

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI**

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO
E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 189

**CESSIONE DI VOLUMETRIA EDIFICABILE: TRATTAMENTO AI FINI
DELLE IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE**

MASSIMA

Il contratto che prevede la cessione di volumetria edificabile è qualificabile come un negozio avente ad oggetto un “diritto reale atipico”.

Ai fini delle imposte dirette, se la cessione è effettuata da persona fisica non imprenditore si applicano le disposizioni dell’art. 67, comma 1, lett. b) del DPR 917/86; se la cessione è effettuata da un’impresa, dà luogo ad un ricavo se il terreno è un bene-merce, oppure ad una plusvalenza patrimoniale se il terreno rientra tra le immobilizzazioni.

Ai fini delle imposte indirette, si applica l’imposta di registro con le aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari se il cedente non è un soggetto passivo Iva, altrimenti si applica l’Iva con aliquota ordinaria ove sussistano i presupposti soggettivi per il cedente, oltre in ogni caso alle imposte ipotecaria e catastale.

***** ****

Con il contratto di cessione di volumetria edificabile viene trasferita una determinata “cubatura”, in modo tale da renderla utilizzabile da parte di un soggetto diverso dal proprietario del terreno cui detta volumetria originariamente compete.

In base a tale negozio giuridico, l'effetto traslativo della volumetria è il risultato finale cui si perviene normalmente attraverso due atti distinti, ma fra loro intimamente collegati: da un lato l'accordo contrattuale (di natura privatistica) fra i proprietari dei terreni (1), dall'altro un provvedimento della Pubblica Amministrazione (di natura pubblicistica) con cui viene autorizzata, al cessionario della volumetria, la realizzazione di un fabbricato di cubatura maggiorata in misura pari a quella di cui si è spogliato il cedente.

Tale negozio è assimilabile alla compravendita di un diritto reale (ancorché atipico) di godimento su cosa altrui (servitù di non edificare o cessione dello jus aedificandi). (2).

La sua qualificazione come cessione di un diritto reale, oltre a dare prevalenza alla "sostanza" sulla "forma", è avvalorata dal fatto che il legislatore con l'art. 5 del D.L. n. 70/2011 ha introdotto disposizioni volte a dare regolamentazione al "contratto di cessione di cubatura", estendendo allo stesso l'obbligatorietà dell'istituto della trascrizione (per tutelare formalmente sia la posizione dei contraenti che quella dei terzi), di fatto facendo propria l'assimilazione del negozio alla costituzione di un diritto reale. (3)

Per identificare il trattamento tributario, sia in riferimento all'imposizione diretta che a quella indiretta, occorre distinguere se il cedente è un privato od un imprenditore.

Ai fini delle imposte dirette, se la cessione viene attuata al di fuori dell'esercizio dell'impresa, la eventuale plusvalenza è considerata reddito diverso ed è soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. b) del TUIR, con la conseguente possibile rideterminazione del valore dei terreni edificabili ai sensi della Legge n. 448/01 e successive proroghe (4).

Se prima venisse ceduta tutta la volumetria edificabile e, successivamente, il terreno fosse venduto, non è più applicabile "in ogni caso" l'art. 67 c.1 lett. b) del TUIR per carenza del presupposto di "*suscettibilità di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione*", rientrando fra tali "*strumenti urbanistici*" anche il provvedimento della Pubblica Amministrazione che autorizza la cessione della cubatura e quindi toglie l'utilizzabilità edificatoria al terreno del cedente; in tal caso – ferma restando la tassazione dell'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione della cubatura – sulla successiva cessione del terreno non più edificabile resta

applicabile la prima parte dell'art. 67, c. 1, lett. b) del TUIR nel solo caso di acquisto del terreno nel quinquennio precedente.

Se la cessione di cubatura viene effettuata da un'impresa, viene conseguito un ricavo ex art. 85 TUIR se il terreno è iscritto tra le rimanenze (5), oppure una plusvalenza patrimoniale ex art. 86 TUIR se il terreno è iscritto fra le "immobilizzazioni", con facoltà in caso di possesso ultratriennale di optare per la rateazione dell'imposizione in un massimo di cinque esercizi prevista dal 4° comma dell'art. 86 TUIR medesimo.

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

Per la determinazione del "prezzo di acquisto", da contrapporre al corrispettivo di cessione, sia per determinare la plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 68, comma 2 del TUIR per i soggetti non imprenditori, sia per la determinazione del reddito d'impresa per gli imprenditori, vale quanto segue.

Ove nell'originario contratto di acquisto non sia stato autonomamente individuato il prezzo della volumetria, se la destinazione urbanistica del terreno e l'entità della cubatura non sono significativamente variate fra il momento di acquisto e quello di cessione, un criterio oggettivamente utilizzabile per determinare la quota parte del costo sostenuto riferibile al diritto ceduto può essere il seguente (6):

- valore della cubatura ceduta al momento della vendita / valore del terreno edificabile al momento della vendita = X%
- prezzo di acquisto del terreno moltiplicato per X% = costo del diritto di edificabilità ceduto.

Se tale condizione non si è verificata (ad esempio per intervenute modifiche nel piano regolatore che ha aumentato o ridotto la volumetria edificabile e/o ha cambiato la destinazione d'uso del terreno) il valore della volumetria al momento dell'acquisto potrebbe essere autonomamente determinato da un perito, secondo criteri oggettivi.

Ai fini delle imposte indirette trova applicazione l'IVA con aliquota ordinaria ove il cedente sia soggetto passivo per tale imposta e agisca in quanto tale nella cessione, mentre in ogni altro caso si applica l'imposta di registro proporzionale con le aliquote

proprie dei trasferimenti immobiliari previste dall'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/86, oltre in ogni caso alle imposte ipocatastali.

Note :

- (1) Normalmente tale accordo privatistico è corredato dal preventivo (o condizionato al successivo) accordo del Comune e tale traslazione della volumetria deve essere prevista dallo strumento urbanistico adottato dal Comune.
- (2) Per una analitica ricostruzione delle principali teorie giuridiche, vedasi Studio n. 1763 “Il trasferimento di cubatura” di Mauro Leo per conto del Consiglio Nazionale del Notariato del 29/09/1999, nonché lo studio “Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti di terreni edificabili” di Gaetano Petrelli, Studi e materiali, Consiglio Nazionale del Notariato, 2003 n. 1. In giurisprudenza: conforme Cassazione 2235/72, 641/73, 802/73, 1231/74, 250/75, 3416/75, 2017/75, 6807/88; contra: Cassazione 1655/53, 9081/88, 1352/96.
- (3) A tale filone interpretativo si è allineata anche l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 1/E del 15/02/2013, paragrafo 4.2.
- (4) Sulla possibilità di rideterminare il valore dei diritti edificatori ai fini delle imposte sui redditi, si veda la Circolare Agenzia Entrate 1/E del 15/02/2013, par. 4.2.
- (5) La cessione della volumetria edificabile (totale o parziale) può giustificare il trasferimento contabile del cespite da “magazzino” a “immobilizzazione”, se viene meno la destinazione del terreno alla vendita.
- (6) Vedasi analoga considerazione, nel caso di costituzione del diritto di superficie su un immobile, nella Norma di Comportamento AIDC n. 183 del maggio 2012, mentre per tale fattispecie la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 112/E/2009 ha affermato che “Non è possibile individuare un costo storico perché il diritto nasce solo al momento della sua costituzione”.