

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.116-2024/T

PRIME NOTE SUL D.LGS. N. 139/2024 - MODIFICHE ALLA TASSAZIONE DEGLI ATTI DI TRASFERIMENTO DI DIRITTI EDIFICATORI

di Adriano Pischetola

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî l'11 ottobre 2024)

Commento alla modifica dell'art.9 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR n.131/86.

Art.9 anteriore alla modifica	Art. 9 modificato
1. Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale 3%	1. Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale ivi compresi i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati.....3%

Commento alla modifica dell'art. 4 della Tariffa allegata al TU. n.347/90.

Art.4 anteriore alla modifica	Art. 4 modificato
Trascrizione di atti o sentenze che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili nè costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, dei contratti preliminari di cui all'art. 2645-bis del codice civile, di atti di	Trascrizione di atti o sentenze che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili nè costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, dei contratti preliminari di cui all'art. 2645-bis del codice civile, di

<p>fusione o di scissione di società di qualunque tipo e di atti di conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, nonché di atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione.</p>	<p>contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati, di atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo e di atti di conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, nonché di atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione.</p>
--	---

La lettera ff) n.ro 1) del comma 1 art. 2 del decreto di riforma introduce un importante inciso, all'art. 9 della Tariffa parte I (che come è noto prevede l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota del 3% per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), estendendo tale modalità impositiva anche ai 'contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati'.¹ Fà da corollario alla novella in materia di imposta di registro anche quella simmetrica in materia di imposta di trascrizione, in quanto all'art. 3 comma 1 lett.b) del decreto di riforma è stabilito che all'art. 4 della Tariffa allegata al TU. n.347/90 (statuente l'applicazione dell'imposta in misura fissa) sia inserita la menzione anche dei contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati, sottraendoli pertanto all'applicazione di alcuna imposta in misura proporzionale.

La novella legislativa si pone 'a valle' di un processo di progressivo superamento dell'originario orientamento della prassi dell'Amministrazione Finanziaria che ravvisava nella figura negoziale prodromica a quella qui al vaglio (e cioè alla ben nota figura della cessione di cubatura) una ipotesi integrante un "acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento"².

Tale superamento da ultimo, come si ricorderà, è dovuto alla autorevole posizione concettuale assunta dalla Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite (nella sentenza la n.ro 16080 del 23 marzo 2021, depositata in Cancelleria il 9 giugno 2021)³ che costituisce senza margini di incertezza una 'pietra miliare' ai fini di una completa ricostruzione non solo teorico-dogmatica degli istituti in questione, ma anche dei connessi e consequenziali risvolti applicativi ed impositivi. Soprattutto

¹ Per una trattazione approfondita e ragionata di tutte le problematiche anche civilistiche connesse con il tema dei diritti edificatori si rinvia a TRAPANI G., Studio CNN n. 671-2009/C, *Dalla cessione di cubatura alle operazioni sui crediti di cubatura: evoluzione o mutazione del diritto*, in *Studi e Materiali* n. 2/2011, p. 401: nonché dello stesso A. *Normative speciali e circolazione dei diritti edificatori*, in *Notariato* n. 4/2012, 411 ss.; invece per i profili più strettamente fiscali sia consentito il richiamo a PISCHETOLA A. Studio Tributario CNN n. 540-2014/T, *Negoziazione dei diritti edificatori e relativa rilevanza fiscale, anche alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis) c.c.* in *CNN Notizie* del 16 ottobre 2014

² Cfr. la Risoluzione n. 250948/76 del 17 agosto 1976 e ciò perché, precisa l'estensore "la volontà dei privati contraenti, nel porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà, e cioè quella di costruire, modifica il limite di edificabilità fissato dal piano regolatore per i singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario.". Del che se ne trova ulteriore conferma nella risoluzione n. 233/E del 20 agosto 2009 in materia di rilocalizzazione degli edifici interessati dalla realizzazione di opere pubbliche stradali, ferroviarie e idrauliche ai sensi della L.R. dell'Emilia Romagna 1-12-1998, n. 38

³ Sul punto ci si riporta alle considerazioni svolte nella Segnalazione 'La Cassazione a SS.UU. sulla 'Cessione di cubatura': trattasi di diritto edificatorio di natura non reale; le conseguenze fiscali' in *CNN Notizie* numero 113 del 14 giugno 2021

preme sottolineare un'affermazione in sé tranciante che è contenuta nelle battute finali dell'arresto in commento, ove si afferma che "sul piano degli effetti giuridici, trasferire la proprietà di un fondo edificabile e cederne, seppure totalmente, la cubatura, sono cose sotto molti aspetti differenti."

Segnatamente, nell'arresto al vaglio, a fronte delle svariate e (tra di esse) difformi valutazioni della natura giuridica della cessione di cubatura pure avanzate in dottrina⁴, la Suprema Corte prende da esse le opportune distanze. E se da una lato mette in serio dubbio il profilo 'reale' della cessione di cubatura e in generale dei negozi traslativi di diritti edificatori (non costituendo certamente un argomento a favore della realtà la collocazione topografica dell'art. 2643 n.2 bis c.c. in quanto la legge ammette pacificamente anche la trascrivibilità di fattispecie che hanno natura meramente obbligatoria, come la locazione ultranovennale - art. 2643 n. 8 c.c. - ovvero i contratti preliminari - art. 2645 bis c.c.), dall'altra ribadisce con fermezza che comunque i diritti di cui trattasi sono appunto tali, diritti, e non possono essere degradati a meri interessi legittimi pretensivi sul piano pubblicistico o a semplice chance o aspettativa edificatoria (come pure in dottrina è stato avanzato), nè tanto meno si può pensare che la cubatura (quale specie del genus 'diritti edificatori') sia un mero numero-indice espressivo nel rapporto tra metri quadrati e metri cubi, della misura della risorsa edificatoria disponibile in capo al proprietario sulla 'colonna d'aria' sovrastante il suo fondo.

Ma allora, opina nella ricordata sentenza la Suprema Corte, se non si tratta di un diritto 'reale', pur confermandosi che si tratta pur sempre di un 'diritto' in senso pieno, la sua circolazione, come in ogni ipotesi di trasferimenti di diritti, ex art. 1376 c.c. è regolato dal principio consensualistico; il che non sminuisce (anzi ne specifica la portata) il ruolo autorizzativo e regolatorio del permesso di costruire. Sicché la cessione di un siffatto diritto non costituisce un elemento endoprocedimentale di natura amministrativa, ma vicenda tutta regolata e affidata alla disciplina dei rapporti tra privati.

Dal che scaturiscono gli effetti - quelli cui peraltro si appuntava fin dall'inizio l'attenzione dell'estensore della sentenza - di tipo fiscale: non si tratta di una vicenda traslativo-costitutiva di diritti reali e risulta inapplicabile la relativa imposta proporzionale, ma si tratta di atto 'diverso' - avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale - cui trova logica e congruente applicazione l'imposta di registro con l'aliquota di cui all'art. 9 della tariffa, parte prima allegata al DPR n.131/86 (3%) nonché l'imposta ipotecaria e - a giudizio della Suprema Corte - anche di quella catastale in misura fissa ex artt. 4 della Tariffa allegata al d.leg.vo n. 347/90 e art. 10 comma 2° del medesimo decreto⁵.

Val bene considerare che, dopo l'emanazione della predetta sentenza, anche l'A.F. ha mutato l'orientamento originario: ciò già con la Risoluzione n.69 del 18 gennaio 2023, che ha recepito *in toto* l'orientamento del Supremo Giudice, sia pure in ambito IVA. Essa ha ritenuto che, proprio in considerazione della natura 'non reale' della cessione di diritti edificatori così come argomentata dai Supremi Giudici, si debba - e questo su di un piano generale, aggiungiamo noi - considerare superati i chiarimenti già forniti dall'Agenzia stessa - come essa stessa peraltro attesta - con la Risoluzione del 20 agosto 2009, n. 233, in base ai quali "conformemente all'interpretazione già sostenuta con la risoluzione del 17 agosto 1976 prot. 250948, si riteneva che anche in materia di imposte dirette, il contratto di cessione di cubatura e, conseguentemente la cessione dei diritti di

⁴ Dalla teoria che propone la figura del 'diritto reale atipico' o, ancorché, tipico ma 'nuovo' rispetto a quelli disciplinati dal codice civile, a quella del 'diritto di superficie' (qualificata come 'insoddisfacente'), a quella ancora della servitù prediale, a quella infine che propone la figura della 'rinuncia' a valersi della realtà inerente il lotto cui attenga la cubatura.

⁵ **In realtà sfugge il motivo dell'applicazione anche dell'imposta catastale, non determinando la cessione di cubatura o di diritti edificatori in generale alcuna variazione delle risultanze degli archivi catastali** ed essendo condizionata l'applicazione di una siffatta imposta alle 'volture catastali' (ex art. 10 del cit. D.leg.vo n. 347/90), che qui difetta. Peraltro proprio il distacco della capacità edificatoria da una determinata rata di terreno e la sua ambulatorietà sono elementi non codificabili (almeno allo stato attuale delle procedure stabilite dalla normativa vigente) attraverso le risultanze catastali.

rilocalizzazione, concluso da privati producesse un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari".

Ma ricordiamo qui anche la Circolare n. 27 del 21 giugno 2012, par. 3.1, laddove si sosteneva che il corrispettivo "riconducibile alla cessione dei diritti edificatori nella nuova localizzazione, rientra, in base all'articolo 2 del DPR n. 633 del 1972, nel campo di applicazione dell'IVA e sconta, pertanto, l'imposta con applicazione dell'aliquota ordinaria".

Tenendo conto della configurazione giuridica dei diritti di cui qui si tratta, come diritto di natura non reale, l'Agenzia nella menzionata risoluzione n.ro 69/2023 ha ritenuto che la loro cessione non sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che riguarda "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

L'Agenzia infatti sostiene che 'anche' (e sottolineiamo l'uso dell'avverbio) agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto la tesi dell'assimilazione della cessione di siffatti diritti ad un trasferimento di diritti reali debba considerarsi superata.

Ai fini del corretto inquadramento ai fini IVA, l'Agenzia reputa necessario fare invece riferimento alla disposizione di carattere residuale contenuta nel comma 1 dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale costituiscono prestazioni di servizi, tra l'altro, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte, soggette ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

E' pertanto evidente che, anche in mancanza di una circolare, risoluzione o risposta ad interpello circa il trattamento fiscale nell'ambito delle imposte di registro ed ipotecaria, già dopo il precedente giurisprudenziale ricordato e la risposta ad interpello n.69/2023, l'A.F. non avrebbe potuto prescindere dalla qualificazione che essa stessa, condividendo l'orientamento ultimo della Suprema Corte di Cassazione, aveva dichiarato di poter accogliere, e sia pure espressamente in ambito IVA, in relazione alla natura giuridica della cessione dei diritti edificatori, con conseguente naturale assoggettamento della categoria negoziale di cui qui si discute ad imposta di registro con l'aliquota del 3% e ad imposta fissa di trascrizione in assenza di un fenomeno traslativo di un diritto reale o a questo assimilabile⁶.

Ora tutto ciò è disciplinato da un'espressa norma di legge.

Resta solo da rilevare che la modifica non è stata espressamente riferita anche agli 'costitutivi' di diritti edificatori - come invece nell'impianto normativo codicistico è espressamente statuito ⁷: ciò probabilmente perchè il legislatore della riforma in ambito fiscale ritiene come ormai tacitamente recepita l' "immanenza" del concetto di 'costituzione di un diritto' in quello di 'trasferimento' del medesimo - salvo espresse norme che espressamente ne differenzino la portata sul piano impositivo - , dove il più contiene il meno, e forse anche per analogia con le categorie descrittive e di qualificazione della fattispecie desumibili dal contesto dell'art. 1 della Tariffa parte prima del TUR.

Correttamente invece non vi è alcun riferimento agli atti 'modificativi' dei menzionati diritti, che pure figurano tra i contratti - assieme a quelli traslativi e costitutivi - disciplinati dal legislatore

⁶ Sebbene tanto la sentenza a sezione. Unite della Cassazione n. 16080/2021, quanto la risposta ad interpello n.69 del 18 gennaio 2023 abbiamo ad oggetto l'imposizione indiretta, appare difficile che l'agenzia delle Entrate non riveda la propria posizione anche ai fini delle imposte dirette. Se così fosse, la cessione di diritti edificatori non verrebbe più inquadrata tra i redditi diversi come operazione produttiva di plusvalenze (ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b, del Tuir) quanto (presumibilmente) di redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (articolo 67, comma 1, lettera l), determinati (ai sensi del successivo articolo 71, comma 2), come differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

⁷ Cfr. art. 2643 n. 2 - bis c.c.

codicistico. In realtà nei detti contratti 'modificativi' non emerge alcuna prestazione a contenuto patrimoniale ed indicativa di una potenziale capacità contributiva fiscalmente rilevante, di guisa che il trattamento tributario per essi previsto e prevedibile non può eccedere ed esorbitare quello recante applicazione della imposta di registro e di trascrizione solo in misura fissa.