
Cessione di cubatura: riflessi fiscali

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 21 Novembre 2013

analisi delle problematiche fiscali (ai fini delle imposte dirette) del contratto autonomo di cessione di cubatura: l'imponibilità per le imprese e per i contribuenti privati

Con la Norma di comportamento n. 189 del 01.10.2013, l'AIDC ha fornito la propria interpretazione in merito al trattamento impositivo, sia con riferimento all'imposizione diretta che quella indiretta, del contratto di cessione di volumetria edificabile, tramite il quale 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.

Il contratto in oggetto (assimilabile alla compravendita di un diritto reale di godimento su cosa altrui) si compone di due atti distinti, sia pure tra loro collegati: il primo, di natura privatistica, tra i proprietari dei terreni (con preventivo accordo del Comune per la successiva edificabilità); il secondo che si concretizza, invece, in un provvedimento della Pubblica Amministrazione, e come tale di natura pubblicistica, con cui viene autorizzata, a favore del cessionario della volumetria, la realizzazione sul terreno di un fabbricato di cubatura maggiorata in misura pari a quella di cui si è spogliato il cedente.

Quanto al regime dell'imposizione diretta, l'AIDC ritiene necessario distinguere se il cedente è un soggetto privato, ovvero un soggetto esercente attività d'impresa. Nel primo caso (cessione attuata al di fuori dell'esercizio d'impresa), l'eventuale plusvalenza è considerata, ai fini dell'imposizione diretta, un reddito diverso soggetto a tassazione a norma dell'art. 67, c. 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.

Al riguardo, è bene rammentare che, nella circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013, l'Amministrazione Finanziaria aveva precisato che i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale, avrebbero potuto usufruire della procedura di rideterminazione del valore dei diritti edificatori a condizione che:

- il contribuente risultasse il titolare dei diritti in parola alla data del 1° gennaio 2013;
- fosse stata redatta apposita perizia giurata di stima entro il 30 giugno 2013 (ovvero entro la data dell'eventuale atto di cessione);
- fosse stata versata entro il 30 giugno 2013 (1 luglio 2013) la relativa imposta sostitutiva dovuta, ovvero soltanto la prima rata, in caso il contribuente avesse optato per il pagamento rateizzato.

Nella richiamata norma di comportamento dell'AIDC viene altresì precisato che, nel caso di cessione di tutta la volumetria edificabile, alla successiva alienazione del terreno (svuotato di ogni possibilità edificatoria) non risulta 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": resta applicabile, comunque, la prima parte dell'art. 67, c. 1, lett. b) del TUIR nel solo caso di acquisto del terreno nel quinquennio precedente. In altri termini, la tassazione dell'eventuale plusvalenza sul terreno spogliato della volumetria, quindi privo dei requisiti di edificabilità, verrà tassata alla stregua di una cessione immobiliare, solamente se l'acquisto è avvenuto nel quinquennio antecedente.

Qualora, invece, la cessione di cubatura viene effettuata da un soggetto imprenditore, il cedente realizzerà un ricavo ex art. 85 TUIR, a condizione che il terreno risulta iscritto tra le rimanenze, ovvero una plusvalenza patrimoniale ex art. 86 TUIR se il terreno è iscritto fra le "immobilizzazioni". Al riguardo, osserva l'AIDC, la cessione della volumetria edificabile (totale o parziale) potrebbe, peraltro, "giustificare il trasferimento contabile del cespite da "magazzino" a "immobilizzazione", se viene meno la destinazione del terreno alla vendita". Ad ogni modo, in caso di successiva cessione del terreno, è possibile optare, a norma dell'art. 86 c. 4 del TUIR, per la rateazione dell'imposizione in un massimo di cinque esercizi, in caso di possesso ultra triennale del terreno oggetto di cessione.

Per la determinazione del prezzo di acquisto, da contrapporre al corrispettivo di cessione, sia per determinare la plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 68, c. 2 del TUIR per i soggetti non imprenditori, sia per la determinazione del reddito d'impresa per gli imprenditori, occorre distinguere l'ipotesi in cui non vi sono state, dal tempo di acquisto a quello della vendita, significative variazioni del Piano regolatore (che regola la volumetria edificabile di quel terreno), da quella in cui sia mutata l'edificabilità.

Nella prima fattispecie (assenza di variazioni dell'entità della cubatura), la quota parte del costo sostenuto riferibile al diritto ceduto può essere data dal prezzo di acquisto del terreno per il rapporto tra il

valore della cubatura ceduta al momento della vendita ed il valore del terreno edificabile, comprensivo della volumetria, allo stesso momento.

Di contro, invece, se sono intervenute modifiche al piano regolatore che abbiano modificato i diritti edificatori del terreno, l'unico modo per avere un supporto tecnico per la quantificazione della plusvalenza da tassare sarebbe quello di ricorrere a una perizia asseverata o appositamente predisposta o (se possibile) inserita già nella perizia ex lege 448/01 nel caso di esercizio dell'opzione per la rivalutazione. Il trattamento ai fini IRAP del ricavo, ovvero della plusvalenza, è analogo, invece, a quello applicabile in caso di cessione della piena proprietà.

Per quanto riguarda il trattamento ai fini delle imposte indirette, è necessario distinguere due ipotesi: la prima è che la cessione è posta in essere da un soggetto IVA, nel qual caso la vendita è sempre imponibile ad IVA; la seconda, invece, concerne la cessione posta in essere da un "privato", nel qual caso si rende applicabile l'imposta di registro proporzionale, oltre alle imposte ipotecarie e catastali. È appena il caso di precisare che, secondo quanto previsto dalle modifiche introdotte dal D.L. n. 104/2013, a far data dal 1° gennaio 2014, l'imposta di registro si renderà applicabile nella misura del 9%, mentre per le ipotecarie e catastali si applica l'imposta di 50 euro cadauna.

21 novembre 2013

Sandro Cerato