

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 24/2002/T

Gaetano Petrelli

CESSIONE DI CUBATURA E TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEI TRASFERIMENTI DI TERRENI EDIFICABILI

Approvato dalla Commissione studi tributari il 17 maggio 2002.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 31 maggio 2002.

Si chiede se le norme tributarie, che prevedano determinati trattamenti di favore o regimi impositivi sostitutivi, in relazione agli atti traslativi di terreni edificabili, possano trovare applicazione anche agli atti di cessione di cubatura, con i quali una determinata volumetria edificabile venga “trasferita” ad un soggetto diverso dal proprietario del terreno cui detta volumetria originariamente compete. In particolare, il quesito riguarda l’applicazione:

a) – dell’art. 7 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, ai sensi del quale, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all’art. 81, comma 1, lettere *a)* e *b)* del T.U.I.R., prevede la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, l’applicazione di un’imposta sostitutiva in luogo delle ordinarie imposte sui redditi, e la rilevanza del valore così rideterminato ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;

b) – dell’art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000 n. 388, che prevede un particolare trattamento fiscale per “i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale” (norma oggetto di recente interpretazione autentica, contenuta nell’art. 76 della legge 28 dicembre 2001 n. 448).

Evidentemente, qualsiasi discussione in ordine al trattamento tributario relativo alla c.d. cessione di cubatura presuppone l’esatta individuazione della natura giuridica di tale tipo di atto. Una recente analisi di tale figura negoziale, che appare condivisibile, individua una pluralità di possibili fattispecie negoziali attraverso le quali è possibile conseguire l’effetto del “trasferimento” della volumetria edificabile

ad un fondo diverso da quello cui originariamente competeva; fattispecie essenzialmente riconducibili o a negozi di tipo obbligatorio, ovvero a negozi costitutivi di un diritto reale (volta a volta configurato come diritto reale “atipico”, o come servitu’ di non edificare o *altius non tollendi*); con la precisazione che quest’ultima modalita’ (e, piu’ precisamente, la costituzione di servitu’) appare quella piu’ idonea a realizzare un soddisfacente assetto di interessi (consentendo immediatamente, attraverso lo strumento della trascrizione, l’opponibilita’ ai terzi del vincolo), e che il negozio giuridico tra privati costituisce, in ogni caso, il presupposto di un provvedimento amministrativo, che, unitamente al negozio di diritto privato, determina l’effetto attributivo della volumetria ¹.

Ovviamente, a tale possibile diversa configurazione giuridica della fattispecie corrisponde un differente trattamento tributario:

a) – trattandosi di negozio ad effetti obbligatori, lo stesso e’ assoggettato all’imposta di registro in misura proporzionale con l’aliquota del 3%, ai sensi dell’art. 9 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131;

b) – trattandosi di negozio costitutivo di servitu’ o di altro diritto reale, trova applicazione – oltre all’imposta ipotecaria in misura proporzionale (2%) – l’imposta di registro con le aliquote indicate all’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

I quesiti in oggetto presuppongono, evidentemente, che il negozio sia stato impostato come costitutivo di un diritto reale di godimento su cosa altrui (servitu’ o altro diritto reale “atipico”). La risposta presuppone quindi la soluzione del problema preliminare, relativo all’applicabilita’ delle norme sopra richiamate agli atti che non trasferiscano la proprieta’, ma che si limitino a costituire diritti reali limitati sui terreni in oggetto; e tale risposta non puo’ che essere articolata in relazione al diverso tenore e contenuto delle norme.

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2003, 1, p. 136.

¹ C.N.N. (estensore LEO), *Il trasferimento di cubatura* (29.9.1999), in *CNN Strumenti*, voce 1910, ed in *Studi e materiali*, 6.2, Milano 2001, p. 669.

Nello studio citato si esclude comunque che l’effetto attributivo della volumetria possa conseguire ad un mero provvedimento amministrativo, richiedendosi comunque una manifestazione di autonomia privata, salva, ovviamente, l’ipotesi della c.d. concentrazione di volumetria, allorché venga cioè utilizzata la volumetria di un fondo per la costruzione su un altro fondo, di proprieta’ del medesimo soggetto: in tal caso l’effetto di “concentrazione” deriva dal solo provvedimento amministrativo concessorio, e non si rende neanche necessario un atto d’obbligo unilaterale del proprietario (che comunque, ove posto in essere, sconterebbe le imposte fisse di registro ed ipotecaria).

Quanto alla disciplina della rideterminazione del valore di acquisto dei terreni, la stessa presuppone l'esistenza di una fattispecie soggetta a tassazione ai fini delle imposte sui redditi: quella della "cessione a titolo oneroso" di terreni lottizzati, o comunque suscettibili di utilizzazione edificatoria (art. 81, comma 1, lettera *a*) e *b*) del T.U.I.R.). La disposizione deve essere però letta alla luce della previsione generale contenuta nell'art. 9, comma 5, del medesimo D.P.R. 917/1986, ove si legge che "ai fini delle imposte sul reddito le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società". Detta norma, quindi, equipara espressamente il trasferimento della proprietà e la costituzione di diritti reali, ai fini dell'imposizione sul reddito. Si tratta di vedere se la c.d. cessione di volumetria possa rientrare nella disciplina dell'art. 9, comma 5, succitato.

Viene in considerazione, innanzitutto, l'ipotesi in cui la cessione di volumetria sia configurata come atto costitutivo di servitù. La fattispecie non ha formato oggetto, a quanto consta, di pronunce giurisprudenziali, né risultano precedenti nella prassi amministrativa. In dottrina, appare unanime la constatazione della configurabilità, in generale, del realizzo di plusvalenze a seguito della costituzione di diritti reali di godimento su cosa altrui, sulla base dei principi generali e della disciplina del testo unico². Quando, però, dalla discussione in termini generali si passa all'esame del problema specifico delle servitù prediali, si riscontra una difformità di vedute: a fronte di un'opinione che esclude il "realizzo di plusvalenze" nel caso della costituzione di servitù prediale, ritenendo logicamente incompatibile tale categoria reddituale con le caratteristiche di tale diritto reale (e salva la configurabilità di altri tipi di reddito)³, si rinviene un altro orientamento – peraltro basato su affermazioni

² Cfr. per tutti FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova 1986, p. 88 ss. L'autore, in particolare, fa leva sul disposto letterale dell'art. 53 del T.U.I.R. (che espressamente equipara trasferimento di proprietà, e trasferimento o costituzione di altri diritti reali), e sull'identità di *ratio* con il successivo art. 54 in tema di plusvalenze d'impresa; nonché sulla circostanza che la "cessione" è figura più ampia del "trasferimento", ed in essa sono ricompresi anche gli acquisti a titolo derivativo-costitutivo.

³ FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, cit., p. 549 ss.: "il realizzo postula la presenza di fenomeni giuridici che consentono la conversione della plusvalenza in altre entità patrimoniali o quanto meno la volontaria attribuzione della plusvalenza ad altri soggetti. Codesti fenomeni giuridici devono per ciò necessariamente risolversi in negozi idonei a consentire la perdita della disponibilità del bene plusvalente da parte del titolare, non essendo logicamente possibile trasferire a terzi l'incremento di valore di un bene o convertire tale incremento in

apodittiche, sostanzialmente ripetitive del dettato dell'art. 9, comma 5 – che da' per scontato il realizzo, e quindi la tassazione delle plusvalenze conseguenti alla costituzione a titolo oneroso di servitu' ⁴.

Il problema quindi appare di portata piu' generale, riferibile anche ad altre tipologie di diritti reali e di servitu' (si pensi, a titolo di esempio, alla servitu' di passaggio), e non puo' essere approfondito in questa sede. Appare evidente, peraltro, che l'accoglimento dell'una o dell'altra tesi determina opposte soluzioni, in ordine all'applicabilita' della disciplina dell'art. 7 della legge 448/2001: poiche' quest'ultima disposizione presuppone l'esistenza di una fattispecie soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 81 del T.U.I.R., solo nell'ipotesi in cui si ritenga che la c.d. cessione di cubatura, in quanto costitutiva di una servitu' o di altro diritto reale di godimento a titolo oneroso, rientri nell'ambito di applicazione di detto articolo 81, potra' applicarsi la disciplina della rideterminazione del valore, anche ai fini delle imposte indirette ^{5 6}.

Occorre comunque puntualizzare che l'affrancamento della plusvalenza e quindi la rideterminazione del valore – di cui all'art. 7 della legge 448/2001 – non sembra, sulla base del tenore letterale della norma, poter operare limitatamente ad una frazione del diritto di proprieta' ovvero a singoli diritti reali parziari, ma viceversa deve ritenersi attivabile solo per l'intero diritto di proprieta'. In altri termini – ammesso che la disciplina in esame si ritenga estensibile all'ipotesi di costituzione di diritti reali di godimento – il contribuente che intenda affrancare la plusvalenza deve effettuarlo per l'intero valore della piena proprieta', salvo poi, in caso di cessione o

un'entita' patrimoniale diversa senza il trasferimento a terzi del bene cui l'incremento inerisce. Alla luce di questa precisazione appare subito evidente quanto sia concettualmente assurdo pensare che il realizzo di una plusvalenza possa aver luogo mediante la costituzione a titolo oneroso di una servitu' di passaggio". L'argomentazione sembra peraltro provare troppo, non riuscendosi a cogliere la differenza concettuale rispetto all'ipotesi di costituzione di diritti reali limitati di altro tipo, con riferimento alla cui costituzione lo stesso autore ritiene configurabile, in linea generale, il realizzo di plusvalenze.

Nello stesso senso di Falsitta, ma senza particolare motivazione, cfr. Comm. trib. centr. 28 marzo 1973 n. 3888, la cui massima e' riportata in FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 548, in nota.

⁴ LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano 1999, p. 115; AA.VV., *Il nuovo testo unico delle imposte sui redditi – guida operativa*, Ipsoa 2001, sub art. 9.

⁵ Non assume quindi rilevanza, nel caso si ritenga inapplicabile l'art. 81 T.U.I.R. alla costituzione di diritti reali di godimento, l'equiparazione tra trasferimento e costituzione di diritti reali, contenuta nelle disposizioni generali sull'imposta di registro, e piu' precisamente nell'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

⁶ Altro e diverso discorso e' quello relativo alla determinazione del valore di acquisto in relazione all'atto costitutivo di servitu'; determinazione che puo' presentare in concreto difficolta' pratiche, in assenza di espresse disposizioni sul punto contenute nel T.U.I.R.; difficolta' che comunque non esimono dall'applicazione della disciplina in esame.

costituzione di diritti reali o di singole quote di comproprietà, imputare quale valore di acquisto unicamente una parte di tale valore, determinato con criteri di proporzionalità sulla base delle rispettive utilità corrispondenti.

Parzialmente diverso è il problema interpretativo relativo all'agevolazione per l'acquisto di terreni inseriti in piani particolareggiati. Qui la norma agevolativa parla espressamente di "trasferimento di immobili", e ad una prima lettura si potrebbe ritenere che la nozione di "trasferimento", che ha un preciso significato tecnico-giuridico, debba essere letta in contrapposizione a quella di "costituzione" di un diritto reale. Senonché, non vi è nulla, né nella *ratio* della norma, né nei lavori preparatori che autorizzi tale conclusione. La *ratio*, innanzitutto, che è stata ravvisata nell'esigenza di "incentivare l'ordinato svolgimento dell'attività edilizia in conformità alla pianificazione urbanistica effettuata dal Comune preposto alla tutela ed all'assetto del territorio"⁷. Una tale *ratio* ricorre, evidentemente, anche nella fattispecie in esame, essendo evidente che proprio con il trasferimento di volumetria è possibile, a volte, realizzare l'obiettivo di pianificazione urbanistica che la semplice cessione in proprietà non sarebbe idonea a conseguire. Quanto ai lavori preparatori, dagli stessi non è possibile desumere alcun argomento; semmai, l'assenza di discussioni sul punto induce a ritenere che il termine "trasferimento" sia stato utilizzato in modo atecnico, al fine di individuare ellitticamente ogni fattispecie traslativa e costitutiva avente ad oggetto immobili rientranti nei piani particolareggiati. Del resto, se l'espressione fosse stata impiegata nel significato tecnico-giuridico che le è proprio, avrebbe dovuto far riferimento al trasferimento "del diritto di proprietà", come avviene all'art. 1, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986. Non si può, infine, tacere la circostanza che in altre occasioni il legislatore tributario ha utilizzato il termine "trasferimento" in modo atecnico, per comprendervi anche la costituzione di diritti reali: si pensi, per fare solo un esempio, ai commi 2 e seguenti del suddetto art. 1 della tariffa allegata al T.U. sull'imposta di registro.

⁷ C.N.N. (estensore PETRELLI), *Agevolazioni per l'acquisto di immobili a fini di utilizzo edificatorio* (8.2.2001), in *CNN Strumenti*, voce 0730, ed in *Studi e materiali*, Milano 2001, 6.1, p. 285.

Appare pertanto evidente che ove si ritenga – come appare preferibile – che nella nozione di “trasferimento” rientri anche la costituzione di servitu’ o di altro diritto reale, tipico o atipico – da tale conclusione non possa che discendere l’applicabilita’ della disciplina tributaria, relativa alla cessione di immobili compresi nei piani particolareggiati, anche alla c.d. cessione di volumetria, la cui struttura corrisponda alla costituzione di un *ius in re aliena*.

Gaetano Petrelli