



Roma, 20 agosto 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Richiesta di consulenza giuridica – Redditi diversi – Cessione del diritto di rilocalizzazione previsto dalla legge regionale dell'Emilia Romagna n. 38 del 1 dicembre 1998 – art. 67 del TUIR

QUESITO

L'ordine dei dottori commercialisti di ... ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte sui redditi, alla somma incassata da una persona fisica a seguito della cessione del diritto di rilocalizzazione previsto dalla legge regionale dell'Emilia Romagna n. 38 del 1 dicembre 1998.

In sintesi, la normativa regionale citata prevede che il cittadino, proprietario di un edificio che dovrà essere demolito o la cui esistenza è incompatibile con la realizzazione di opere pubbliche, potrà ricostruirlo in un'altra zona di sua proprietà nell'ambito dello stesso comune, anche in deroga alle limitazioni derivanti dal piano regolatore generale.

Laddove il cittadino non voglia o non possa esercitare il diritto di rilocalizzazione potrà, con il consenso del Comune, trasferirlo a terzi.

In tal caso, il terzo acquirente potrà ricostruire l'edificio demolito/impattato ovvero utilizzare la relativa superficie edificabile per ampliare altri fabbricati in un'altra zona di sua proprietà nell'ambito dello stesso Comune.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il provento percepito per la cessione del diritto di rilocalizzazione non è riconducibile in nessuna delle categorie reddituali contemplate dall'art. 6 del TUIR e, pertanto, non è assoggettabile a tassazione ai fini dell'IRPEF.

In particolare, l'importo percepito non può essere ricondotto nell'ambito della categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir, in quanto le ipotesi ivi previste sono da ritenersi tassative e non ricomprendono la fattispecie prospettata. Oggetto del trasferimento non è, infatti, né l'immobile né l'area edificabile. Inoltre, non si verifica alcun trasferimento di diritto reale di godimento e non si costituisce una servitù a non edificare come nel caso della cessione di cubatura. Tale circostanza è confermata dal fatto che gli atti concernenti i trasferimenti dei diritti di rilocalizzazione non vengono ricevuti dai notai, ma sono perfezionati esclusivamente a mezzo di scrittura privata registrata.

In via residuale, qualora si volesse individuare una fattispecie impositiva, è opportuno sottolineare come il trasferimento del diritto dovrebbe ricondursi alla fattispecie di cessione dell'immobile originario, tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del TUIR, come plusvalenza nel caso di cessione entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge regionale n. 38 del 1998, recante norme per la rilocalizzazione degli edifici interessati dalla realizzazione di opere pubbliche stradali, ferroviarie e idrauliche, ha previsto quanto segue:

- gli edifici funzionali all'agricoltura e ricadenti in zone territoriali omogenee E che debbano essere demoliti in conseguenza di provvedimenti espropriativi connessi alla realizzazione di opere pubbliche stradali, 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 P.R.G. (art. 1, comma 1);
- il comune provvede alla rilocalizzazione degli edifici da demolire diversi da quelli di cui al comma 1 o che non siano stati ricostruiti ai sensi del medesimo comma, anche se ricadenti al di fuori delle zone territoriali omogenee E, a mezzo di variante del P.R.G (art. 1, comma 2)
 - per gli edifici, le cui destinazioni d'uso sono incompatibili con la costruzione delle opere pubbliche, il Consiglio Comunale provvederà alle modifiche delle previsioni urbanistiche al fine di garantire la funzionalità degli immobili interessati (art. 1, comma 3);
 - le concessioni relative agli edifici ricostruiti con la stessa potenzialità edificatoria sono rilasciate a titolo gratuito (art. 1, comma 4);
 - gli edifici residenziali il cui uso abitativo è incompatibile con la realizzazione delle infrastrutture pubbliche possono essere ricostruiti al di fuori delle zone di rispetto. In tale ipotesi, il proprietario dell'edificio in base alla convenzione cede l'immobile all'ente che realizza l'opera, il quale non può destinarlo a finalità abitative. La relativa concessione edilizia è soggetta alla corresponsione del contributo secondo la normativa vigente (art. 2).

La normativa richiamata prevede, in sostanza, che ai proprietari degli immobili sia attribuita una potenzialità edificatoria (c.d. ius aedificandi) pari, per superficie, volume e destinazione, a quella dell'edificio preesistente, demolito in seguito al provvedimento di esproprio o ceduto, in base a convenzione, all'ente che realizza l'opera.

Attraverso la concessione del diritto di localizzazione gli enti locali attuano la ricostruzione di siti urbani e rurali, non compatibili con la realizzazione delle grandi opere, in un'altra zona del territorio comunale, adeguando gli strumenti urbanistici ove necessario, in modo da mantenere in vita il tessuto sociale, abitativo e produttivo, della comunità locale che diversamente verrebbe a disintegrarsi.

La concessione dello ius aedificandi, suscettibile di essere ceduto al proprietario di un altro terreno, nel caso in esame, si ritiene che non abbia la funzione di ristorare la perdita fisica o funzionale dell'immobile divenuto inagibile, che viene ristorata attraverso 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.

Non si condivide, pertanto la tesi prospettata dall'associazione istante che ravvisa, peraltro solo in via residuale, nella cessione del diritto di localizzazione la cessione di un diritto sostitutivo dell'immobile preesistente.

La connessione ravvisabile tra il diritto di localizzazione e la potenzialità edificatoria del terreno porta, invece, a ritenere che la cessione a titolo oneroso di tale diritto configuri un'ipotesi negoziale analoga alla c.d. cessione di cubatura, la cui rilevanza reddituale, in assenza di una specifica qualificazione normativa, deve essere valutata alla luce dell'inquadramento giurisprudenziale dell'istituto.

Secondo il prevalente orientamento della Corte di Cassazione (tra tutte si segnala Cass. n. 6807/1988), la cessione di cubatura è *“quell'atto, a titolo oneroso attraverso il quale il proprietario del fondo, cui inerisce una determinata cubatura, distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui”*. Più di recente, la stessa Suprema Corte ha confermato le caratteristiche di realtà della cessione di cubatura, affermando che essa *“non è definibile altrimenti che quale facoltà inerente al diritto di proprietà”* (Cass. n. 10979/2007).

Sulla base delle suesposte considerazioni, la scrivente, conformemente all'interpretazione già sostenuta con la risoluzione del 17 agosto 1976 prot. 250948, ritiene che anche in materia di imposte dirette, il contratto di cessione di cubatura e, conseguentemente la cessione dei diritti di rilocalizzazione, concluso da privati produce un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari. Infatti, nell'operazione di cessione prospettata, attraverso il

consenso del comune si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali di godimento, in quanto 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.

L'art. 9, comma 5, del TUIR dispone che, *“ai fini delle imposte sui redditi 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”*.

In relazione a quanto sopra, tenuto conto che nella fattispecie in esame viene a configurarsi il trasferimento di una posizione giuridica assimilabile ad un diritto reale di godimento, per la quale si rendono applicabili le regole fiscali stabilite in relazione alle cessioni della proprietà, ne consegue che la cessione dei diritti di rilocalizzazione è produttiva di plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR.

In particolare, la cessione di diritti di rilocalizzazione che insistono su terreni agricoli realizza plusvalenza se il terreno è stato acquistato da meno di cinque anni e se non è pervenuto per successione mentre se detti diritti insistono su terreni edificabili la relativa cessione genera comunque plusvalenza ai sensi della richiamata lett. b), ultima parte, del citato articolo 67 del TUIR.

Nell'ipotesi in cui la cessione del diritto di rilocalizzazione genera plusvalenza, occorre individuare le modalità di determinazione della stessa.

In linea generale, ai sensi dell'art. 68, comma 1, del Tuir, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra i *“corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo”*.

Nel caso di specie, mentre il valore finale è certo, in quanto corrispondente al corrispettivo del cessione del diritto di rilocalizzazione,

contrattualmente determinato, più complessa è l'individuazione del valore iniziale del diritto ceduto.

Al riguardo, la scrivente ritiene possibile ricorrere ad una perizia di stima dell'immobile che stabilisca il valore della volumetria edificabile rispetto al valore del terreno. In tal caso, i costi sostenuti per la relazione di stima, qualora siano stati effettivamente sostenuti e rimasti a carico del contribuente possono essere portati in aumento del valore iniziale da assumere ai fini del calcolo della plusvalenza, in quanto costituiscono costo inerente al bene.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.