

Gli aspetti fiscali del trasferimento di cubatura

Il trasferimento di cubatura, pur essendo un fenomeno assai diffuso, pone ancora problemi di natura civilistica e fiscale. Scopo del presente articolo è quello di sintetizzare i differenti aspetti fiscali del fenomeno, individuando alcune possibili soluzioni

di Stefano Lunardi

Ragioniere commercialista in Genova e revisore contabile

e Stefano Ricci

Dottore commercialista in Genova e revisore contabile

1. Aspetti introduttivi e definitivi del "trasferimento di cubatura"

La legislazione urbanistica che si è succeduta a partire dalla L. 6 agosto 1967, n. 765 sino ad oggi ha favorito lo svilupparsi, tra proprietari di aree edificabili, del fenomeno della "cessione", o più propriamente "trasferimento", di cubatura.

Con questa definizione si intende quel fenomeno per cui il proprietario di un'area edificabile trasferisce in tutto o in parte la volumetria potenzialmente suscettibile di edificazione sul proprio fondo al proprietario di un altro fondo, normalmente situato nella stessa zona urbanistica, così che quest'ultimo possa sommare i propri diritti di edificazione a quelli acquisiti, in ogni caso nel rispetto dei limiti posti dalle norme urbanistiche e regolamentari edilizie vigenti.

Benché la pratica sia estremamente diffusa, l'inquadramento giuridico, e conseguentemente fiscale, della stessa risulta non ancora del tutto concorde.

Le difficoltà di questo inquadramento possono essere ricondotte sostanzialmente ad alcuni fattori, di seguito riepilogati:

- l'assoluta lacuna legislativa in merito;
- l'intrecciarsi di norme privatistiche con norme amministrative;
- il fatto che la disciplina, pur avallata dall'autorità amministrativa per il perseguimento di fini di razionalizzazione e riqualificazione urbanistica, sia nata sostanzialmente in modo pionieristico "negli studi dei notai";
- la prassi amministrativa delle varie regioni e persino singoli comuni costringe ad adattare continuamente la normativa contrattuale civilistica.

Pur vertendo questo lavoro sull'aspetto fiscale dell'argomento, è necessario effettuare alcune sintetiche schematizzazioni sugli inquadramenti giuridici elaborati per la fattispecie (1).

Preliminarmente si dà conto del fatto che la dottrina e, particolarmente, la giurisprudenza, hanno effettuato due tipologie di indagine: la prima, in un certo qual senso più rigorosa, volta a identificare il fenomeno che ne occupa dal punto di vista

(1) Per una più approfondita e puntuale disamina dell'argomento, soprattutto in merito al riscontro delle posizioni dottrinali esistenti sull'argomento, si rinvia a *Il trasferimento di cubatura*. Studio n. 1763, approvato dalla Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato il 29 settembre 1999, in www.notariato.it/cnn/Studi_e_approfondimenti.

giuridico privatistico; la seconda, per l'individuazione della qualificazione giuridica alle sole finalità delle norme tributarie (2).

2. Inquadramento giuridico-privatistico

Preliminarmente si individuano alcuni profili di particolare rilievo del trasferimento di cubatura, fattispecie complessa nella quale concorrono le seguenti situazioni:

- l'atto consiste sostanzialmente nella rinuncia del proprietario del fondo cedente (sotto forma di rinuncia preventiva, o di ratifica successiva all'ottenimento dei permessi amministrativi di edificabilità, e in ogni caso senza necessità di apposito ulteriore atto negoziale privato) ad utilizzare per sé la cubatura mancante al cessionario;

- dall'atto deriva una limitazione di origine amministrativa a carico del fondo al quale la cubatura ceduta spetta in base agli strumenti urbanistici ed edilizi, in quanto a possibilità di sfruttamento edificatorio;

- gli effetti dell'atto in esame sono prodotti solamente dal momento nel quale l'autorità amministrativa concede la facoltà di edificare, per la maggior volumetria acquisita, sul fondo "acquirente".

Proseguendo in questa sintetica indagine, si riferisce come notevole sia stata, qualitativamente e quantitativamente, la produzione dottrinale e giurisprudenziale sull'argomento; in definitiva possono essere estrapolati i seguenti principali orientamenti, per i quali la cessione di cubatura può ritenersi assimilata:

a) alla cessione di un diritto reale inerente a un bene, e quindi configurante un bene in sé, valutabile economicamente. Si è ritenuto in particolare che "l'edificabilità di un'area espressa in termini di volumetria costituisce nella realtà degli affari un valore economico che tende a staccarsi dalla proprietà del suolo per formare oggetto di commercio e di negoziazione autonoma tra privati" (3). Questa tesi si basa sul dato dell'art. 810 del codice civile, secondo cui "Sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti", non parrebbe limitarsi solo ai beni materiali. Questa tesi ha avuto in dottrina e giurisprudenza un certo seguito, tanto che

(2) A questo riguardo Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807 (in banca dati "fisconline") testualmente riferisce: "Il problema perciò della qualificazione come diritto reale immobiliare e quello della trasferibilità vanno esaminati in relazione ai particolari aspetti della disciplina tributaria, per la quale è sufficiente che nella pattuizione intervenuta tra le parti si riscontrino effetti assimilabili a quelli propri di un trasferimento immobiliare".

(3) A. Ruggiero, *Contenuto e finalità delle convenzioni urbanistiche nell'esperienza notarile*, in "Convenzioni urbanistiche e tutela dei rapporti tra privati", Milano, 1995.

è ormai prassi consolidata il conferimento di cubatura in società di capitali, tanto in sede di aumento quanto di costituzione;

b) a un atto costitutivo di una servitù;

c) a un negozio di tipo obbligatorio, in quanto comportante un'obbligazione di "fare, non fare e di permettere", in particolar modo a carico del cedente la cubatura in questione;

d) a un provvedimento amministrativo complesso, nel quale l'atto privato intercorrente tra il cedente e l'acquirente la cubatura configurerebbe solamente un "passaggio" prodromico all'emanazione dell'atto amministrativo di concessione o licenza edilizia.

Non è evidentemente questa la sede per approfondire criticamente gli orientamenti sopra delineati, dei quali si è voluto dare conto per illustrare l'ampiezza della gamma di configurazioni attribuite alla fattispecie in questione.

Nel seguito, pertanto, si riferirà sinteticamente in merito alle posizioni di maggior rilevanza, avuto riguardo allo scopo del presente lavoro.

2.1. Inquadramento quale atto traslativo di un diritto reale

Il trasferimento di cubatura è ritenuto assimilabile al trasferimento di un diritto reale immobiliare, per consolidato orientamento giurisprudenziale (4), in quanto:

(4) Tra tutte si segnala Cass. n. 6807/1988, *cit.*, che così motiva: "Il diritto di costruire sul proprio fondo, entro i limiti stabiliti dalle norme e dagli strumenti urbanistici che ne precisano l'ampiezza secondo un determinato rapporto area-volume, si traduce indubbiamente, per il proprietario, in una 'qualità' del fondo, che infatti registra sul mercato immobiliare una plusvalenza in ragione delle concrete possibilità di sfruttamento edilizio consentite. La cubatura costruttiva realizzabile costituisce perciò una *utilitas* dello stesso e, in definitiva, un bene in senso economico-giuridico. Il diritto del proprietario del suolo edificabile ad utilizzarlo secondo tale suo carattere concreta una facoltà che, con il concorso dello strumento autorizzativo affidato alla pubblica autorità, permette l'ampliamento del contenuto economico del diritto. Entro il limite segnato dalla necessità di detto strumento autorizzativo, il diritto allo sfruttamento edilizio del proprio fondo è da ritenere disponibile, nel senso che il proprietario del suolo, come può non esercitare, o invece esercitare, la facoltà di costruire su di esso, così può trasferire ad altri il diritto ad eseguire costruzioni sul suo fondo (cedendo la proprietà o il diritto di superficie). Quando, senza cedere anche il suolo (cui inerisce, secondo la normativa urbanistica, una determinata volumetria costruttiva) il proprietario rinuncia a sfruttare per sé tale volumetria, al fine di mettere in grado il proprietario del fondo finitimo di chiedere licenza edilizia per una costruzione sul suo fondo di volume maggiore di quella ad esso spettante, avvalendosi della volumetria cui il cedente ha rinunciato in suo favore, non vi è dubbio che la *utilitas* in questione, dopo il rilascio della licenza edilizia e la realizzazione dell'opera, risulterà trasferita dall'uno all'altro proprietario e il diritto dell'uno ampliato di quanto l'altro sarà stato ridotto. Ciò basta per evidenziare la realtà del diritto trasferito ed anche il carattere negoziale dell'atto che le parti hanno posto in essere al fine di permettere il detto effetto".

Riguardo a fattispecie giudicate ai fini previsti dalla legge tri-

- il diritto di costruire sul proprio fondo, entro i limiti stabiliti dalle norme e dagli strumenti urbanistici, costituisce per il titolare del diritto dominicale sullo stesso una "qualità" del fondo (prova ne sarebbe il fatto che la valorizzazione dei terreni si incrementa sensibilmente nel momento in cui vengono compresi, in base alle norme e ai regolamenti amministrativi inerenti, in zone suscettibili di edificabilità);

- la cubatura costruttiva realizzabile integra perciò gli estremi di una *utilitas* del fondo interessato, e, in definitiva, un bene in senso economico e giuridico;

- la facoltà edificatoria, con il concorso delle autorizzazioni nella potestà della pubblica autorità, può quindi ritenersi disponibile per il proprietario del suolo edificabile;

- l'essere tale facoltà edificatoria nella disponibilità del proprietario del suolo significa che lo stesso ha piena facoltà - innanzi tutto e ovviamente - di esercitare, o meno, tale facoltà, ma anche di trasferirla ad altri, sia a seguito della cessione del fondo, che per la cessione del solo diritto di superficie, che (ed è il caso che ci riguarda) rinunciando a sfruttare per sé tale volumetria e concedendo la possibilità al proprietario di un altro fondo di adire l'autorità pubblica per l'ottenimento di un permesso edilizio avente ad oggetto una cubatura maggiore di quella spettante al fondo "acquirente" sulla base degli strumenti urbanistici vigenti;

- in tale ultimo caso non vi è dubbio che l'*utilitas* in questione, dopo il rilascio dell'autorizzazione a edificare, risulterà trasferita dall'uno all'altro proprietario, e il diritto dell'altro sarà ampliato di quanto quello dell'uno sarà ridotto;

- il proprietario dell'area cui ineriva la cubatura ceduta perde il diritto di costruire sulla medesima, e tale diritto viene acquisito, sia pure per area diversa, dal proprietario del fondo cui la cubatura è trasferita.

Ciò sarebbe sufficiente, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia, ad evidenziare la realtà del diritto trasferito, da individuarsi in un diritto reale atipico (sempre che sia, appunto, accettabile la configurabilità di detta categoria nel nostro ordinamento giuridico), per alcuni assimilabile al diritto di superficie, in questo caso sul fondo proprio (dell'acquirente la cubatura), invece che sul fondo altrui.

I principali argomenti contrari a tale impostazione possono essere così schematizzati:

butaria, si vedano anche Cass. 6 luglio 1972, n. 2235, in "Riv. Leg. Fisc.", 1973, pag. 766 e in "Rass. Avv. Stato", 1972, I, sez. 5; Cass. 9 marzo 1973, n. 641, in "Riv. Not.", 1973, pag. 1165; *Id.* 30 aprile 1974, n. 1231, in "Riv. Not.", 1975, pag. 547, e in "Giust. Civ.", 1974, I, pag. 1424; *Id.* 22 gennaio 1975, n. 250, in "Riv. Leg. Fisc.", 1975, pag. 1595, mentre per l'esame di vertenze non tributarie Cass. 29 giugno 1981, n. 4245, in "Giur. It.", 1982, I, 1, 685.

- non coerenza al principio della tipicità dei diritti reali, derivante dalla necessaria limitazione delle possibilità di modificare la destinazione economica dei beni;

- viene attribuita scarsa rilevanza al "momento amministrativo" della fattispecie, ossia alla concessione, da parte della Pubblica Amministrazione, del provvedimento autorizzativo all'edificazione, che solo (in quanto discrezionale e volontario) permette il perfezionamento dell'atto di trasferimento della cubatura.

2.2. Qualificazione quale atto costitutivo di una servitù

Il trasferimento di cubatura è ritenuto assimilabile all'atto costitutivo di una servitù (in questo caso *servitus inaedificandi* nel caso di trasferimento dell'intera cubatura afferente un fondo, o *altius non tollendi* nel caso di cessione parziale), per prevalente orientamento dottrinale (5) ma anche secondo una certa giurisprudenza (6), in quanto:

- realizza l'imposizione di un peso (l'inedificabilità totale o parziale) sopra un fondo, per l'utilità di un altro fondo, appartenente a un diverso proprietario;

- prevede per il proprietario del fondo servente un dovere negativo, e non positivo.

I principali argomenti contrari a tale impostazione possono essere schematizzati come segue:

- anche in questo caso si attribuirebbe scarsa rilevanza alla necessità del vincolo amministrativo di inedificabilità del fondo "cedente", che, come accennato, permette il perfezionamento dell'atto di trasferimento della cubatura; inoltre, va considerato che il contenuto della servitù è una *utilitas* permanente che il fondo dominante riceve da quello servente, mentre nel caso in esame l'utilità si esaurisce con il rilascio della concessione edilizia per la cubatura desiderata (vero è, però, che tale utilità si potrebbe ravvisare anche nel tenere e godere un fabbricato di volumetria incrementata); in definitiva, la cessione di cubatura acquista rilevanza

(5) G. Picco, *Natura ed efficacia dei vincoli volumetrici conseguenti a piani regolatori o regolamenti urbanistici - il trasferimento di cubatura*, Relazione al XV Congresso nazionale del Notariato, Verona, 1966; G. Picco-A.M. Marocco, *I costi detti "trasferimenti di cubatura"*, in "Riv. Not.", 1974, pag. 626; M. Maré, *Natura e funzione dell'atto d'obbligo nell'ambito del procedimento di imposizione di vincoli di destinazione urbanistica*, in "Riv. Not.", 1990, pag. 1347; N. Grassano, *La cessione di cubatura*, in "Riv. Not.", 1992, pag. 1069; F. Gerbo, *La cessione di volumetria*, in "Il Notaro", 1998, pag. 105; R. Colletti, *La servitù e la cessione di cubatura*, in "Nuova Rassegna", 1996, pag. 68.

(6) Si veda al riguardo Cass. 25 ottobre 1973, n. 2743, in "Giust. Civ.", 1974, I, pag. 922; Cass. 25 febbraio 1980, n. 1317, in "Giur. It.", 1981, I, 1, 1346; Cass., SS.UU., 20 dicembre 1983, n. 7499, in "Giur. It.", 1984, I, 1, 209.

esterna in quanto è l'elemento causale per l'emissione di un atto amministrativo (la concessione edilizia), mentre la servitù determina un rapporto tra il fondo servente e quello dominante che non si ripercuote all'esterno;

- l'utilità non matura solamente a favore di fondo contiguo, in quanto il trasferimento di cubatura può essere attuato anche tra fondi non contigui, non riscontrandosi così il requisito della *vicinitas* connaturato alle servitù; tuttavia tale criterio deve intendersi non in senso assoluto, ma relativamente al contenuto della servitù;

- a seconda dei differenti *iter* amministrativi previsti dai regolamenti urbanistici, si potrebbe riscontrare una situazione, incompatibile con i principi generali in materia di servitù, di contravvenzione del principio per il quale i fondi devono appartenere a proprietari diversi;

- la sussistenza del carattere di perpetuità; la servitù, infatti, può avere durata temporanea ed è suscettibile di prescrizione per uso ventennale.

2.3. Atto costituente un mero rapporto obbligatorio

Avuto riguardo al sopra accennato intersecarsi di atti privati (inerenti al trasferimento della cubatura tra proprietari di fondi) e provvedimenti amministrativi (di concessione della licenza ad edificare sul suolo), si può in definitiva rilevare che entrambe le impostazioni di cui ai precedenti paragrafi sono accomunate da un "punto debole" (in quanto a incongruenza relativamente a inquadramenti sistematici "tipici"), nel rapporto tra l'atto (tra privati) di trasferimento della cubatura, e l'atto (pubblico) di concessione o licenza edilizia, senza il quale il trasferimento di cubatura non dispiega efficacia, rivelandosi perciò improduttivo di effetti giuridici.

Ciò considerato, la più recente giurisprudenza in materia (7), nonché una ricostruzione dottrina-

(7) Cass. 22 febbraio 1996, n. 1352, in "Nuova Giur. Civ. comm.", 1997, I, pag. 339, con nota di De Martinis, è portatrice di tale ulteriore precisazione, nell'ambito di alcune sentenze della Suprema Corte aventi ad oggetto contenziosi sorti a seguito di cessioni di fondi la cui cubatura edificabile risultava ridotta, senza che ciò fosse a conoscenza degli acquirenti, in dipendenza da trasferimenti di cubatura disposti dal cedente anteriormente alle cessioni dei suoli (quindi riguardanti contenziosi non tributari). La massima n. 4 recita: "L'accordo con il quale una delle parti cede parzialmente o per intero la facoltà di edificare dal proprio terreno a quello appartenente all'altra parte, compreso nella stessa zona urbanistica, per consentirle di chiedere ed ottenere una concessione per la costruzione di un immobile di volume maggiore a quello a cui avrebbe avuto diritto (cosiddetto trasferimento di cubatura), ha efficacia solo obbligatoria tra i suoi sottoscrittori, mentre il trasferimento di cubatura fra le parti e nei confronti dei terzi è determinato esclusivamente dal provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che a seguito della rinuncia all'utilizzazione della volumetria manifestata al comune dal cedente, aderendo al progetto edilizio presentato dal cessionario, può essere emanato in favore di quest'ultimo dall'ente pubblico". La stessa giusti-

le (8), ritengono che l'accordo in questione non abbia efficacia solo obbligatoria tra i suoi sottoscrittori, poiché il trasferimento di cubatura fra le parti, ma soprattutto nei confronti dei terzi, sarebbe determinato esclusivamente dal provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che a seguito della rinuncia all'utilizzazione della volumetria manifestata al comune dal cedente, aderendo al progetto edilizio presentato dal cessionario, può essere emanato in favore di quest'ultimo dall'ente pubblico.

È innegabile, infatti, che la fattispecie del trasferimento di cubatura può dirsi realizzata solo mediante il coinvolgimento della Pubblica Amministrazione, con l'instaurazione di due rapporti giuridici: uno tra i privati proprietari delle aree (di natura privatistica), l'altro tra il privato e l'Amministrazione (di natura amministrativa).

L'operazione quindi, già non facilmente inquadrabile nell'ambito delle categorie giuridiche tipiche, dovrebbe in questo senso essere interpretata alla luce della duplice natura che forzatamente assume nella propria formazione (inoltre il collegamento tra i due atti di cui sopra è reciproco, nel senso che nessuno di questi produce effetti se non vengono posti in essere entrambi).

Relativamente, quindi, alla visione critica delle due impostazioni "tradizionali" di cui ai paragrafi precedenti, si può dire che:

- considerare la cubatura edificabile come bene oggetto di un diritto reale immobiliare atipico non eliminerebbe dalla struttura del negozio di trasferimento di volumetria l'elemento pubblicistico, destinato ad incidere sulla libertà di circolazione del "bene" e sul relativo "godimento" di questo;

- aderire, altresì, allo schema della costituzione di una servitù non permette di "completare" il quadro giuridico di tale tipologia di atti.

L'autorizzazione comunale è stata poi dalla dottrina variamente qualificata: come *condicio iuris* (perché prevista dal piano regolatore), come *condicio facti* (perché la cessione di volumetria è fatti-

fica il *revirement* rispetto alla sentenza Cass. n. 6807/1988 come segue: "È vero che nella stessa decisione [la n. 6807/1988, n.d.A.] si è anche affermato che la cessione di volumetria produce effetti simili a quelli dei trasferimenti dei diritti reali immobiliari, tuttavia, come giustamente si è rilevato in dottrina, tale precisazione si spiega con la peculiarità della fattispecie concreta, nell'ambito della quale doveva giustificarsi l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro al contratto oggetto della controversia tributaria".

(8) L'opinione è stata sostenuta prima da G. Ceccherini, *Il cd. trasferimento di cubatura*, Milano, 1985, pagg. 53 e seguenti; in seguito da V. De Lorenzi, *Sul cd. trasferimento di cubatura*, in "Corr. Giur.", 1989, pag. 280; e quindi da A. Chianale, *Osservazioni sul cosiddetto trasferimento di cubatura*, in "Giur. It.", 1989, I, 1, 1548; A. Candian, *Il contratto di trasferimento di volumetria*, Milano, 1994; F. Gazzoni, *La cosiddetta cessione di cubatura*, in "Commentario al codice civile" diretto da P. Schlesinger, Milano, 1991, Vol. I, pagg. 658 e seguenti.

specie realizzabile anche in assenza di una espressa previsione contenuta negli strumenti urbanistici), o, infine, come presupposizione (in quanto il rilascio della concessione edilizia maggiorata è una situazione di fatto futura, comune a entrambi i contraenti, di carattere oggettivo e indipendente dalla loro volontà, che le parti hanno tenuto presente durante l'*iter* formativo del negozio), ma non è questa, come premesso, la sede per approfondire specificità di questo genere.

I principali argomenti contrari a tale impostazione possono essere schematizzati come segue:

- la prospettiva fortemente "pubblicistica" da cui la tesi si sviluppa finisce per porre una disciplina che poco garantisce gli interessi delle parti, dipendendo l'asservimento di un fondo ad un altro da un atto amministrativo;

- conseguenza logica della presente impostazione è l'inopponibilità ai terzi dell'accordo di cessione di cubatura, con riduzione dell'eventuale trascrizione dell'atto a valore di pubblicità "notizia".

3. Imposte sui trasferimenti

Seppure attraverso strade diverse, tanto dottrina quanto giurisprudenza hanno fornito un indirizzo sostanzialmente unitario alla problematica relativa alle imposte sui trasferimenti. Nel caso specifico il consolidato riconoscimento di effetti traslativi di diritti reali induce l'interprete ad applicare ad essi lo stesso trattamento stabilito per gli atti traslativi di diritti reali di godimento.

La giurisprudenza ricorrente negli anni '70 (9) assimilava il trasferimento di cubatura al trasferimento di una posizione soggettiva assimilabile ad un diritto reale, per cui si sosteneva l'applicabilità dell'aliquota propria dei trasferimenti di diritti reali di godimento.

Detta interpretazione giurisprudenziale è stata fatta propria dal Ministero delle finanze (10), che ha sancito come "l'assenso che il venditore darebbe all'acquirente a costruire sul terreno del medesimo acquirente un edificio di volumetria maggiore a quella prevista dal piano regolatore, con rinuncia del venditore a costruire sul proprio terreno ... è strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento ... in quanto la volontà dei contraenti è porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà. Da quanto sopra esposto deriva che all'atto in parola si rende applicabile l'aliquota di cui all'art. 1 della Tariffa A del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634".

(9) Tra le altre Corti di Cassazione 6 luglio 1972, n. 2235; 21 marzo 1973, n. 802; 30 aprile 1974, n. 1231; 22 gennaio 1975, n. 250; 21 maggio 1975, n. 2017.

(10) Risoluzione n. 250948 del 17 agosto 1976 (in banca dati "fisconline").

Nonostante la granitica conforme giurisprudenza della Suprema Corte, condivisa peraltro da numerosi Autori (11), in ambito dottrinale vi è chi ha sollevato il problema del contrasto di detta interpretazione dominante con il principio che circo-scrive alle sole ipotesi già conosciute l'elenco dei diritti reali, escludendo la possibilità di individuare un ulteriore diritto reale di godimento su cose altrui (12).

A questo riguardo, è stato però obiettato che, tralasciando gli aspetti più squisitamente civilistici, l'imponibilità dell'istituto in esame ai fini dell'imposta di registro vada sempre interpretata applicando i principi generali del medesimo tributo, e, in particolare, quelli di cui all'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che stabilisce come le imposte sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti (13).

Più recentemente la Corte di Cassazione (14) ha sancito come "Ai fini dell'imposta di registro è soggetto all'imposta proporzionale e non all'imposta fissa, l'atto con cui il proprietario di un lotto edificabile costituisce su di esso un vincolo di inedificabilità ... Tale atto [la cessione di cubatura], pur non essendo un atto costitutivo di una servitù, non dà luogo infatti ad un mero vincolo amministrativo, in quanto il trasferimento della potenzialità edificatoria di un lotto all'altro comporta una diminuzione del valore del primo lotto e un correlativo incremento del valore dell'altro".

4. Imposte sui redditi

Nell'esaminare la tassazione diretta della cessione di cubatura occorre considerare separatamente l'ipotesi in cui il fondo cedente costituisce bene relativo all'impresa da quella contraria.

Nel primo caso, infatti, in base al principio di attrazione a reddito d'impresa di ogni componente positivo di reddito, salvo quelli esplicitamente esclusi, si assisterà alternativamente a:

- plusvalenza, nel caso in cui in cui il terreno cedente sia iscritto tra le immobilizzazioni;

- ricavo, nel caso in cui il terreno ricada tra la categoria di beni al cui scambio sia diretta l'attività di impresa.

(11) R. Zampini, *Cessione di cubatura, registro o IVA?*, in "Giur. Imp.", n. 1, II, 1989.

(12) Conformi a questa tesi minoritaria troviamo Di Paolo, *Trasferimento di cubatura e numero chiuso dei diritti reali*, in "Rivista del Notariato", 1975, P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2000; A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1975.

(13) M. Avino, in "Casi e questioni della riforma tributaria", caso 1218, 1992.

(14) Corte di Cassazione, n. 5363 del 2 novembre 1998.

Più complessa ed incerta è la disamina della tassazione diretta della cessione di cubatura nel caso diverso da quello sopra esaminato. Detta incertezza deriva sostanzialmente dalla differente impostazione giuridica che si intende dare al fenomeno. In particolare:

4.1. Diritto reale di godimento

Se si volesse accettare la soluzione che è stata sostanzialmente adottata unanimemente nel caso delle imposte indirette, ovvero l'assimilazione, a fini tributari, della cessione di cubatura a un diritto reale, la tassazione ricadrebbe senza ombra di dubbio nel disposto di cui all'art. 67, lettere a) o b), del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Ricordiamo, infatti, che l'art. 9 del Tuir, al comma 5, prevede come "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 e per i conferimenti in società".

In particolare la cessione andrebbe tassata alternativamente ai sensi del predetto articolo che prevede:

a) la tassazione delle plusvalenze relative alla lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva rivendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici;

b) la tassazione delle plusvalenze realizzate a titolo oneroso mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Volendo accogliere questa tesi, si deve sottolineare come possa apparire alquanto complesso determinare il valore del diritto di edificazione ceduto. In dottrina si è suggerito come detto valore si debba derivare per differenza, ovvero tra il valore di cessione ed un terreno analogo, ma non avente alcun utilizzo edificatorio, ed il valore di mercato del bene oggetto di cessione (15).

Appare evidente che detta soluzione aggiri esclusivamente il problema, in quanto non è spesso agevole individuare un terreno avente le citate caratteristiche.

4.2. Servitù a non edificare

Essendo in generale le servitù ricomprese tra i diritti reali di godimento, si deve ritenere che detta interpretazione porti ai medesimi risvolti impositivi visti nel punto precedente.

(15) M. Montanari, *Cessione di Cubatura inerente terreno edificabile*, in "Azienda e Fisco" n. 7/1994.

Autorevole opinione contraria è stata però espressa recentemente dal Consiglio Nazionale del Notariato (16), che, pur ammettendo l'esistenza di dubbi al riguardo, stabilisce come "sembra preferibile l'opinione di chi escluda la plusvalenza (relativa alla costituzione di servitù) nella considerazione che la natura di tale diritto appare incompatibile con la categoria reddituale delle plusvalenze". Curioso il fatto che poi, analizzando nel dettaglio la cessione di cubatura e ritenendo "verosimilmente che si tratti di costituzione di servitù o diritto reale atipico", si arrivi a sancire come "tuttavia, data la tipicità della costituzione è più probabile ritenere che tale atto possa generare plusvalenza".

4.3. Obbligo di non edificare

Se si mettono maggiormente in evidenza gli aspetti obbligatori della cessione di cubatura rispetto a quelli reali, conferendo in particolare peso agli aspetti abdicativi del diritto ad edificare, appare possibile attrarre a tassazione le somme relative a detta cessione quali redditi derivanti "... dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere", ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera l), del Tuir.

Detta interpretazione appare in parte contraddetta dal fatto che tale categoria di redditi sia di solito considerata quale un "di cui" dell'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, e che, quindi, sia caratterizzata dal requisito della temporaneità del rapporto. Si deve rilevare che la stessa Amministrazione finanziaria abbia più volte contraddetto questo principio, per esempio laddove tassava tra i redditi diversi la cessione di studi professionali quale un obbligo a non esercitare in via definitiva attività professionale nei confronti di clienti ceduti (17).

4.4. Risarcimento

Questa tesi, peraltro condivisa almeno parzialmente in dottrina (18), ma che non risulta avere avuto alcun seguito in giurisprudenza, è suffragata da un duplice ordine di considerazioni, scaturenti sia dall'interpretazione letterale della norma che da quella teleologica.

In primo luogo, si deve rilevare come l'elenco contenuto nell'art. 67 del Tuir abbia natura sicuramente tassativa e non esemplificativa, e come la cessione di un diritto per propria definizione atipico quale quello di cubatura non sia enunciato tra

(16) Consiglio Nazionale del Notariato, Studio 60-2006/T approvato il 21 aprile 2006.

(17) Risoluzione n. 108/E del 29 marzo 2002 (in "il fisco" n. 15/2002, fascicolo n. 2, pag. 2160).

(18) G. Rebecca-G. Borriero, *Cessione di terreni: ulteriori aspetti*, in "il fisco" n. 2/2003, fascicolo n. 1, pag. 201.

le cessioni che possono generare plusvalenza imponibile.

In secondo luogo, il legislatore e l'interprete fiscale hanno sempre escluso l'imponibilità delle indennità o dei risarcimenti, salvo che siano sostitutivi di redditi imponibili. A questo riguardo penso sia paradigmatico sottolineare quanto sancito, seppure in merito all'imposta di registro, dalla già citata sentenza della Corte di Cassazione n. 5363 del 2 novembre 1998, che ha affermato "... in quanto il trasferimento della potenzialità edificatoria di un lotto all'altro comporta una diminuzione del valore del primo lotto e un correlativo incremento del valore dell'altro".

Nelle motivazioni della sentenza si può quindi leggere chiaramente una funzione indennitaria del corrispettivo della cessione, che non dovrebbe quindi generare dei redditi imponibili ma esclusivamente ristora una oggettiva e definitiva perdita di valore.

5. Imposta comunale sugli immobili

I risvolti tributari ai fini Ici della cessione di cubatura sono stati affrontati solo parzialmente in dottrina ed in giurisprudenza (19).

Per approfondire il problema ritengo sia necessario basarsi prima di tutto sui principi generali di detta imposta.

Presupposto dell'Ici, lo ricordiamo, è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e terreni agricoli (20). L'art. 2 del medesimo decreto Ici stabilisce che per area edificabile si intende "... l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione ...".

Va segnalato che, per mettere fine agli infiniti contenziosi inerenti alla definizione di area edificabile, è recentemente intervenuto, anche ai fini Ici, il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (21) stabilendo che un'area è da considerarsi "fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". Ciò che conta è quindi l'inserimento nel piano regolatore comunale, anche se non è seguito il procedimento attuativo che rende di fatto possibile la costruzione.

Condizione essenziale per cedere il diritto di edificare una certa cubatura è quindi evidentemente

(19) P. Pulcrino, *La tassazione Ici di un'area edificabile a seguito di trasferimento di cubatura*, in "il fisco" n. 1/2005, fascicolo n. 1, pag. 79.

(20) Art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

(21) Convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248 (testo coordinato in "il fisco" n. 32/2006, fascicolo n. 2, pag. 4795), all'art. 36, comma 2.

il fatto che detta area sia suscettibile, anche solo potenzialmente, di edificazione, per cui la cessione di cubatura ha per oggetto, salvo casi di specie, aree edificabili.

Comunque si voglia inquadrare la cessione di cubatura (quale cessione di diritto reale, servitù od obbligo a non edificare, *utilitas* del terreno suscettibile di circolazione autonoma al medesimo), è evidente che la cessione riduce oggettivamente il valore effettivo del terreno a cui si riferisce.

Poiché per le aree edificabili il valore sulla base del quale applicare l'Ici è "quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche" (22), si deve ritenere che il contribuente che ceda della volumetria possa legittimamente ridurre il valore attribuito ai fini Ici al proprio terreno, essendo venute meno alcune delle proprie oggettive caratteristiche.

Simmetricamente l'area che acquisisce volumetria dovrà senza dubbio aumentare il proprio valore, salvo che la volumetria legittimamente acquistata non possa essere utilizzata per vincoli o limiti urbanistici.

Non è, infatti, infrequente che taluni soggetti acquistino della cubatura di fondi confinanti non per utilizzarla direttamente, a causa di limiti di altezze, o densità di costruzioni, o vincoli architettonici od ambientali, ma solo per evitare che terzi costruiscano in adiacenza a proprie proprietà, al fine di valorizzarle ulteriormente.

6. Opere citate e consultate

- AA.VV., *Il trasferimento di cubatura*, Studio n. 1763 approvato dalla Commissione studi del Consiglio Nazionale del Notariato il 29 settembre 1999.

- M. Avino, in "Casi e questioni della riforma tributaria, caso 1218", 1992.

- Di Paolo, *Trasferimento di cubatura e numero chiuso dei diritti reali*, in "Rivista del Notariato", 1975.

- G. Gavelli, *I risvolti tributari della cessione di cubatura*, in "Corriere tributario" n. 42/2000.

- M. Montanari, *Cessione di Cubatura inerente terreno edificabile*, in "Azienda e Fisco" n. 7/1994.

- G. Picco, *Natura ed efficacia dei vincoli volumetrici conseguenti a piani regolatori o regolamenti urbanistici - il trasferimento di cubatura*, Relazione al XV Congresso Nazionale del Notariato, Verona, 1966.

(22) Art. 5, comma 5, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

- G. Picco-A.M. Marocco, *I così detti "trasferimenti di cubatura"*, in "Riv. Not.", 1974, pag. 626.
- P. Pulcrino, *La tassazione Ici di un'area edificabile a seguito di trasferimento di cubatura*, in "il fisco" n. 1/2005, fascicolo n. 1, pag. 79.
- G. Rebecca-G. Borriero, *Cessione di terreni: ulteriori aspetti*, in "il fisco" n. 2/2003, fascicolo n. 1, pag. 201.
- A. Ruggiero, *Contenuto e finalità delle convenzioni urbanistiche nell'esperienza notarile*, in "Convenzioni urbanistiche e tutela dei rapporti tra privati", Milano, 1995.

il fisco

- R. Sannicandro, *Cessione di diritto di realizzare una maggiore cubatura*, in "Informatore Pirola" n. 42/1990.
- P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2000.
- A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1975.
- R. Zampini, *Cessione di cubatura, registro o Iva?*, in "Giur. Imp." n. 1, II 1989.



Nelle librerie specializzate o con richiesta diretta all'Editore

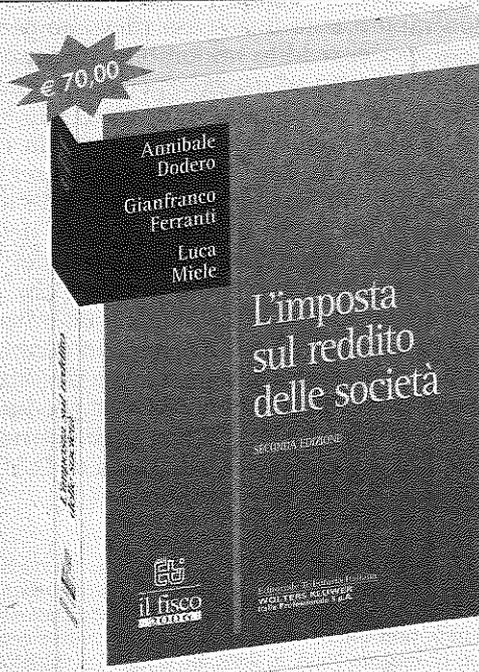
SECONDA EDIZIONE: OTTOBRE 2006

L'imposta sul reddito delle società

Annibale Dodero
Gianfranco Ferranti
Luca Miele

Un aggiornato testo sull'IRES che analizza anche i nuovi istituti (tassazione dividendi, *participation exemption*, consolidato, trasparenza, eliminazione interferenze dai bilanci, operazioni straordinarie, ecc.)

CEDOLA RICHIESTA VOLUME 2006
di pagg. 1.120, € 70,00
"L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ"



Nome	
Cognome	
P. Iva	
Cod. Fisc.	
Residente in Via	
Città	
c.a.p.	Prov.
Firma	

Compilare e spedire insieme alla fotocopia del versamento di € 70,00 sul c/c postale n. 61844007 o con assegno bancario non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia Professionale S.p.A.
Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma
(Tel. 06.32.17.538 - Fax 06.32.17.466)

Wolters Kluwer
Italia Professionale S.p.A.

DEAGOSTINI®
PROFESSIONALE