

# La circolazione di cubatura, di crediti edilizi e di diritti edificatori: profili fiscali.\*

*Sommario: 1. Premessa. 2. Le inferenze di una valutazione ondivaga della fattispecie 'cessione di cubatura': proposta di una diversa lettura. 3. Il regime fiscale degli atti di cessione di diritti edificatori in generale. 4. Il trattamento fiscale di convenzioni stipulate per l'attribuzione di volumetrie compensative o perequative. 5. Imponibilità della plusvalenza generata da cessione di cubatura e di altri diritti edificatori; applicazione del regime fiscale agevolato previsti per i p.u.p.*

## 1. Premessa.

Non pare inopportuno, in esordio del presente contributo, segnare i limiti e le specifiche finalità.

Innanzitutto i limiti: non pare possibile addivenire in poche battute alla definizione della natura giuridica del cd. atto di 'trasferimento di cubatura'<sup>[1]</sup>, né per la prospettiva da cui muove il presente contributo sembrerebbe opportuno farlo. Quello della 'natura giuridica' di detta convenzione integra una problematica, tuttora aperta, affrontata con diversificati accenti da parte di dottrina e giurisprudenza e, di regola, con non pochi affanni. Talvolta, come è noto, si è sottolineato il profilo obbligatorio della convenzione, talaltra quello reale, e così pure, talvolta si è enfatizzato il ruolo assorbente e costitutivo dell'intervento pubblicistico ai fini del rilascio del titolo abilitativo edilizio, talaltra si è qualificato siffatto ruolo come uno degli elementi, benché essenziale, di un'unica fattispecie a formazione progressiva che si avvia con la stipula della convenzione traslativa e si conclude con il rilascio del titolo stesso. Ciò pertanto sarà sufficiente, in questo contesto, dare per acquisite talune delle idee-forza che sono state formulate al riguardo e, con riferimento ad esse, articolare qualche valutazione di ordine più strettamente fiscale.

Ma soprattutto le specifiche finalità del presente contributo, che si prefigge di indagare i livelli di rilevanza fiscale nell'ambito delle imposte indirette non solo della cessione di cubatura, ma in genere del fenomeno circolatorio dei crediti edilizi e dei diritti edificatori, in generale.

L'attenzione finora rivolta da parte dell'A.F. alle pieghe in cui si scompone la problematica in parola, diciamo senza riserve, è stata decisamente scarsa, se è vero, come lo è, che risulta allo stato ancora presa a riferimento per la tassazione degli atti di cessione di cubatura **una Risoluzione ben datata, la n. 250948/76 del 17 agosto 1976**. In essa, come si ricorderà, si evoca una ricostruzione teorica tenuta dalla Suprema Corte di cassazione già dagli anni '70<sup>[2]</sup> ed inaugurata per mere motivazioni di carattere fiscale<sup>[3]</sup>, in base alla quale la cessione di cubatura integrerebbe gli estremi di un "acquisto di un diritto

*strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento*” con correlativa soggezione della convenzione così stipulata ai criteri canonici di liquidazione di cui all’art. 1 parte prima del T.U. n.131/86. Una posizione concettuale, quest’ultima, assolutamente non pacifica (né in dottrina né in giurisprudenza) e poi avversata dalla Suprema Corte di Cassazione stessa, anche di recente, se solo si pensa che con sentenza n. 20623 del 29 settembre 2009 i giudici di legittimità hanno ritenuto che l’accordo preliminare diretto alla cessione della cubatura “*non richiede la forma scritta ad substantiam, perché se ne deve escludere la natura di contratto traslativo di un diritto reale*”, richiamando all’uopo quanto la Corte medesima aveva affermato in precedenti sentenze.<sup>[4]</sup>

## **2. Le inferenze di una valutazione ondivaga della fattispecie ‘cessione di cubatura’: proposta di una diversa lettura.**

Le conseguenze delle incertezze cui sopra si accennava, riscontrabili nei diversi orientamenti dottrinari<sup>[5]</sup> e giurisprudenziali<sup>[6]</sup>, intuitivamente si riverberano anche sul piano fiscale. Ciò perché se si accede alla teoria del diritto di superficie - peraltro isolata e collegata solo ad un remoto precedente giurisprudenziale <sup>[7]</sup>- come a quella della ‘rinunzia’ abdicativa o traslativa, o a quella, che ha riscosso maggiori consensi, della servitù ‘*non aedificandi*’ o ‘*altius non tollendi*’ è giocoforza ritenere applicabili i criteri ordinari di tassazione con aliquota dell’8% dell’imposta di registro di cui all’art. 1 parte prima all.’A’ del DPR n.131/86; se al contrario si ritiene di poter accedere alla qualificazione della fattispecie al vaglio quale negozio ad effetti meramente obbligatori, si potrebbe ritenere applicabile il disposto dell’art. 9 della tariffa stessa (che assoggetta ad aliquota del 3% gli atti diversi da quelli altrove indicati nella tariffa aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale). Se infatti si reputa che il ‘cedente’ la volumetria altro non fa – attraverso il cd. ‘trasferimento di cubatura’ – se non obbligarsi a prestare il proprio consenso affinché la cubatura inerente il proprio fondo (o parte di essa) venga attribuita dalla P.A. (o computata da questa) in esubero ed in aggiunta a quella pertinente al fondo contiguo di titolarità del cessionario, senza opporsi al rilascio di un titolo abilitativo edilizio a favore di quest’ultimo per una volumetria ‘maggiorata’, si potrebbe ritenere più congrua una imposizione della fattispecie che valorizzi il solo profilo ‘obbligatorio’ e non quello traslativo-costitutivo (in effetti mancante qualora l’atto non contenga alcuna dichiarazione negoziale in tal senso): fermo restando il limite della inopponibilità ai terzi che questa ricostruzione teorica solleva.

Ma forse un’ulteriore prospettiva<sup>[8]</sup>, finora non particolarmente valorizzata, tanto meno dall’A.F., e meritevole in ogni caso di attenzione, sarebbe quella di individuare nella fattispecie al vaglio una sorta di ‘vincolo di destinazione’ atipico con effetti reali e trascrivibile, con cui il ‘cedente’ s’impegnerebbe a non utilizzare la volumetria inerente il fondo di sua proprietà. Un siffatto vincolo, tendenzialmente perpetuo, non dovrebbe incontrare la limitazione ex art. 1379 c.c. (dettato in materia di divieto di alienazione e per il quale esso divieto è valido solo se contenuto entro convenienti limiti di tempo): l’interesse generale di un ordinato ed equilibrato sfruttamento del territorio, tutelato indirettamente anche dall’accordo fra privati per il quale la volumetria non utilizzata viene sfruttata da altro soggetto proprietario del fondo contiguo ma comunque nel rispetto delle complessive prescrizioni stabilite dallo strumento urbanistico, giustificerebbe l’atipicità del vincolo così costituito e la deroga al limite temporale di cui si diceva. D’altra parte si tratterebbe di uno strumento negoziale che senz’altro è in grado di attuare ‘un apprezzabile interesse di una delle parti’ - come richiede la norma dell’art. 1379 c.c. - e cioè l’interesse del beneficiario ad ottenere il rilascio di un titolo abilitativo edilizio ‘maggiorato’, diversamente non ottenibile. Un vincolo di tal genere potrebbe comportare una sorta di ‘dismissione’ da parte del proprietario della volumetria afferente il suo fondo, e una sua ‘riacquisizione’ da parte del Comune, chiamato poi a ridistribuirlo a vantaggio del beneficiario – sulla base delle indicazioni contenute nell’atto di vincolo e in forza dell’accettazione di detto vincolo da parte del beneficiario stesso.

In più, in conformità con l’insegnamento della Cassazione<sup>[9]</sup>, ed in analogia con quanto avviene per i vincoli derivanti da convenzioni urbanistiche stipulate tra privati e Comune, in relazione ai cd. p.i. p. (piani per gli insediamenti produttivi), si potrebbe argomentare, come si accennava, per la opponibilità nei confronti dei terzi e quindi per l’efficacia reale in considerazione degli interessi generali e pubblicitici connessi con le convenzioni in parola, finalizzate a dare il miglior assetto possibile nella sistemazione del territorio. Sul punto la Suprema Corte ha infatti escluso che l’efficacia di tali vincoli (ed, in particolare, del divieto di alienazione) sia quella (meramente obbligatoria) stabilita all’art. 1379 c.c., dal momento che “questa disposizione ha riferimento a limitazioni poste nell’interesse privato e non può quindi essere invocata quando, come nel caso di specie, le limitazioni trovino invece la loro giustificazione in interessi di carattere generale. E deve quindi riconoscersi che tali limitazioni operano anche nei confronti dei terzi”.

Sul versante fiscale – ed è questo il rilievo più importante – non si potrebbe in ogni caso prescindere dalla intrinseca natura e dagli effetti giuridici della convenzione, ex art. 20 del TUR: se questa realizza solo la costituzione di un vincolo destinativo con efficacia bensì reale (nel senso di opponibile *'erga omnes'*, come si è visto), ma senza 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). 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.

Per l'ipotesi più particolare, poi, di cd. 'riserva della cubatura' (allorquando il cedente riservi a favore di altro fondo di residua proprietà parte della cubatura ceduta) e sempreché si voglia accedere alla ricostruzione teorica che individua nell'atto circolatorio di volumetria edificabile un negozio costitutivo di una servitù prediale, si potrebbe pensare che essa sia assimilabile alla cd. *'deductio servitutis'*, con tutti i problemi di inquadramento dogmatico ad essa connessi, primo fra tutti l'esistenza o meno di due distinti contratti collegati (uno di cessione della volumetria da A a B in relazione al fondo X e l'altro, specularmente al primo, di costituzione di servitù dal cessionario B al cedente A in relazione al fondo Y)[10]. Problemi la cui soluzione, come sempre, non è eccentrica rispetto ai profili fiscali, ciò in quanto, qualora si ritenga sussistente e plausibile una duplicità (non solo di effetti reali ma anche) di negozi con effetti traslativo-costitutivi, soggetti entrambi ad autonoma pubblicità immobiliare[11] sia pure con reciproca inversione dei soggetti a favore e contro, dovrebbe essere giocoforza ammettere la imponibilità di entrambe le distinte, seppur collegate, vicende negoziali, ciascuna con una diversa valorizzazione ai fini fiscali e correlativa autonoma liquidazione d'imposte.

Quanto fin qui rilevato è fenomeno che non va confuso con la cd. 'concentrazione di volumetria', allorquando il proprietario di più fondi intenda corredare di capacità edificatoria maggiorata taluno di essi sottraendola ad altri, sempre di residua proprietà.

Un fenomeno che evidentemente, per la tutela dei terzi eventualmente determinati ad acquisire quei fondi che risultassero depotenziati della capacità edificatoria attribuita ad altri, richiederebbe, per la sua conoscibilità, la stipula almeno di un atto unilaterale di asservimento[12] da registrare e trascrivere e da assoggettare intuitivamente alle sole imposte - di registro ed ipotecaria - in misura fissa.[13]

### 3. Il regime fiscale degli atti di cessione di diritti edificatori in generale.

Ma il progressivo, inarrestabile processo di transizione dalla 'micropianificazione ad iniziativa privata' [14]- in riferimento alla quale assume rilievo il fenomeno 'cessione di cubatura' – a modelli di cd. amministrazione concordata (in riferimento ai quali assumono pregio e rilievo altre forme interattive tra amministrazioni locali e cittadini finalizzate alla pianificazione del territorio) induce a valutare se anche l'adozione di tali modelli, sempre più selezionati e sempre più ancorati a matrici legislative regionali e a strumenti urbanistici locali, sollevi o meno problematiche di tipo fiscale, soprattutto in relazione al segmento della circolazione dei cd. diritti edificatori collegati a quei modelli.

E' evidente qui il richiamo a quelle modalità di pianificazione del territorio che, anche al fine di ridurre i costi degli indennizzi espropriativi a carico delle amministrazioni locali, divenuti elevati, in caso di trasformazione urbanistica del territorio, si concretizzano nella compensazione e perequazione urbanistica[15], e segnatamente a quelle concepite dalla legislatore regionale del Veneto (con legge 23 aprile 2004 n.11) e della Lombardia (con legge 11 marzo 2005 n.12).[16]

Segnatamente nella legge n.11/2004 della Regione Veneto all'art. 36 commi 3 e 4 si legge che:

“3. La demolizione delle opere incongrue, l'eliminazione degli elementi di degrado, o la realizzazione degli interventi di miglioramento della qualità urbana, paesaggistica, architettonica e ambientale, tutti individuati nel Piano di assetto territoriale, determinano un credito edilizio.”

e che :

“4. Per credito edilizio si intende una quantità volumetrica riconosciuta a seguito della realizzazione degli interventi di cui al comma 3 ovvero a seguito delle compensazioni di cui all'articolo 37”.

Siffatte ultime compensazioni sono poi quelle che permettono ai proprietari di aree ed edifici oggetto di vincolo preordinato all'esproprio di recuperare adeguata capacità edificatoria, anche nella forma del credito edilizio di cui si diceva, su altre aree e/o edifici, anche di proprietà pubblica, previa cessione all'amministrazione dell'area oggetto di vincolo.

Nella legge regionale della Lombardia n.12/2005 all'art.11 è prevista (ai commi 1, 2 e 3 ) la possibilità di una perequazione 'parziale' (mediante ripartizione di diritti edificatori con un identico indice di edificabilità fra i proprietari interessati ad interventi di trasformazione urbanistica) e di una perequazione cd. 'estesa' (mediante attribuzione a tutte le aree del Comune, ad eccezione di quelle destinate all'agricoltura e di quelle estranee alla trasformazione urbanistica, di un identico indice di edificabilità territoriale con contestuale regolamentazione della cessione gratuita al Comune di aree destinate alla realizzazione delle opere di urbanizzazione ovvero di servizi ed attrezzature pubbliche da effettuarsi all'atto della utilizzazione dei diritti edificatori). Così come è previsto, per i proprietari di aree destinate ad interventi di interesse pubblico o generale e non disciplinate da piani o atti di programmazione, che agli stessi siano attribuite aree in permuta o diritti edificatori trasferibili su aree edificabili.

Soprattutto al comma 4 del detto art. 11 si stabilisce che i diritti edificatori attribuiti a titolo perequativo o compensativo siano commerciabili e che i comuni istituiscano appositi registri delle cessioni di siffatti diritti, aggiornati e resi pubblici secondo modalità stabilite dagli stessi comuni.

Anche nel Piano regolatore generale del Comune di Roma[17] del 2008, tra le varie forme di perequazione, è prevista la possibilità di cessioni compensative, quale strumento alternativo all'esproprio per le aree a destinazione pubblica e per finalità di riqualificazione urbana, da perfezionare mediante atto pubblico, registrato e trascritto. La cessione consente di far acquisire al proprietario una edificabilità commisurata all'estensione dell'area interessata dall'intervento di riqualificazione, ma da concentrare su una parte di essa o da trasferire su altra area. [18]

Orbene se si volesse ipotizzare qual è (o quale potrebbe essere) il regime fiscale relativo alla cessione dei 'crediti edilizi' o dei 'diritti edificatori' di cui si diceva, non si potrebbe prescindere dalla loro qualificazione giuridica, operazione questa, peraltro, di ardua fattibilità, stante l'assenza di sicuri indici normativi a livello definitorio e di pacifici orientamenti dottrinari.

Si è detto ad esempio che i 'crediti' costituiscono una “legittimazione ad ottenere un titolo edificatorio in deroga ai limiti volumetrici in altro lotto”[19], legittimazione che sarebbe cedibile a fronte di un normale corrispettivo, né più né meno come per un'autorizzazione commerciale; o ancora che si tratterebbe di 'diritti edificatori che costituiscono autonomi beni giuridici' non collocabili nella categoria dei diritti reali tipici [20] e con profili più assimilabili ad un rapporto di credito, ove da un lato figura il proprietario, soggetto attivo del rapporto, e dall'altro l'amministrazione comunale, tenuta ad adempiere[21].

Anche se poi non è mancato chi[22] ha ritenuto che, anche tenendo conto delle prospettive di future modifiche del testo attuale dell'art. 810 c.c. [secondo cui 'sono beni *le cose* che possono formare oggetto di diritti'], non pare impossibile valutare i diritti edificatori alla stregua di utilità economiche, quale oggetto di un diritto (*ad aedificandum*) coesistente al diritto dominicale, e quindi attributo qualificativo del medesimo diritto di proprietà; sicché una loro cessione equivarrebbe a cessione di talune facoltà, diritti e poteri che concorrono a definire lo 'status' del proprietario.

Segnatamente, in relazione ai diritti edificatori attribuiti in funzione perequativa e/o compensativa in base alla legge della Regione Lombardia n.12/2005, si è detto, efficacemente, che non ci si trova di fronte ad alcuna cessione di diritti reali, sia pure 'sui generis', quanto ad “*un rapporto che determina una modificazione del contenuto economico del diritto di proprietà, sottraendo a questo tutta o parte della capacità edificatoria*”[23].

La qual cosa appare avvalorata dalla circostanza che, proprio nell'ottica di quest'ultima normativa regionale, i vari segmenti, in cui il fenomeno perequativo e/o compensativo con correlativa circolazione dei diritti edificatori si articola, suppongono e implicano il concorso, sia pure in tempi non necessariamente contestuali, di tre distinti soggetti: il cedente la 'volumetria' (proprietario dell'area in cui verrà realizzata l'opera di interesse pubblico, prevista dallo strumento urbanistico di governo del territorio o da un piano attuativo), il cessionario della volumetria stessa (il quale potrà 'sommare' alla volumetria già pertinente alla sua proprietà, se ne dispone, quella acquisita dal cedente ed egli stesso poter così sfruttare l'accresciuta capacità edificatoria, magari a sua volta incisa proprio per effetto delle disposizioni del medesimo strumento urbanistico), ed, infine, ma non meno essenziale, il Comune, cui dovrà essere trasferita

gratuitamente l'area da parte del cedente la volumetria e, perciò stesso, rendere possibile la cessione della volumetria, ora si 'liberamente commerciabile', come si esprime l'art. 11 della legge citata, tra i privati.

Si assiste pertanto ad un fenomeno negoziale complesso, non facilmente annoverabile in schemi negoziali tipici o aventi ad oggetto almeno diritti 'tipici', e in relazione al quale argomentare in termini di improbabile cessione di diritti reali, sia pure *sui generis*, per di più di fonte legislativa regionale, può apparire pretenzioso, se non fuorviante.

Sta di fatto in ogni caso che siffatti crediti o diritti edificatori vengono riconosciuti solo a fronte del rispetto di doverose forme procedurali stabilite dalla ricordate legislazioni regionali, e ciò che sembra rilevare non pare tanto l'affermazione '*erga omnes*' del profilo 'dominicale' pur ad essi connesso, quanto la più esatta quantificazione, in senso economico e non giuridico, della (diminuita o, specularmente, accresciuta) capacità edificatoria vantata dai soggetti cedente/cessionario, a sua volta condizionata dalla circostanza della cessione gratuita al Comune delle aree di volta in volta interessate dall'intervento urbanistico.

E' plausibile allora pensare che **quei crediti e diritti integrino, più che altro, altrettante posizioni giuridiche attive, o - se si vuole - costituiscano indici di rilevazione economica della capacità edificatoria ad essi relativa**, e che la loro cessione - in base ai canoni interpretativi propri dell'imposta di registro ex art.20 del TUR calibrati sugli effetti giuridici dell'atto posto in essere e non su altro - possa essere assoggettata ad imposta di registro con aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 2 della tariffa (integrando atti diversi da quelli di cui all'art.1) o, semmai, ai sensi dell'art. 9 (ove sono previsti atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale).

E' fortemente probabile peraltro che questa ricostruzione non incontri il 'placet' dell'A.F., determinata in genere ad applicare le aliquote di cui all'art. 1 della Tariffa.

Per convincersene basti ricordare quanto essa ebbe ad affermare con risoluzione n. 233/E del 20 agosto 2009.

Si trattava di una vicenda in parte analoga, relativa alla 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.

Questa legge all'art. 1 prevede infatti che gli edifici funzionali all'agricoltura e ricadenti in zone territoriali omogenee E, che debbono essere demoliti in conseguenza di provvedimenti espropriativi connessi alla realizzazione di opere pubbliche stradali o ferroviarie o idrauliche, possono essere ricostruiti al di fuori delle zone di rispetto, in aree contigue e della medesima proprietà anche in deroga alle limitazioni derivanti dal Piano regolatore generale; l'art. 2 poi stabilisce che i proprietari che, a seguito di convenzione, abbiano ceduto all'ente che realizza l'opera stradale, ferroviaria o idraulica la proprietà di edifici residenziali, il cui uso abitativo divenga oggettivamente incompatibile con l'opera stessa, possono costruire un nuovo edificio ad uso residenziale. Ai detti proprietari viene di fatto, pertanto, attribuita una potenzialità edificatoria pari, per superficie, volume e destinazione, a quella dell'edificio preesistente, demolito in seguito al provvedimento di esproprio o ceduto all'ente che realizza l'opera

Orbene in caso di cessione di questo diritto di 'rilocalizzazione' dell'edificio a terzi l'A.F. ha ritenuto che la concessione dello *ius aedificandi*, suscettibile di essere ceduto appunto al proprietario di un altro terreno, non abbia la funzione di ristorare la perdita fisica o funzionale dell'immobile divenuto inagibile (esistendo allo scopo già l'indennità di esproprio o il prezzo corrisposto dall'ente che acquisisce il fabbricato), bensì quella di mantenere inalterata la potenzialità edificatoria del terreno sul quale l'edificio insisteva.

Sicché ha ritenuto che per la connessione ravvisabile tra il diritto di localizzazione e la potenzialità edificatoria del terreno la cessione a titolo oneroso di tale diritto configuri un'ipotesi negoziale analoga alla cessione di cubatura, assoggettata a tassazione con gli ordinari criteri impositivi, come cessione della 'facoltà di costruire' distaccata dal diritto dominicale del proprietario e quindi con applicazione delle aliquote di cui all'art. 1 della Tariffa del TUR.

#### 4. Il trattamento fiscale di convenzioni stipulate per l'attribuzione di volumetrie compensative o perequative.

E' inoltre possibile che l'utilizzo di volumetria 'compensativa' o 'perequativa', attuabile in base a specifiche leggi regionali e determinati strumenti urbanistici comunali, richieda la stipula di una convenzione con il Comune.

Ad esempio in un Comune lombardo [24], il cd. 'Piano dei Servizi' [25] che fa parte integrante del Piano di governo del territorio (cd. PGT) prevede che in una stipulanda convenzione con i proprietari interessati (o anche in un atto unilaterale d'obbligo) siano individuate le volumetrie perequative da trasferire a fronte del versamento di un corrispettivo.

E' lecito allora chiedersi quale sia il trattamento fiscale di tale trasferimento o 'riconoscimento' di volumetria e segnatamente se possa ritenersi applicabile il particolare regime fiscale di favore ex art. 32 2° comma del DPR n.601/73 con imposta di registro in misura fissa ed esenzione dall'imposta ipotecaria.

A questa possibile conclusione si perverrebbe annoverando la convenzione in parola tra quelle di cui tratta l'art. 20 della legge n. 10/77 (cd. Legge 'Bucalossi'), ove appunto al primo comma si stabilisce che "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 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601".

E' nota al riguardo l'ampia sfera di operatività del regime fiscale cui si riporta il disposto dell'art. 20 della legge n.10/77 [26], in considerazione della valenza di '*normativa di cornice*' che essa assume rispetto ad altre normative portate dalla legislazione nazionale e/o regionale e della particolare funzione di disciplina generale delle procedure legali finalizzate alla utilizzazione edificatoria dei suoli, e ciò sia pure ad onta della formulazione letterale del citato art. 20 che sembrerebbe escludere dal beneficio atti e convenzioni non previsti 'dalla presente legge'. Come bene è stato rilevato in dottrina, infatti, la normativa di cui alla citata legge n.10/77 (intitolata '*Nome per la edificabilità dei suoli*' e il cui art. 1 ora abrogato dal d.lgs n.378/2001 si riferiva ad '*Ogni attività comportante trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio comunale*') non è finalizzata a disciplinare singole e determinate categorie di attività (come invece statuiva la legge urbanistica del '42 che afferiva appunto alla sola attività 'edilizia'), ma al contrario "*qualsiasi azione che possa provocare l'evento (trasformazione del territorio) che si intende disciplinare*". [27]

D'altra parte, e su di un piano generale, non vi sono obiezioni di carattere teorico ad una lettura ampia delle disposizioni di favore, atteso che in dottrina si ammette che queste ultime possano e debbano essere considerate sistematicamente nel contesto della normativa tributaria, anche ove esprimano e introducano principi di carattere extrafiscale. Si esclude infatti la natura eccezionale delle disposizioni agevolative, più propriamente riferendosi alla nozione di 'deroga', e da tale premessa si trae la conclusione di una sostanziale utilizzabilità delle tecniche e degli strumenti interpretativi normalmente disponibili. La stessa giurisprudenza, che pure è più rigorosa nel negare, in linea di principio, il ricorso all'analogia a proposito di disposizioni di favore, in concreto è solita risolvere i singoli casi, in una logica sistematica, giustificando l'esigenza di letture ampie della disposizione agevolativa con la qualificazione (e la legittimazione) dell'operazione come interpretazione estensiva, senz'altro ammissibile.

Con riferimento specifico alla normativa di favore in commento, inoltre, ed in sintonia con quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, si deve ritenere ormai consolidato il principio per cui il regime fiscale *de quoribus* risultante dal combinato disposto normativo ex artt. 20 legge n. 10/77 e 32 D.P.R. n. 601/73, trovi applicazione in relazione ad ogni atto attuativo di pregresse convenzioni di lottizzazioni [28] o - *rectius* - ad ogni atto che, per costituire una sorta di promanazione attuativa [sia pure indiretta] di tali convenzioni, non è dato concepirne ragion d'essere e funzionalità autonome rispetto alle convenzioni stesse.

Orbene non v'è chi non veda come - in riferimento alla fattispecie in commento - l'utilizzo della volumetria perequata (da ritenersi possibile in esito ad una 'cessione' o comunque ad un formale atto di riconoscimento della facoltà di utilizzo a favore del lottizzante), si articola e si attua nel rispetto ed in esecuzione di una (pregressa) convenzione o, in sua vece, di un atto d'obbligo unilaterale disciplinante le modalità di utilizzo e l'entità della volumetria stessa. L'atto di "messa a disposizione" della volumetria (ie. la "cessione") anzi trova fondamento causale nella convenzione stessa (che ne costituisce presupposto logico-giuridico indefettibile), a sua volta finalizzata a consentire un più idoneo sfruttamento del suolo e della relativa capacità edificatoria e, quindi, l'attuazione delle finalità stesse sottese alla normativa di cui alla legge n. 10/77.

Né - ai fini dell'applicazione o meno del regime agevolato - può avere rilevanza la esistenza di un profilo di natura patrimoniale afferente le prestazioni che il lottizzante s'impegna ad eseguire a profitto dell'Amministrazione comunale cedente.

Ed invero, se anziché attraverso la 'monetizzazione' delle volumetrie a utilizzarsi, la perequazione comportasse l'onere dell'assunzione e dell'esecuzione di opere pubbliche da concordare con l'Amministrazione comunale, nessuno potrebbe obiettare circa la stretta inerenza delle opere così eseguite (e quindi circa la loro *strumentalità*) rispetto agli accordi convenzionali intercorsi tra Comune e lottizzante o rispetto agli impegni contenuti nell'atto unilaterale d'obbligo dal medesimo sottoscritto.

Analogamente tale inerenza non pare affievolita dalla natura patrimoniale della prestazione pecuniaria eseguita dal lottizzante (e al medesimo richiesta dall'Amministrazione), costituendo (il versamento di somme) soltanto una delle possibili modalità esecutive del procedimento di 'perequazione'; ciò che rileva è solo la circostanza che la messa a disposizione della volumetria perequativa, in conformità con quanto dispongono le norme di attuazione degli strumenti urbanistici, sia formalizzata per dare compiuta attuazione agli impegni e/o agli accordi assunti e conclusi dal lottizzante (anche, come si è visto, nella forma di atto unilaterale d'obbligo) nell'ottica di un più razionale sfruttamento delle aree del territorio comunale.

Non pare infine dubbio che gli atti di cessione gratuita di aree al Comune effettuata dai proprietari interessati da interventi di trasformazione urbanistica, nell'ambito delle politiche perequative e compensative di cui si diceva innanzi, godano del trattamento fiscale agevolato di cui all'art. 32 2° comma DPR n.601/73, ove tra l'altro si tratta espressamente di questa categoria di atti. Laddove peraltro si volesse ritenere superata tale normativa, che è comunque 'speciale', a favore di quella portata adesso dal comma 47 art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006 n.262 convertito in legge n.286/2006, trattandosi di un trasferimento di beni o diritti a titolo gratuito, sia pure non liberale, si dovrebbe ritenere applicabile un regime di totale esenzione dall'imposta di donazione (ex art. 3 del TUR n.346/90) nonché dall'imposta ipotecaria e catastale (ai sensi rispettivamente dell'art.1 comma 2 e dell'art.10 comma 3 del TU n.347/90).

#### **5. Imponibilità della plusvalenza generata da cessione di cubatura e di altri diritti edificatori; applicazione del regime fiscale agevolato previsti per i p.u.p.**

Infine non paiono peregrine le domande se siano generativi di plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 67 del T.U.I.R. (approvato con DPR n.917/86) gli atti traslativi di cubatura e di altri diritti edificatori; e in seconda battuta se si possa ritenere applicabile a detti atti il particolare regime fiscale previsto per il trasferimento di immobili ricompresi in piani urbanistici particolareggiati, laddove, ovviamente, ne ricorrano i requisiti soggettivi ed oggettivi.

Fatta la doverosa e scontata premessa che le domande non hanno alcuna ragione di porsi laddove si aderisca alla scuola di pensiero che enfatizza in via assorbente il profilo solo obbligatorio dei predetti atti e volendo al contrario assumere come fondata - a mero scopo, come dire, di esercitazione logica - la convinzione nutrita dall'A.F. in ordine alla natura traslativo-costitutiva degli atti stessi, è giocoforza rispondere in modo affermativo alla prima delle due domande, ciò in quanto, come è noto, l'art. 9 del T.U.I.R. stabilisce l'equivalenza - a fini fiscali - delle cessioni a titolo oneroso (delle quali tratta l'art.

67 in materia di plusvalenza e di redditi diversi) da un lato e degli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento, dall'altro. Di guisa che, se la cessione di cubatura o di altri diritti edificatori viene qualificata come cessione di talune della facoltà, appunto edificatorie, che concorrono a disegnare il contenuto del diritto del proprietario, così come se si acceda alla configurazione di siffatti diritti come atti costitutivi di servitù ad edificare o di '*altius non tollendi*', non pare possibile sottrarsi all'applicazione dell'art. 67 citato e alla tassazione della relativa plusvalenza.

Sarà peraltro arduo ipotizzare un 'prezzo di acquisto' del diritto trasferito o, in una prospettiva diversa, oggetto della servitù costituita, da computare come termine di riferimento per il calcolo della plusvalenza stessa, costituita appunto dalla differenza tra il corrispettivo percepito e quel prezzo, aumentato di ogni altro costo inerente, ai sensi dell'art. 68 del TUIR. Di regola infatti il prezzo di acquisto si riferisce al bene o al diritto acquistato nella sua originaria unitarietà e non anche ad una sola delle facoltà ricomprese nel diritto a suo tempo acquistato, qual è la cubatura o quale può essere un altro diritto edificatorio, magari acquisito in compensazione o perequazione volumetrica.

A soli fini descrittivi, nella consapevolezza dell'assenza, di regola, di strumenti di definizione certa della entità del 'prezzo di acquisto', si può qui ricordare come l'A.F. con risoluzione n. 210/E del 22 maggio 2008 abbia ritenuto in una fattispecie in parte analoga (si trattava di una rinuncia a servitù di distanza, generativa, a giudizio, dell'A.F., di plusvalenza imponibile) che "il prezzo di acquisto originario...debbà essere estrapolato dal prezzo complessivo di acquisizione dell'immobile e di costituzione della servitù a suo tempo pagato da colui che...rinuncia alla servitù. Al riguardo può 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."

Il che - sia detto per inciso - richiederebbe una difficoltosa e fors'anche sempre contestabile valorizzazione attuale della rinuncia fatta e quindi il rischio della esposizione a probabili successivi accertamenti dei valori ipotizzati da parte dell'Amministrazione.

Circa invece il secondo e legittimo quesito, e sempre preponendo il postulato cui si accennava, non sembrerebbe che possano profilarsi argomenti ostativi all'applicazione del regime fiscale previsto per il trasferimento di immobili ricompresi in piani urbanisti particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati (e cioè applicazione dell'imposta di registro con aliquota dell'1% e dell'imposta ipotecaria con aliquota del 3%), ciò tanto più se si qualificano gli atti in commento come idonei a trasferire singole facoltà di cui si compone il diritto di proprietà del disponente. D'altra parte, anche accedendo alla ricostruzione teorica della 'servitù', va rilevato che gli atti costitutivi di diritti reali di godimento (dei quali fa espressa menzione il TU n.347/90 in materia di imposta ipotecaria all'art. 1-bis della tariffa ad esso allegata, laddove menziona appunto gli atti costitutivi di diritti immobiliari) dovrebbero intendersi inclusi tra quelli che fruiscono dell'aliquota ridotta all'1% di imposta di registro, e ciò anche se la lettera della relativa previsione normativa (ultimo comma dell'art. 1 della tariffa parte prima all.'A' del TUR n.131/86) si riferisce ai soli 'trasferimenti'.

E' stato già al riguardo ampiamente dimostrato - e qui non sarà certo il caso di replicare le motivazioni - come, proprio nell'art. 1 della tariffa da ultimo citata, il riferimento al concetto di 'trasferimento' abbia una portata ellittica e non possa al contrario reputarsi escluso il richiamo anche agli atti costitutivi di diritti reali immobiliari, nonostante il tenore letterale della norma.

[29]

Non si ignora qui, del resto, che la Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n.16495 del 4 novembre 2003, intesa di interpretazione del termine 'trasferimento' ai fini dell'applicazione della maggiore aliquota del 15% prevista dal T.U.R. per gli atti di costituzione di servitù su terreni agricoli, è pervenuta alla conclusione che il termine " *trasferimento, conformemente all'etimo latino, sia stato usato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento*" e che pertanto " *il termine in questione non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante).*"

Ciò pertanto, ipotizzando che anche l'A.F. recepisca o possa recepire questo orientamento della Cassazione, l'applicazione del regime di favore (quanto all'imposta di registro) agli atti portanti cessione di cubatura (intesi come una 'sorta' di atti costitutivi di servitù) potrebbe essere considerata operazione implausibile o soggetta a contestazione da parte degli uffici preposti al controllo dell'autoliquidazione da parte nel notaio rogante.

Il che induce ad adottare riguardo alla materia al vaglio la massima cautela e prudenza.

---

\* articolo pubblicato sul 'il fisco' n.17/2011 fac. 1, pagg. 2664 ss.

[1] In generale sulle problematiche afferenti l'argomento della cessione di cubatura cfr. in dottrina *ex multis*:

CIMMINO - *La cessione di cubatura nel diritto civile*, in *Riv. not.*, 2003, 5, p. 1113; LEO - *Trasferimento di cubatura*, in *Dizionario enciclopedico del notariato*, Aggiornamento, V, Roma 2002, p. 710; C.N.N. (estensore LEO) - *Il trasferimento di cubatura* (29.9.1999), in *Studi e materiali*, 6.2, Milano 2001, p. 669; PATTI-RUSSO - *La cessione di cubatura tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Vita not.*, 2001, 3, p. 1675; CANDIAN - *Trasferimento di volumetria*, in *Digesto discipline privatistiche*, sez. civ., Aggiornamento, I, Torino 2000, p. 735; MORI, *La cessione di cubatura*, in *Casi e Questioni di diritto privato per la pratica notarile, parte prima*, Milano 1995; GRASSANO - *La cessione di cubatura*, in *Riv. Not.* 1992, 5, p. 1069; DI VITA - *La cessione di cubatura*, in *COMITATO REGIONALE NOTARILE DELLA SICILIA - Diritti reali limitati - Argomenti di interesse notarile*, *Nuovi Quaderni di Vita Notarile*, XI, Palermo 1990; CANDIAN - *Il contratto di trasferimento di volumetria*, Giuffre', Milano 1990; CECCHERINI - *Il c.d. trasferimento di cubatura*, Giuffre', Milano 1985;

[2] Cass. 6 luglio 1972 n. 2235, in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 766 e in *Rass. Adv. Stato*, 1972, I, sez. 5; Cass. 6 marzo 1973 n. 641, in *Riv. not.*, 1973, 1165; *ivi*, 1974 (solo massima), 114 con nota di R. Triola; Cass. 21 marzo 1973 n. 802 in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 2200 e in *Foro it.*, 1973, I, 2117; Cass. 30 aprile 1974, n. 1231, in *Riv. not.*, 1975, 547 con nota di M. Di Paolo e in *Giust. civ.*, 1974, I, 1424, con nota di R. Triola; Cass. 22 gennaio 1975, n. 250, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1595; Cass. 21 maggio 1975, n. 2017, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 2288; Cass. 20 ottobre 1975 n. 3416, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 585; Cass. 8 ottobre 1976, n. 3334, in *Riv. not.*, 1977, 1006; Cass. 20 ottobre 1976, n. 3639, *Riv. leg. fisc.*, 1977, 1146; Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807 in *Corr. giur.*, 1989, 276 con nota di V. De Lorenzi, in *Giur. imp.*, 1989, I, 164, con nota di R. Zampini e in *Giur. it.*, 1989, I, 1, con nota di A. Chianale.;

[3] Annota LEO M, in *Il trasferimento di cubatura, studio CNN n.1763 op. cit.*, p.690 e ss. che le conclusioni cui pervenne la Suprema Corte nel filone giurisprudenziale cui si fa cenno nel testo ed inaugurato negli anni '70 furono dettate eminentemente da preoccupazioni di carattere fiscale, e cioè se l'atto di trasferimento della cubatura potesse fruire o meno delle agevolazioni di cui alla legge 2 luglio 1949 n.408 (cd. Legge Tupini) a fronte del diverso orientamento tenuto dall'A.F. per la quale siffatto trasferimento doveva considerarsi porsi al di fuori della previsione della menzionata legge e pertanto da tassare secondo i criteri ordinari di cui all'art. 1 parte prima all. 'A' della tariffa allegata alla legge di registro

[4] vengono richiamate *Cass.*, Sez. 2<sup>a</sup>, 22 febbraio 1996, n. 1352; *Cass.*, Sez. 2<sup>a</sup>, 12 settembre 1998, n. 9081;

[5] dei quali vedi una fedele ricostruzione in PATTI-RUSSO, *La cessione di cubatura tra diritto privato e diritto pubblico, op. cit.* p.1675 e ss..

[6] cfr. anche per questi ultimi LEO, *Il trasferimento di cubatura, op. cit.* p.689 e ss.

[7] cfr.. *Cass.* 1° giugno 1953 n.1655 citata da PICCO-MAROCCO, *I così detti trasferimenti di cubatura*, in *Riv.Not.*, 1974, p.626

[8] sostenuta da CIMMINO – *La cessione di cubatura nel diritto civile*, op. cit. p.1137 e ss.

[9] cfr. *Cassaz.* 27 settembre 1997 n.9508 in *Giust. civ. Mass.* 1997, 1799

[10] cfr. per l'opinione positiva (doppio negozio), seppure risalente, GROSSO e DEJANA, *Le servitù prediali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* diretto da VASSALLI, Torino, 1951. Pag. 429

[11] ai sensi del 3° comma art.17 della legge n.52/85 come ricorda anche il TRIOLA, (voce) *Trascrizione*, in *Enc.Dir.* 1992, vol, XLIV, pag.942

[12] la cui legittimità pare avvalorata da quanto ritenuto dal T.A.R. della Valle d'Aosta nella sentenza 14 luglio 1978, n. 39 in *Foro Amm.* 1978, I,2548 (s.m.), per cui : “L'accorpamento a favore di un lotto della cubatura edificabile di un altro lotto del medesimo proprietario effettuato con formale atto di asservimento, accettato dall'amministrazione comunale ai fini della volumetria autorizzabile, non può essere oggetto di censura, purché si evidenzi che la superficie risultante dallo scorporo di una particella e l'accorpamento di un'altra sia delle stesse dimensioni della precedente ed abbia ugualmente carattere continuativo.”

[13] In una interessante sentenza del Consiglio di Stato (Sez.IV 6 luglio 2010 n.4333), reperibile alla pagina web <http://www.gadit.it/aggiornamento.asp?id=3248&idAgg=2>, si ribadisce il concetto per cui l'asservimento di volumetria edificabile di pertinenza di un fondo 'A' a favore di altro 'B', appartenenti entrambi al medesimo proprietario, (pur potendosi 'presumere' o desumere dalla circostanza che le particelle siano di spettanza dell'unico proprietario, in conformità con quanto stabilito dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato in data 23 aprile 2009 n.3), in caso di cessione della particella 'B' a terzi, debba poi essere oggetto di apposito atto negoziale da stipulare a vantaggio del nuovo proprietario: ciò perché la cessione della particella 'B' fruente dell'asservimento (quando apparteneva al medesimo proprietario della particella 'A' asservita) non 'porta con sé' il beneficio dell'asservimento a carico della particella non alienata. Pertanto detto beneficio non può essere trasferito al terzo acquirente della particella 'B' senza specifico atto di asservimento.

[14] così definita efficacemente da GAMBARO, *La proprietà edilizia*, in *Trattato Rescigno* Torino, 1982, vol.7, pag.527

[15] In tema di perequazione e compensazione, si vedano, nella letteratura giuridica, MAZZARELLI, *Proprietà e piano*, in *Annali 1998-1999*, Università degli Studi della Tuscia, Viterbo, 2000, 9 ss., in particolare 17 ss., URBANI, *I problemi giuridici della perequazione urbanistica*, in *Riv. giur. urb.*, 2002, 587 ss., POLICE, *Gli strumenti di perequazione urbanistica: magia evolutiva dei nomi, legalità ed effettività*, in *Riv. giur. edil.*, 2004, II, 3 ss., CROSETTI, *Evoluzione del regime d'uso dei suoli e nuovi strumenti di perequazione urbanistica*, in *Quad. reg.*, 2004, 547 ss., PERONGINI, *Profili giuridici della pianificazione urbanistica perequativa*, Milano, 2005;

[16] la 'perequazione' quale modalità interattiva tra amministrazioni locali e proprietari di pianificazione del territorio è in ogni caso un'istanza recepita anche da altre legislazioni regionali, oltre quelle menzionate nel testo. Qui basti ricordare L.R. Basilicata, 11 agosto 1999, n. 23; L.R. Calabria, 16 aprile 2002, n. 19; L.R. Campania, 22 dicembre 2004, n. 16; L.R. Umbria, 22 febbraio 2005, n. 11; L.R. Toscana, 3 gennaio 2005, n.1; L.R. Puglia, 22 febbraio 2005, n. 3; L.R. Emilia Romagna, 24 marzo 2000, n. 20;

[17] approvato dopo un lungo e faticoso 'iter' con delibera C.C. n. 22 del 12 febbraio 2008.

[18] Cfr. sul punto CASINI, *Perequazione e compensazione nel nuovo piano regolatore generale di Roma*, in *Giornale Dir. Amm.*, 2009, 2, 203;

[19] così FRACANZANI, *Il credito edilizio nella legge regionale Veneto n.11/04: emissione di carata moneta?* all'indirizzo [http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/Fracanzani\\_\\_Il\\_credito\\_edilizio.htm](http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/Fracanzani__Il_credito_edilizio.htm)

[20] in tal senso v. STELLA RICHTER, *La perequazione urbanistica*, in *Riv.giur.edil.*, 2005, 169

[21] così ritiene URBANI, *Conformazione della proprietà, diritti edificatori e moduli di destinazione d'uso dei suoli*, in *Urbanistica ed appalti* n.8/2006, 905) il quale non esclude che si possa argomentare al riguardo anche in termini di 'frutto' del bene, intendendo per frutto la potenzialità edificatoria di cui il bene è capace

[22] GAMBARO, *Compensazione urbanistica e mercato dei diritti edificatori*, Milano 25 novembre 2010 reperibile all'indirizzo

<http://www.scuoladinotariatodellalombardia.org/2010/GAMBARO%20-%20Diritti%20edificatori%20e%20mercato.%20Alcuni%20prolegomeni.pdf> .

[23] cfr. TESTA, *La disciplina delle volumetrie edificabili nella L.R. Lombarda n 12/2005*, in *Immobili e proprietà*, 2006, 9, 560

[24] si tratta del Comune di Bernareggio che segnatamente con delibera del Consiglio Comunale n.73 del 25 novembre 2005 Pubblicata sul B.U.R. della Lombardia n. 49 del 7 dicembre 2005 Serie Inserzioni, pag. 2127, all'art. 46 ha stabilito che "Le volumetrie perequative sono utilizzabili al fine di migliorare la qualità architettonica ed ambientale e la riorganizzazione ambientale degli spazi già edificati degli ambienti consolidati che necessitino di incrementi volumetrici consentiti...La prenotazione della volumetria perequata è subordinata a Convenzione regolante le modalità di utilizzo e l'entità delle volumetrie. Nella convenzione saranno specificate le volumetrie perequate ammesse, quelle già utilizzate e quelle di cui si richiede l'utilizzo. Queste ultime volumetrie saranno le sole soggette a cessione di standard, o a monetizzazione, o a realizzazione di opere pubbliche concordate con l'Amministrazione comunale, eventualmente anche esterne al comparto. Può sostituire la Convenzione, un atto unilaterale d'obbligo debitamente registrato, applicativo dello Schema di Convenzione proposto dal privato al Sindaco ed approvato dalla Giunta comunale, attuativo delle disposizioni del presente articolo. La corresponsione degli importi avverrà all'atto della stipula della Convenzione."

[25] Piano che l'art. 9 della legge regionale lombarda n.12/2005 definisce come quello in grado di "assicurare una dotazione globale di aree per attrezzature pubbliche e di interesse pubblico o generale, le eventuali aree per l'edilizia residenziale pubblica e le dotazioni a verde, i corridoi ecologici e il sistema del verde di connessione tra territorio rurale e quello edificato ed una loro razionale distribuzione sul territorio comunale, a supporto delle funzioni insediate e previste."

[26] cfr. al riguardo le argomentazioni di cui allo studio CNN n.72/2005/T (estensore PISCHETOLA), approvato il 19 settembre 2005, in *Studi e materiali* n.1/2006, Milano 2006,p.455

[27] così TORRANI, *La legge nuova sui suoli*, Varese, 1977 pp.30 e 31

[28] Cfr. in relazione agli atti di cd. redistribuzione immobiliare fra co-lottizzanti? *Risoluzione* n. 220210 del 16 dicembre 1986 - Dir. TT.AA e la *Risoluzione* n. 250666 del 3 gennaio 1983, Dir. TT.AA, secondo cui "L'art. 20 [ndr. della legge n. 10/77], per aver menzionato genericamente le 'convenzioni' tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti ...che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione".

Cfr. altresì *Studio* CNN n. 22/2001/T, est. CANTAMESSA - CIPOLLINI, *Retrocessione di aree funzionali ad una lottizzazione già trasferite gratuitamente al Comune* (approvato dalla Commissione studi tributari il 20 settembre 2002) e *Studio* N. 307 bis, est. PETRELLI, *Regime fiscale degli atti di cessione gratuita di aree ai*

*Comuni* (approvato dalla Commissione Studi tributari il 19 maggio 1995);

in ordine alla possibilità di ritenere assoggettabile al regime agevolato di cui al DPR n.601/73 l'atto di redistribuzione immobiliare fra co-lottizzanti anche in assenza della costituzione di un formale consorzio di urbanizzazione (ed in contrario avviso rispetto a quanto emerge da *Risoluzione* Agenzia Entrate n. 156/E del 17 dicembre 2004) cfr. PISCHETOLA, *Il trattamento fiscale delle convenzioni di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti*, in *Immobili e Proprietà*, n. 4/2005, pagg. 204 e ss.).

[29] Cfr. lo studio CNN (estensore PETRELLI) n.ro 24/2002/T, *Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti di terreni edificabili*, in *Studi e materiali*, n.1/2003, Milano 2003, p.139 - formulato in riferimento alla previgente normativa, ma le cui conclusioni possono essere qui evocate per l'identità di materia - in cui testualmente " ... 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. Sennonché, non vi è nulla, né nella *ratio* della norma, né nei lavori preparatori che autorizzi tale conclusione. Innanzitutto, la *ratio*, 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" 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 comprendere 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."