

Imposte indirette

Parte II

AREE EDIFICABILI

TRASFERIMENTO di CUBATURA e IMPOSTE INDIRETTE

di Stefano Lunardi e Stefano Ricci

La «cessione» o «trasferimento» di cubatura è la fattispecie giuridica rappresentata dalla cessione, da parte del proprietario di un'area suscettibile di edificabilità, di parte o tutta la volumetria della quale egli potrebbe disporre ai fini edificatori relativamente a tale area di sua proprietà, a un soggetto acquirente proprietario di un'altra area (situata generalmente nella stessa zona urbanistica), affinché quest'ultimo, nel rispetto delle norme urbanistiche e regolamentari edilizie, possa disporre di tale volumetria a propri fini edificatori.

La collocazione di tale fattispecie in diverse categorie giuridiche tipiche, operata da dottrina e giurisprudenza nei vari approfondimenti dedicati a questo argomento, determina, come riferito in una precedente pubblicazione per quanto riguarda le imposte dirette, (1) effetti fiscali radicalmente diversi; le stesse conse-

guenze si avranno, e ciò sarà oggetto del presente studio, nel caso delle imposte indirette.

Infatti il trasferimento di cubatura, essendo fattispecie sorta dalla «pratica», non risulta facilmente inquadrabile dal punto di vista giuridico e soprattutto fiscale e sussistono posizioni differenti riguardo a tale inquadramento.

*Il trasferimento
di cubatura
non risulta facilmente
inquadrabile dal punto
di vista giuridico
e soprattutto fiscale*

In questa sede non si darà approfonditamente conto, per ovvie ragioni di spazio, della evoluzione delle interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali sull'argo-

mento, ma si riferiscono in sintesi i seguenti principali **alternativi orientamenti** in merito a tale inquadramento: vi è chi ritiene che tale **negozio** sia assimilabile alla **cessione** di un **diritto reale** (2) (si segnala che questo è l'orientamento giurisprudenziale più consolidato (3)), chi ritiene che integri la **costituzione** di una **servitù**, chi lo considera un **negozio obbligatorio** del genere di «fare, non fare e di permettere» (a carico del cedente la cubatura), (4) e chi infine lo classifica quale parte di un **provvedimento amministrativo complesso** (quale condizione prodromica all'emanazione dell'atto amministrativo autorizzativo dell'edificabilità, nel caso in cui il richiedente l'autorizzazione a edificare non disponga di una cubatura sufficiente alla realizzazione delle opere sottoposte ad approvazione). (5)

È evidente come le sopra accennate **diverse classificazioni**

(1) La prima parte dell'articolo è stata pubblicata in questa Rivista nel numero 44, pagg. 33-35.

(2) 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», Ruggiero A., «Contenuto e finalità delle convenzioni urbanistiche nell'esperienza notarile», in «Convenzioni urbanistiche e tutela dei rapporti tra privati», Milano, 1995. Tale tesi si basa sul dato dell'art. 810 c.c., secondo cui «sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti» e che non parrebbe limitarsi solo ai beni materiali. Questa tesi ha avuto in dottrina e giurisprudenza un certo seguito, tanto che è ormai prassi consolidata il conferimento di cubatura in società di capitali, tanto in sede di aumento di capitale quanto di costituzione.

(3) Si veda, per un inquadramento generale dell'argomento, Cass. 29.6.1981 n. 4245 mentre sull'interpretazione quale diritto reale si vedano Cass. 14.12.1988 n. 6807; Cass. 6.7.1972 n. 2235; Cass. 9.3.1973 n. 641; Cass. 30.4.1974 n. 1231; Cass. 22.1.1975 n. 250, mentre per l'esame di vertenze non tributarie Cass. 29.6.1981 n. 4245.

(4) Si veda al riguardo Cass. 25.10.1973 n. 2743; Cass. 25.2.1980 n. 1317; Cass., Sez. Un., 20.12.1983, n. 7499.

(5) Cass. 22.2.1996 n. 1352 e in dottrina G. Ceccherini, «Il cd. trasferimento di cubatura», Milano, 1985, pag. 53 e segg.; in seguito da V. De Lorenzi, «Sul cd. trasferimento di cubatura», in Corr. Giur. 1989, 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, pag. 658 e segg.

PRIMO PIANO

determinino un **trattamento** ai fini dell'**imposizione indiretta** profondamente **diverso**, e, peraltro, ognuna delle posizioni sopra sinteticamente riferite trae spunto da considerazioni fondate e condivisibili:

- chi (ed è la posizione maggioritaria) ritiene che si tratti di un **diritto reale atipico**, in quanto costituente una **utilitas** del **fondo** liberamente godibile dal proprietario (e quindi tra l'altro cedibile, e tale da realizzare un **incremento di utilitas** nell'**acquirente** corrispondente alla riduzione che ne deriva al cedente) si deve scontrare con chi sostiene che non possano essere configurati **diritti reali atipici** ossia **non normativamente predeterminati**, e con chi invece (e sono i sostenitori dell'ultimo orientamento) ritiene che tale assimilazione non attribuisca **nessuna rilevanza** agli **atti amministrativi** che si correlano con tale diritto a edificare;
- chi propende per l'**assimilazione** alla **costituzione** di una **servitù** e quindi di un **diritto reale di godimento**, si vede opposta la considerazione che i **fondi** potrebbero non essere **attigui** e non appartenere allo stesso proprietario (elementi invece tipici delle servitù), inoltre che il **trasferimento di cubatura** acquista necessariamente **rilevanza esterna** (per l'amministrazione pubblica che lo riscontra ed emette le autorizzazioni edificatorie) mentre la **servitù** ha rilevanza solamente tra il **fondo servente** e il **fondo dominante** e non anche **esterna**, e infine che anche in questo caso non si attribuisce il giusto peso ai pur **necessari provvedimenti amministrativi** correlati;
- chi lo considera un negozio dante luogo a un'**obbligazione di fare**, **non fare**, **permet-**

tere, come chi attribuisce una forte rilevanza al **procedimento di autorizzazione amministrativa** che, in effetti, solo può determinare la **produzione** degli **effetti** ai quali mira la **realizzazione del trasferimento** in questione, si vede opposte le considerazioni alla base dei primi due orientamenti.

IMPOSIZIONE INDIRETTA

I primi due filoni dottrinali e giurisprudenziali, all'atto pratico, portano al medesimo risultato, poiché si ritiene applicabile l'art. 1, Parte Prima della Tariffa di cui al D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF ● 2101], che prevede l'**assoggettamento a tassazione in termine fisso**, applicando cioè aliquote d'imposta previste per il **trasferimento dei beni immobili** in oggetto.

Infatti se si ritiene di assimilare la **cessione di cubatura al trasferimento di un diritto reale**, è la stessa tariffa che assimila il **trasferimento di un diritto reale** al trasferimento della proprietà.

Della qualificazione del trasferimento di volumetria si è occupata la sentenza della Cassazione civile, sez. 1, 14.12.1988, n. 6807 la quale ha sancito che il cosiddetto **trasferimento di volumetria** sconta l'**imposta ordinaria di registro** e non l'**imposta sul valore aggiunto**, a sensi dell'art. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 202], e dell'abrogato art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 634, potendo venire assimilato, a fini fiscali, a un **negozio traslativo di diritti reali**.

Per ciò che concerne l'applicazione dell'imposta nel caso di assimilazione di tale tipologia di atto alla **costituzione di servitù**, la R.M. 30.5.1990, prot. 311063, ha sancito come alle **servitù**, di regola, si applica l'**aliquota pro-**

porzionale di registro di cui all'art. 1, parte I, della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, e l'**aliquota** varia a seconda della **tipologia del fondo** oggetto della **servitù** e del soggetto beneficiario della servitù, e precisamente per:

- **terreni non agricoli**, aliquota dell'**8%**;
- **terreni agricoli**, aliquota del **15%**.

La più recente R.M. 22.6.2000, n. 92/E, ribadisce come agli **atti costitutivi di servitù** su di un terreno agricolo si applichi l'aliquota del 15%, relativa a tutti i **trasferimenti di terreni di natura agricola** ai quali non sono **applicabili** particolari **regimi agevolativi**.

Se si volesse ritenere valida la terza ipotesi, ovvero quella del **rapporto** avente ad oggetto un **mero contenuto obbligatorio**, necessariamente si dovrà ritenere applicabile il residuale art. 9, Parte Prima della Tariffa di cui al D.P.R. 131/1986 [CFF ● 2109], in base al quale per gli *«atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale»* si applica l'aliquota del 3%.

Si deve rilevare che detta interpretazione, pur avendo avuto un certo accoglimento in dottrina e giurisprudenza, non ha avuto seguito in materia fiscale, sia in sede di giurisprudenza tributaria che di prassi ministeriale.

TRASFERIMENTO di CUBATURA e ALTERNATIVITÀ tra IVA e IMPOSTA di REGISTRO per i SOGGETTI PASSIVI IVA

Merita essere infine brevemente esaminata l'**alternatività** tra l'applicazione dell'Iva e dell'Imposta di registro, nel caso in cui la cessione della cubatura sia effettuata da **soggetti passivi Iva**.

Per riscontrare l'applicabilità dell'Iva si deve preliminarmente

INDICI

NOVITÀ

GUIDA PRATICA

PRIMO PIANO

ENTI NON COMMERCIALI

QUESITI

VARIE

PREVIDENZA

AGENDA

PRIMO PIANO

rilevare come l'art. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202] preveda che il **trasferimento della proprietà** di – ovvero la **costituzione** o il **trasferimento di diritti reali di godimento** su – terreni edificabili siano assoggettati ad Iva. ⁽⁵⁾

Ne deriva che seguiranno il medesimo trattamento anche il **trasferimento di un diritto reale**

«**atipico**», qualora si aderisse all'impostazione sopra esaminata, nonché la **costituzione di servitù**, ove si aderisse all'impostazione che riconduce a tale tipologia di atti il **trasferimento di cubatura**.

Se si volesse invece adottare l'**inquadramento «obbligatorio»** e non «reale» della transazione,

non vi è dubbio in merito all'imponibilità ai fini Iva della cessione, in base al principio generale previsto all'art. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203], in base al quale «*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti [...] in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere [...]».*

(5) *Precisamente l'art. 2, co. 3, lett. c), D.P.R. 633/1972 definisce a contrariis le cessioni imponibili, sancendo che non sono considerate tali le cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti.*

CFF ❶ – CFF ❷ : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2

SistemaFRIZZERA

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Leo De Rosa, Alberto Russo
a cura di Bruno Frizzera

Una Guida pratica, estremamente operativa e al tempo stesso approfondita, alla corretta gestione delle operazioni societarie straordinarie: **fusioni, scissioni, trasformazioni, liquidazioni, cessioni, conferimenti e affitto di azienda**.

Una materia complessa, di estrema importanza nella vita societaria, che ha subito profonde modificazioni a seguito delle **Riforme fiscali** e, soprattutto, **societaria**, della progressiva adozione dei principi contabili internazionali (IAS) e della completa rivisitazione di quelli nazionali (Oic). L'analisi, sempre condotta con l'ausilio di **schemi pratici** e tabelle di sintesi degli adempimenti, muove dalla disciplina civilistica dei diversi istituti, per affrontare poi le connesse **implicazioni contabili e fiscali**.

Pagg. 600 – € 40,00



Per ulteriori informazioni: tel. 02.4587010

Disponibile anche nelle migliori librerie

SHOPPING24. Disponibile anche sul sito www.shopping24.it

CFF ❶ – CFF ❷ : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2