzione degli adempimenti relativi alla redazione della perizia e al versamento dell'imposta sostitutiva sono stati modificati da ultimo dall'art. 1, comma 473 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 :

Nuovi termini

1° gennaio 2013 è la data alla quale i terreni devono essere posseduti.

30 giugno 2013 è la data entro la quale l'imposta sostitutiva deve essere versata, in caso di pagamento in unica soluzione, ovvero a decorrere dalla quale deve essere versata la prima rata, in caso di rateizzazione in tre annualità di pari importo.

30 giugno 2013 è il termine entro il quale deve essere redatta e giurata la perizia di stima.

Diritti oggetto di rivalutazione

La rivalutazione può riguardare la intera piena proprietà , ovvero:

- la nuda proprietà;
- l'usufrutto;

- una quota di comproprietà.

(Cfr. Circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, 2.1.)

La possibilità di rideterminare il valore dei diritti edificatori è stata di recente riconosciuta dalla *Circolare 15 febbraio 2013 n. 1/E*, contenente “Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata”

(...)

4. RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

(...)

4.2 I diritti edificatori

Domanda

I diritti edificatori (cubatura) previsti dall'articolo 5 del decreto legge n. 70 del 2011 ceduti autonomamente dal terreno o dal fabbricato sono assimilati agli immobili e, pertanto, rientrano nella fattispecie di cui all'articolo 67 del TUIR? In caso di risposta affermativa possono quindi essere oggetto di rivalutazione ai sensi del comma 473, articolo 1, legge n. 218/2012.

Risposta

I contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale sono trascrivibili, pertanto tali diritti godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili.

Si ritiene, quindi, che ai fini della possibilità di usufruire della procedura di rideterminazione del valore dei beni, lo ius aedificandi possa essere considerato distintamente ed autonomamente rispetto al diritto di proprietà del terreno e che sia possibile provvedere alla rideterminazione del valore di tali diritti di cui il contribuente risulti titolare alla data del 1° gennaio 2013, facendo redigere apposita perizia giurata di stima entro il 30 giugno 2013 e versando entro la medesima data la relativa imposta sostitutiva dovuta ovvero la prima rata.

Nuova rivalutazione

I soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata.

Rimborso

I soggetti che non effettuano la detrazione di cui al punto 2.3. possono chiedere il rimborso dell' imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

Le disposizioni di cui sopra si applicano anche ai versamenti effettuati entro il 14 maggio 2011; nei casi in cui a tale data il termine di decadenza per la richiesta di rimborso sia scaduto, la stessa può essere effettuata entro il 14 maggio 2012.

Non hanno diritto al rimborso coloro che dopo aver effettuato il versamento dell'intera imposta dovuta ovvero di una o più rate della stessa non tengano conto del valore rideterminato, in sede di calcolo delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione. (Cfr. Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.3.)

Data della perizia.

La perizia doveva essere redatta e giurata **entro il 30 giugno 2013** e comunque prima di effettuare la cessione dei beni rivalutati.

“(…) nel caso di cessione dei terreni, al fine della determinazione della plusvalenza, il valore rideterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto di cessione deve essere indicato il valore periziato del bene” (Cfr. Circolare 22 aprile 2005 n. 16/E, 2; Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.2.)

Valore normale minimo.

Il comma 6 dell'art. 7 della L. n. 448/2001 stabilisce che "La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili, costituisce valore normale minimo di riferimento ai

fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

Menzione in atto.

Nell'atto di cessione è necessario far menzione della perizia e del valore periziato.

(Cfr. Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.2.)

Di recente la sentenza della **Cassazione, n. 11062/2013**, reputa valida anche la perizia redatta successivamente alla stipula dell'atto di vendita

Aliquota imposta sostitutiva.

4% da applicare sul valore del bene risultante dalla perizia.

Rateizzazione imposta sostitutiva.

Il versamento può essere rateizzato in un numero massimo di **tre rate annuali** di pari importo a partire dal 30 giugno 2013.

Interessi sulla rateizzazione

La seconda e la terza rata devono essere pagate alle scadenze del 30 giugno 2014 e del 30 giugno 2015, maggiorate degli interessi nella misura del 3% annuo con decorrenza dal 30 giugno 2013.

Data di versamento imposta sostitutiva.

Si riteneva che il versamento dell'imposta non dovesse necessariamente precedere la cessione, considerato che questa poteva avvenire anche in data antecedente a quella di cui sopra, e cioè il 30 giugno 2013, data stabilita dalla legge per i versamenti in unica soluzione o rateali dell'imposta sostitutiva.

Con riferimento alle disposizioni allora vigenti che prevedevano il possesso al 1° luglio 2003 e la redazione della perizia e il pagamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione o della prima rata, in caso di rateizzazione, al 30 settembre 2004, la Circolare 4 agosto 2004 n. 35/E stabiliva: "L'utilizzo del valore rideterminato è condizionato al

pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro il 30 settembre 2004 ovvero, in caso di pagamento rateale, della prima rata.”

La Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, commentando la nuova edizione della normativa in oggetto, introdotta dall'**art. 7, comma 2, decreto legge 13 maggio 2011, n. 70**, al punto 1.3. afferma che: “l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR).

La Circolare 47/E precisa inoltre:

- che coloro che non si avvalgono del valore rideterminato in sede di calcolo della plusvalenza nascente dalla cessione non solo non possono chiedere il rimborso dell'imposta pagata in unica soluzione ma sono anche tenuti a effettuare i residui pagamenti in caso di rateizzazione;
- che se il contribuente dopo aver pagato nei termini la prima rata, non effettua gli ulteriori versamenti, questi ultimi importi sono iscritti a ruolo ai sensi dell'art. 10 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Cessione terreno rivalutato (o dei diritti edificatori rivalutati)

Qualora la cessione avvenga per un corrispettivo corrispondente al valore di perizia, null'altro è dovuto dal cedente oltre all'imposta sostitutiva del 4%.

Qualora, invece, il corrispettivo sia superiore, la base imponibile per la plusvalenza di cui agli artt. 67 e 68 del T.u.i.r. è data dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il valore di perizia maggiorato dei costi sostenuti per la stessa. (*Cfr. Circolare 1° febbraio 2002 n. 15/E, 3.; Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.2.*)

Qualora oggetto di rivalutazione sia stato il terreno, in caso di successiva cessione soltanto dei diritti edificatori, il valore “iniziale” dovrebbe essere determinato proporzionalmente applicando la stessa percentuale applicata al rapporto tra valore dell'intero terreno e valore dei diritti.

Soggetti competenti per la redazione delle perizie.

Sono gli iscritti agli albi degli ingegneri, dagli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili. (Cfr. Circolare 22 aprile 2005 n. 16/E, 3.; Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.2.)

Asseverazione.

Le perizie possono essere presentate per la asseverazione oltre che presso la cancelleria del tribunale, anche presso gli uffici dei giudici di pace e presso i notai.

(Cfr. Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.2.)

Conservazione

L'Amministrazione finanziaria può prendere visione degli atti di stima giurata e dei dati identificativi dell'estensore richiedendoli al contribuente il quale, pertanto, è tenuto a conservarli. (Cfr. Circolare 24 ottobre 2011 n. 47/E, 1.2.)

Registrazione.

Il verbale di asseverazione è esente da registrazione ai sensi dell'art. 5 della Tabella Allegato B al T.U.R., in quanto rientrante tra gli atti e i documenti formati per la applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute.

LE CESSIONI DI DIRITTI EDIFICATORI RELATIVI A TERRENI NON SONO ASSIMILABILI ALLE CESSIONI DI TERRENI EDIFICABILI E PERTANTO NON SONO IMPONIBILI SOTTO IL PROFILO DELLA TASSAZIONE DIRETTA!

E'

- **La tesi della non imponibilità**

Si fonda sulla considerazione che il corrispettivo della cessione svolgerebbe una "funzione indennitaria", e comunque la cessione di cubatura non sarebbe espressamente contemplata dall'art. 67 del TUIR

- **La tesi della imponibilità INVECE**

E' quella, come ovvio, sposata dal fisco che si fonda sulla assimilazione della cessione di diritti edificatori alla costituzione o cessione di diritti reali di godimento

CASI PARTICOLARI

Esaminati dall'AE in tema di plusvalenze con riferimento a proprietà e usufrutto i cui principi potrebbero essere estesi al trasferimento dei **“diritti edificatori”**

Valore della nuda proprietà in caso di autonome rideterminazioni dell'usufrutto e della nuda proprietà e successiva estinzione dell'usufrutto

"La Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, con riferimento alla disciplina dettata dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha precisato che possono usufruire della rideterminazione del valore dei terreni o delle partecipazioni i contribuenti che, alla data di riferimento (attualmente, il 1 luglio 2011), possiedono i beni rivalutabili a titolo di proprietà ovvero siano titolari di altro diritto reale sugli stessi.

Con particolare riguardo al diritto di usufrutto, pertanto, la rideterminazione dei valori spetta sia al nudo proprietario che all'usufruttuario relativamente ai diritti di ciascuno.

Tuttavia, occorre tener presente che, ai sensi dell'articolo 979 del codice civile, l'usufrutto deve avere una durata limitata, visto che lo stesso non può eccedere la vita dell'usufruttuario. Pertanto, nell'ipotesi di estinzione dell'usufrutto (a titolo successorio ovvero ad altro titolo), i beni sono detenuti dal nuovo possessore a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà. Di conseguenza, il nuovo possessore, in sede di cessione dei beni, non può assumere come costo il valore del diritto di usufrutto."

(Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, 6.1)

Allo stesso modo si devono ammettere autonome rivalutazioni per “terreno” e “diritti edificatori” se di proprietari diversi o, anche se dello stesso proprietario, in vista di separate cessioni, per evitare, in caso di unica rivalutazione, di ricorrere al metodo dello “scorporo” proporzionale contestabile dal fisco.

VA TENUTO PRESENTE

Che la cessione del terreno dovrebbe produrre plusvalenza soltanto nell'ipotesi di cessione parziale della cubatura, dovendosi ritenere fuoriuscito dall'ambito applicativo degli artt. 67 e 68 del Tuir in caso di cessione totale della sua capacità edificatoria.

Rivalutazione dell'usufrutto e consolidazione dell'usufrutto con la nuda proprietà

“Il contribuente che diventi pieno proprietario del terreno non può portare ad aumento del proprio costo il valore rideterminato del diritto di usufrutto in quanto il bene è posseduto a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.”
(Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, 6.2)

Rivalutazione dei “**diritti edificatori**” e successiva rinuncia non onerosa agli stessi da parte del titolare; il proprietario del terreno non potrebbe portare in aumento del costo del terreno quella dei diritti rivalutati.

Cessione della piena proprietà di immobile in relazione al quale sono stati acquistati in due momenti diversi la nuda proprietà e l'usufrutto

Ai fini della determinazione della eventuale plusvalenza tassabile, l'AE ritiene che, trattandosi di diritti acquistati in momenti diversi, la nuda proprietà e l'usufrutto debbano essere valutati separatamente.

I rispettivi valori andranno determinati applicando al prezzo di vendita i coefficienti per il calcolo del diritto di usufrutto di cui alla tabella allegata al TU Imposta di Registro, in base all'età del cedente.

Ai fini del computo dei periodi quinquennali intercorrenti tra acquisti e cessione i dies a quo vanno considerati separatamente.

Allo stesso modo vanno tenuti distinti i due titoli di acquisto per stabilire se i diritti ceduti siano stati utilizzati a fini abitativi per il maggior periodo intercorso tra acquisti e cessione. (Cfr. Risoluzione 20 luglio 2009 n. 188/E)

Allo stesso modo in caso di acquisti separati di “terreno” e “diritti edificatori” la plusvalenza va determinata separatamente per l’uno e per gli altri, essendo appunto diverse le provenienze. In tal caso, in caso di unica vendita, è opportuno scomporre il prezzo, imputando parte al terreno e parte ai “diritti edificatori”.

Si dovrebbe poter ritenere ammissibile inoltre la rivalutazione dell’area di sedime e dei relativi diritti edificatori pur in presenza di un fabbricato, in quanto destinato alla demolizione.

6. PIANIFICAZIONE DEL TERRITORIO

“quale metodo diretto a realizzare l’equa e uniforme distribuzione dei diritti edificatori e degli oneri connessi alla trasformazione del territorio”

I diritti edificatori possono formare oggetto di cessione al di fuori di piani urbanistici.

Oppure assumere rilevanza proprio in relazione alla realizzazione di quei piani.

LEGGE REGIONALE

L.R. Lombardia 11 marzo 2005 n. 12 e successive modificazioni

Art. 11. (Compensazione, perequazione ed incentivazione urbanistica)

(...)

4. I diritti edificatori attribuiti a titolo di perequazione e di compensazione sono commerciabili. I comuni istituiscono il registro delle cessioni dei diritti edificatori, aggiornato e reso pubblico secondo modalità stabilite dagli stessi comuni.

5. Il documento di piano può prevedere, a fronte di rilevanti benefici pubblici, aggiuntivi rispetto a quelli dovuti e coerenti con gli obiettivi fissati, una disciplina di incentivazione in misura non superiore al 15% della volumetria ammessa per interventi ricompresi in piani attuativi finalizzati alla riqualificazione urbana e in iniziative di edilizia

residenziale pubblica, consistente nell'attribuzione di indici differenziati determinati in funzione degli obiettivi di cui sopra. Analoga disciplina di incentivazione può essere prevista anche ai fini della promozione dell'edilizia bioclimatica e del risparmio energetico, in coerenza con i criteri e gli indirizzi regionali previsti dall'articolo 44, comma 18, nonché ai fini del recupero delle aree degradate o dismesse, di cui all'articolo 1, comma 3-bis, e ai fini della conservazione degli immobili di interesse storico-artistico ai sensi del decreto legislativo n. 42 del 2004.

Ipotesi di pianificazione:

La perequazione: il terreno che formerà oggetto di trasferimento all'Ente (fondo SORGENTE) genera volumetria che potrà essere utilizzata dal cedente a seguito della "redistribuzione" delle aree (fondi ACCIPIENTI) sulle quali la volumetria va a concentrarsi.

La compensazione: a fronte della cessione dell'area all'Ente viene trasferito in "compensazione" un diritto edificatorio non necessariamente connesso al possesso di un'area. E' stato detto: una sorta di "datio in solutum" ad effetti non reali, non caratterizzata da immediato atterraggio dei diritti su altra area (cd riserva di atterraggio).

L'alternativa è l'accettazione di un indennizzo determinato.

La incentivazione: caratterizzata da un incentivo volumetrico proporzionato ai vantaggi collettivi, anche in termini di risparmio energetico, derivanti dall'intervento privato.

Dal punto di vista fiscale si possono individuare due fasi:

1) la prima consistente nella cessione delle aree al Comune:

alle cessioni si applica il regime di favore di cui all'art. 32, secondo comma del d.P.R. n. 601/1973, richiamato dall'art. 20 della legge 27 gennaio 1977, n. 10 (cd. Bucalossi) l'art. 20 dice: alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 601/1973.

REGISTRO: **fissa**

IPOTECARIA: **esente**

CATASTALE: **esente**

Secondo l'AE (cfr. Risoluzione 22 giugno 2009, n. 166) il beneficio deve intendersi esteso oltre che alle “convenzioni” anche agli atti attuativi, altrimenti ne risulterebbe vanificata la finalità agevolativa della disposizione.

Con la stessa risoluzione L'AE precisa inoltre che le disposizioni che contemplavano l'obbligo per il soggetto attuatore di sostenere gli oneri di urbanizzazione, anche mediante realizzazione diretta delle opere, contenute nell'art. 11 della L. n. 10/1977, sono state trasfuse nell'art. 16, comma secondo del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (testo Unico dell'Edilizia) per cui il rinvio operato dal citato art. 20 della l. 10 all'art. 32 del d.P.R. n. 601, deve intendersi oggi riferito alle cessioni conseguenti allo scomputo degli oneri previsto dall'art. 16 del d.P.R. n. 380.

Se la cessione a scomputo oneri è effettuata da un'impresa, la cessione stessa si considera in ogni caso fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, cioè va considerata alla stregua del versamento in denaro del contributo, risultando pertanto irrilevante la natura edificabile o non edificabile dell'area ceduta. Conseguentemente, come chiarito dalla stessa AE (cfr. Circolare 16 novembre 2000, n. 207/E) la cessione è da intendersi irrilevante anche agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione.

Cioè, come detto, non è una cessione esente, ma una cessione fuori campo IVA.

2) La seconda fase è quella più complessa.

Qui gli urbanisti parlano metaforicamente di “DECOLLO”, “VOLO” e ATTERRAGGIO”

Sinteticamente

a) il decollo identifica la fase della creazione dei diritti edificatori da parte dell'ente comunale

b) il volo identifica la fase intermedia in cui i diritti già attribuiti non possono ancora essere esercitati, ma sono trasferibili a terzi

c) **l'atterraggio** identifica la fase esecutiva caratterizzata dalla utilizzazione dei diritti edificatori sommandoli a quelli già esistenti su fondo diverso da quello che li ha generati.

FISCALMENTE

DECOLLO

Rappresenta la fase della nascita sul fondo “sorgente” dei diritti edificatori.

In tal caso l’attribuzione di tali diritti da parte dell’Ente dovrebbe rientrare nell’ambito della disciplina agevolativa dell’art. 32 del d.P.R. n. 601/1973.

VOLO

I diritti edificatori, come sopra ORIGINATI, possono essere trasferiti a terzi.

Se si accoglie la tesi, preferita dal fisco, della equiparazione dei diritti edificatori ai diritti reali immobiliari, la tassazione

in ambito registro è la seguente

REGISTRO: 8%

IPOTECARIA: 2%

CATASTALE: ESENTE (non comportando l’atto la voltura catastale)

In ambito IVA è la seguente

IVA: 21%

IPOTECARIA: fissa

CATASTALE: **esente**

Nonostante la equiparazione dei diritti edificatori ai diritti reali immobiliari appare non particolarmente fondata la tesi di chi ritiene, per quanto riguarda le cessioni fuori campo IVA, applicabile al trasferimento di diritti edificatori l'aliquota agevolata dell'1% prevista dall'art. 1, 11° periodo della tariffa, per i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro OTTO ANNI (Termine di cinque anni prorogato di tre anni ad opera dell'art. 2, comma 23, D.L. n. 225/2010, convertito dalla legge n. 10/2011).

Tanto se si considera che la fase del VOLO, per restare nell'allegoria, potrebbe prescindere da quella dell'ATTERRAGGIO, cioè il diritto edificatorio forma oggetto di trasferimento in quanto tale indipendentemente da ogni considerazione dell'area sulla quale andrà eventualmente a realizzarsi l'intervento.

Un cenno alle tesi sulla tassazione della cessione di cubatura, diciamo così, contrarie a quella del fisco:

- trasferimento di posizione giuridica del cedente economicamente rilevante, con applicazione alla relativa cessione dell'aliquota del 3%, di cui all'art. 2 o in alternativa all'art. 9 della tariffa;

(in campo IVA l'operazione potrebbe essere equiparata a una cessione di contratto, rientrante nell'ambito della disciplina dell'art. 3 – Prestazioni di servizi- e pertanto soggetto a Iva nell'aliquota ordinaria del 21%)

- cessione di cubatura equiparabile a una cessione di credito, assoggettabile a tassazione con l'aliquota dello 0,50%, di cui all'art. 6 della tariffa.

(in campo IVA la cessione di credito, rientrante nell'ambito della disciplina dell'art. 3 – Prestazioni di servizi- sarebbe soggetta a Iva nell'aliquota ordinaria del 21%)

Secondo altra tesi, addirittura, ma qui, giusto per restare nell'allegoria, forse si vola troppo in alto, con il rischio di schiantarsi, si configurano i diritti edificatori come espressi da un titolo rilasciato dall'Ente e trasferibile mediante girata (esente da

registrazione – art. 8 tabella) oppure alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis c.c. trasferibile, ai fini della successiva trascrizione, per atto pubblico o scrittura privata autenticata, soggetti a registrazione con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della tariffa.

ATTERRAGGIO

In questa fase diventa rilevante la concentrazione dei diritti edificatori sui FONDI ACCIPIENTI e l'attribuzione di diritti edificatori anche ai FONDI SORGENTE a fini perequativi e compensativi.

Cioè la convenzione può prevedere che a fronte delle cessioni di aree all'Ente per la realizzazione delle opere di urbanizzazione effettuata da alcuni dei soggetti che partecipano al programma, si verifichi da una parte la concentrazione dei diritti sulle aree non cedute (FONDI ACCIPIENTI) e, dall'altra, il sacrificio patito dai FONDI SORGENTE viene compensato e perequato con l'attribuzione agli stessi (FONDI SORGENTE) di diritti edificatori non necessariamente collegati al possesso di aree.

Pertanto possono assumere rilevanza fiscale:

- **LA CONCENTRAZIONE DA UNA PARTE**
- **LA REDISTRIBUZIONE DALL'ALTRA**

La prima fase è fiscalmente neutra in quanto la concentrazione è l'effetto dell'attribuzione dei diritti da parte dell'Ente.

2) La seconda presenta aspetti più problematici:

A) secondo una tesi la vicenda ha origini pur sempre convenzionate e pertanto alla redistribuzione si applicherebbe l'agevolazione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 601/1973:

REGISTRO: fissa

IPOTECARIA: esente

CATASTALE: esente

B) secondo altra tesi la perequazione e la distribuzione configurerebbero vicende traslative e pertanto soggette alle ordinarie imposte di trasferimento:

REGISTRO: **8%**

IPOTECARIA: **2%**

CATASTALE: **esente**

OPPURE SE CEDENTE SOGGETTO IVA

IVA: **21%**

IPOTECARIA: **fissa**

CATASTALE: **esente**

Quest'ultima tesi trova fondamento nella

Risoluzione 17 dicembre 2004, n. 156/E

Con la quale l'AE rispondendo ad un'istanza d'interpello, in ordine alla tassazione di un atto di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti, ritenuto che l'agevolazione di cui all'art. 20 della legge n. 10/1977, cd. Bucalossi trovi applicazione nel caso di atti di redistribuzione immobiliare tra i proprietari di aree che si siano riuniti in consorzio, così come previsto dall'art. 13 della stessa legge, come lottizzazione obbligatoria per evitare l'espropriazione per pubblica utilità, rilevato che nel caso di specie manca la riunione in consorzio dei lottizzanti,

Art. 13 – Piani pluriennali di attuazione – L. n. 10/1977

L'attuazione degli strumenti urbanistici generali avviene sulla base di PROGRAMMI PLURIENNALI DI ATTUAZIONE che delimitano le aree e le zone -incluse o meno in piani particolareggiati o in piani convenzionati di lottizzazione- nelle quali debbono realizzarsi, anche a mezzo di comparti, le previsioni di detti strumenti e le relative

urbanizzazione, con riferimento a un periodo di tempo non inferiore a tre e non superiore a cinque anni.

L'articolo prevede inoltre che qualora nei tempi indicati dai programmi di attuazione gli aventi titolo non presentino istanza di concessione singolarmente o riuniti in consorzio, il comune espropria le aree sulla base delle disposizioni della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Pertanto l'AE, rilevato che nel caso esaminato dalla risoluzione manca la riunione in consorzio dei lottizzanti, conclude affermando che anche se funzionalmente collegati alla causa complessiva dell'operazione, gli atti di redistribuzione di aree sono assoggettati ciascuno ad autonoma tassazione, dal momento che ognuno e' riconducibile a distinti schemi causali - trasferimento di proprietà.

Con la Risoluzione 4 gennaio 2012, n. 1/E

L'Agenzia delle Entrate cambia orientamento,

Il QUESITO questa volta è posto dal Notaio Tizio

Il quale chiede di conoscere il trattamento fiscale cui va assoggettato un atto di ricomposizione fondiaria tra colottizzanti non riuniti in consorzio, posto in essere in attuazione di una convenzione di lottizzazione stipulata tra le parti lottizzanti ed il Comune

IL CASO E' QUELLO CLASSICO

CESSIONE AL COMUNE

In adempimento delle obbligazioni scaturenti da detta convenzione di lottizzazione, le parti si sono obbligate a cedere gratuitamente, in favore di tale comune, appezzamenti di terreni da destinare alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

A fronte di ciò, posto che dette cessioni gravano in misura maggiore in capo a determinati lotti urbanistici, occorre procedere, al fine di evitare effetti distorsivi, alla ricomposizione fondiaria delle aree.

RICOMPOSIZIONE A FINI PEREQUATIVI

Tale ricomposizione fondiaria avrà luogo tramite un atto con il quale verranno effettuate delle cessioni reciproche tra coltizzanti, finalizzate ad eliminare l'enunciato squilibrio.

I coltizzanti non corrisponderanno alcun conguaglio o corrispettivo per effetto di detta ricomposizione.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere se trova applicazione il regime agevolato previsto dal combinato disposto degli articoli 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 e 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601.

In base all'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 *“ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601”*.

Il richiamato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 prevede, tra l'altro, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dal pagamento delle imposte ipotecarie e catastali per gli atti, i provvedimenti e le convenzioni di cui all'articolo 20, tra le quali rientrano le convenzioni di lottizzazione.

RISPOSTA

L'AE richiama la risoluzione del 2004, ricordando che sono stati tuttavia formulati alcuni rilievi critici da parte degli operatori che non individuano quale presupposto necessario di applicazione della norma la previa costituzione di un consorzio tra coltizzanti.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 13, comma 6, della legge 27 gennaio 1977, n. 10, prevede che *“qualora nei tempi indicati nei programmi di attuazione gli aventi titoli non presentino istanza di concessione singolarmente o riuniti in consorzio, il comune espropria le aree sulla base delle disposizioni della legge 22 ottobre 1971, n. 865”*.

In base alla predetta norma, che interviene in relazione alla fase attuativa degli strumenti urbanistici generali, l'azione di espropriazione da parte del comune è inibita laddove ricorra una delle condizioni prescritte dalla norma, vale a dire che gli aventi titolo

presentino istanza singolarmente ovvero riuniti in consorzio, al fine di procedere all'edificazione nel rispetto delle prescrizioni dettate dagli strumenti urbanistici.

Non sembra tuttavia che, al fine di impedire l'azione espropriativa del comune, tali condizioni debbano ricorrere congiuntamente, essendo sufficiente che, anche laddove manchi la previa costituzione dei colottizzanti in consorzio, i soggetti che partecipano alla lottizzazione producano, anche singolarmente, istanza per ottenere il permesso di costruire.

L'utilizzo, nel testo della norma, della locuzione disgiuntiva - "*istanza di concessione singolarmente o riuniti in consorzio*" - avvalorata una ricostruzione che induce a non considerare la mancata previa costituzione di un consorzio tra colottizzanti quale elemento che impedisca la riconducibilità di un atto di ricomposizione fondiaria tra le convenzioni che possono fruire del regime agevolato recato dal combinato disposto degli articoli 20 della legge n. 10 del 1977 e 32 del DPR n. 601 del 1973.

La gran parte delle aree da cedere gratuitamente al comune si è concentrata, infatti, su determinati lotti urbanistici, così da determinare un ingiustificato incremento di utilità economiche a vantaggio di alcuni lottizzanti.

Ne consegue che si configurano i tratti essenziali di un atto redistributivo delle aree laddove, per effetto di detto atto, i lottizzanti, sminuiti dalla cessione gratuita a favore del comune, risultino assegnatari di porzioni aggiuntive di aree da parte di altri assegnatari, così che venga reintegrato il rapporto di proporzionalità tra le stesse.

Inoltre, come risulta dall'atto di ricomposizione fondiaria, i trasferimenti sono effettuati senza intenti speculativi e sono inscindibilmente connessi con la convenzione di lottizzazione in relazione alla quale sono intesi a favorire la trasformazione urbanistica dei beni senza provocare squilibri patrimoniali.

Tali operazioni risultano di fatto attuative della convenzione di lottizzazione, a prescindere dalla circostanza che i proprietari coinvolti risultino costituiti in consorzio o meno.

Si ritiene, pertanto, che detti atti di redistribuzione, se posti in essere dai soggetti che hanno assunto gli obblighi connessi con l'attuazione della convenzione di lottizzazione, possono beneficiare del regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

7. CONCLUSIONI – CASI PARTICOLARI

1) Soggetto titolare in forza di titolo idoneo esclusivamente di "diritti edificatori" che formano oggetto di cessione quale autonomo diritto.

La destinazione che ne faccia il cessionario, cioè la sua utilizzazione a fini edificatori su area o su fabbricato di sua proprietà è dato irrilevante ai fini della tassazione dei diritti stessi.

A) ATTO SOGGETTO A IVA: 21%

B) ATTO FUORI CAMPO IVA

REGISTRO: 8%

IPOTECARIA: 2%

CATASTALE: esente

2) Soggetto proprietario di un terreno o di un fabbricato sui quali sia possibile realizzare nuovi o ulteriori volumi edilizi procede alla cessione di detti immobili.

Dal punto di vista fiscale alla cessione, in quanto al di fuori dell'ambito della cessione di "diritti edificatori", si applicano i regimi impositivi propri delle cessioni di terreni o di fabbricati.

3) Soggetto, già proprietario di terreni e/o fabbricati, dopo aver acquistato in via autonoma "diritti edificatori", procede successivamente alla cessione di questi ultimi unitamente ai terreni e/o ai fabbricati sui quali procedere al loro sfruttamento.

La cessione va unitariamente considerata come avente ad oggetto terreni e/o fabbricati suscettibili di nuova o ulteriore edificazione oppure trattasi di due cessioni: una che riguarda il terreno e/o il fabbricato e una che riguarda i diritti edificatori?

L'alternativa può essere rilevante specie in campo Iva qualora oggetto di cessione siano:

A) un fabbricato: si applica la disciplina dei fabbricati;

B) i diritti edificatori: si applica la disciplina dei terreni.

4) Immobile del quale un soggetto è proprietario del terreno e un altro soggetto è titolare dei diritti edificatori da utilizzare sul terreno stesso, procedono alla vendita congiuntamente.

Trattasi di due cessioni o di una unica cessione, alla stregua della cessione di un immobile fatta congiuntamente dal nudo proprietario e dall'usufruttuario?

Dal punto di vista delle **IMPOSTE DIRETTE**:

sono due cessioni che vanno considerate autonomamente per quanto attiene alla determinazione delle rispettive plusvalenze;

Dal punto di vista delle **IMPOSTE INDIRETTE**:

IN CAMPO IVA: sono due cessioni; entrambe con applicazione dell'Iva al 21%;

IN CAMPO REGISTRO: sia che si consideri come unica cessione sia che si considerino due cessioni: la tassazione è la stessa 8%; nel caso di unica cessione è comunque necessario scomporre il corrispettivo ai fini della determinazione della plusvalenza.

Nel concorso tra soggetto Iva e privato:

le cessioni sono necessariamente due:

una soggetta a Iva; una soggetta a registro

5) Vendita di terreno con RISERVA di cubatura

Il proprietario cede il terreno, riservandosi in tutto o in parte la capacità edificatoria per sfruttarla in relazione ad altro lotto di proprietà.

Le soluzioni proposte:

DUE ATTI: un contratto traslativo della proprietà del terreno; uno costitutivo di servitù.

UN ATTO: contratto di trasferimento del terreno che contenga la menzione della riserva. Riserva non opponibile ai terzi ma che dovrebbe essere valida nei confronti del Comune.

8. ASPETTI REDAZIONALI.

Il notaio richiesto di ricevere o autenticare un atto avente ad oggetto “diritti edificatori”:

- deve, innanzitutto, diligentemente verificare se tali diritti siano contemplati da una fonte normativa statale o regionale, ovvero da uno strumento urbanistico (“di pianificazione territoriale”);
- deve, per le Regioni già dotate del Registro dei diritti edificatori, verificare la regolarità dell’iscrizione nel registro stesso e qualora previsto da norme di gestione di tale Registro, allegare all’atto il Certificato dei Diritti Edificatori;
- deve poi in ogni caso verificare se lo strumento urbanistico preveda limiti alla possibilità di disporre dei diritti edificatori (ad esempio, consentendola soltanto tra fondi confinanti o limitrofi, ovvero prescindendo da tali circostanze).
- deve eseguire le visure ipotecarie e catastali ventennali, come per qualsiasi altro atto traslativo, costitutivo o modificativo di diritti reali di godimento.

L’atto deve contenere

- la descrizione dei diritti edificatori con riferimento alla identificazione catastale del terreno dal quale hanno origine;
- la indicazione della misura dei diritti edificatori con riferimento alla SLP realizzabile;
- i dati dell’iscrizione nell’ eventuale Registro dei Diritti Edificatori tenuto dal Comune;
- l’allegazione, ove previsto, del relativo Certificato.
- rispettare le prescrizioni della normativa urbanistica (dichiarazioni, menzioni ed allegazioni) contenute negli artt. 30 e 46 del d.p.r. n. 380/2001, e negli artt. 18 e 40 della legge n. 47/1985.
- nel caso in cui il fondo “asservito” sia edificato, debbano rispettarsi le prescrizioni formali in tema di conformità catastale, ex art. 29, comma 1-bis, della legge n. 52/1985 (necessarie anche in caso di servitù, quando il fondo servente sia un fabbricato urbano).

In assenza di un Registro dei Diritti edificatori può risultare problematica la verifica nei successivi trasferimenti della non avvenuta “consumazione” dei diritti.

Tenuto presente che in tale ipotesi la “consumazione” potrebbe essere verificata attraverso “atti d’obbligo” richiesti dal Comune in sede di rilascio del Permesso di costruire e regolarmente trascritti ai sensi dell’art. 2645 - 2quater cod. civ.

TRASCRIZIONE

Nella nota, seconda la sua struttura attuale, vanno riportati:

Sezione B – immobili: i dati catastali del terreno

Sezione C – Soggetti: a favore soggetto cedente; contro soggetto cessionario;

valorizzando per il diritto: proprietà

Sezione D - Ulteriori informazioni: misura dei diritti (*Cfr. sui temi redazionali gli studi dei notai PETRELLI e RESTAINO*)

MILANO, 13 luglio 2013