

## PRIMO PIANO

## Imposte sui redditi

## AREE EDIFICABILI

## TRASFERIMENTO di CUBATURA

di Stefano Lunari e Stefano Ricci

## «CESSIONE» o «TRASFERIMENTO» di CUBATURA

La **cessione** o - più propriamente - **trasferimento di cubatura** è la fattispecie nella quale il **proprietario** di un'area suscettibile di **edificabilità** cede 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, normalmente situato nella stessa zona urbanistica ed, ovviamente, nel rispetto delle norme urbanistiche e regolamentari edilizie, possa **disporre** di tale **volumetria** a propri fini edificatori.

In premessa va rilevato che quello della **cessione di cubatura** è un fenomeno emerso dalla pratica e, in particolare, dalla **prassi notarile** il cui inquadramento dal punto di vista giuridico e soprattutto fiscale non risulta immediato e semplice, ed anzi sussistono ancora in dottrina posizioni differenti riguardo a tale inquadramento.

Al fine precipuo di valutarne i differenti effetti dal punto di vista impositivo, si rilevano i seguenti principali **alternativi orientamenti** in merito alla definizione di tale fattispecie: **cessione di un diritto reale** (si segnala che questo è l'orientamento giurisprudenziale più consolidato), **costituzione di una servitù**, e infine **provvedimento amministrativo complesso**.

## PROFILI IMPOSITIVI

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

*L'inquadramento  
giuridico  
della cessione  
di cubatura  
determina  
i profili impositivi*

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 alla **classificazione** del ricavato della cessione di cubatura quale:

- **plusvalenza**, nel caso in cui in cui il **terreno del cedente** al quale inerisce la cubatura trasferita sia iscritto tra le **immobilizzazioni**;
- **ricavo**, nel caso in cui il terreno ricada nella categoria di beni al cui **scambio** sia diretta l'**attività di impresa**.

Più complessa e 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 ritie-

ne di dare al fenomeno, e quindi nei successivi paragrafi si approfondirà la ripartizione vista sopra alla luce degli effetti in campo tributario.

## Profili impositivi nel caso della cessione di un diritto reale

Come scritto, l'orientamento giurisprudenziale prevalente sia dal punto di vista civilistico che tributario è nel senso di considerare il **trasferimento di cubatura** quale trasferimento di un **diritto reale immobiliare**.

A fondamento di ciò si consideri che la caratteristica di **edificabilità** di un'area attribuisce all'area stessa un **plusvalore** immediatamente riscontrabile nella prassi operativa, con la costituzione in capo al titolare dell'area di un'**utilità** qualificabile come un bene vero e proprio, anche dal punto di vista giuridico oltre che economico, perciò utilizzabile anche per il **trasferimento a terzi** (separatamente o congiuntamente all'area inerente).

Dal momento che il soggetto cedente rinuncia, a seguito del **trasferimento** in questione, all'utilizzo della **facoltà edificatoria** in questione, mentre l'acquirente, all'esito del procedimento amministrativo autorizzativo che prenderà atto di tale trasferimento, si troverà a disporre di una **maggiore volumetria** di quella spettante alla propria area secondo quanto previsto dagli strumenti urbanistici in essere, non vi è dubbio che l'**utilità** risulterà a tali condizioni trasferita dal cedente

## PRIMO PIANO

all'acquirente, e perciò il **diritto dell'acquirente** sarà **ampliato** in proporzione a quanto il cedente avrà definitivamente perso del suo diritto.

La cessione di cubatura configurerebbe quindi il **trasferimento di un diritto reale atipico**.

Se si volesse accettare detta **soluzione sostanzialmente maggioritaria**, la tassazione ricadrebbe senza ombra di dubbio nel disposto di cui all'art. 67, co. 1, lett. a) o b), D.P.R. 917/1986 [CFF 5167]. Ricordiamo infatti che l'art. 9, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5109] 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 ai sensi del predetto articolo, **alternativamente** quale:

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

di un terreno analogo, ma non avente alcun utilizzo edificatorio, e il **valore di mercato** del bene oggetto di cessione.

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

#### Profili impositivi nel caso di costituzione di una servitù

Se invece si ritiene che il trasferimento di cubatura sia atto costitutivo di una **servitù** (*servitus inaedificandi* nel caso di trasferimento dell'intera cubatura afferente a un fondo, o *altius non tollendi* nel caso di cessione parziale), tale trasferimento impone un **peso** (inedificabilità totale o parziale) su di un'area, a favore di un **altro fondo di terzi**, il che configurerebbe un **dever** **negativo**, e non positivo. In senso contrario a questa opinione, viene considerato che l'**utilità** della servitù così profilata non matura solamente a favore di fondi contigui, ma anche di **fondi non contigui**, non riscontrandosi così il **requisito della vicinitas** connaturato alle servitù ma, soprattutto, che nella fattispecie sussiste l'**elemento della perpetuità**, mentre la servitù può essere temporanea, e si può prescrivere.

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.

Autorevole opinione contraria è stata però espressa recentemente dal Consiglio Nazionale del Notariato, (1) che, pur ammettendo l'esistenza di dubbi a 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*».

#### Profili impositivi dell'atto costituente un mero rapporto obbligatorio

Non si può infine non considerare che, nella fattispecie qui esaminata, **atti privati** (inerenti il trasferimento della cubatura tra proprietari di fondi) si intersecano con **provvedimenti amministrativi** (di concessione della licenza ad edificare sul suolo) senza i quali il **trasferimento di cubatura** non risulterebbe giuridicamente **efficace**, e questa considerazione risulta di difficile integrazione in entrambe le ipotesi esaminate nei precedenti paragrafi.

Ecco che, alla luce di ciò, la Suprema Corte (2) nonché parte della dottrina hanno derivato una **classificazione della cessione di cubatura** quale **atto avente effetti meramente obbligatori** tra le parti interessate, dovendosi attribuire la **produzione di effetti reali** esclusivamente al **provvedimento amministrativo di concessione** ad edificare sull'area dell'acquirente, a fronte dell'evidenza dell'**obbligazione** assunta dal **cedente** di non utilizzare la **volume** **trasmessa**.

Alla luce di questa interpreta-

(1) Consiglio Nazionale del Notariato, Studio 60-2006/T approvato il 21.4.2006.

(2) Cass. 22.2.1996, n. 1352.

## PRIMO PIANO

zione è evidente la rilevanza della fase amministrativa del procedimento e la ripartizione del rapporto giuridico complesso su due piani: uno di natura privatistica e obbligatoria tra i proprietari dei fondi, uno di natura pubblicistica e reale tra il proprietario del fondo acquirente la cubatura e il Comune concedente il provvedimento di autorizzazione a 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, co. 1, lett. l), D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5167].

Detta interpretazione appare in parte contraddetta e quindi contestata dall'Amministrazione finanziaria, per il fatto che tale categoria di redditi è di solito considerata un di cui dell'attività di la-

vorio autonomo non esercitata abitualmente e che quindi è caratterizzata dal requisito della temporaneità del rapporto.

Si deve rilevare che la stessa Amministrazione finanziaria ha 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. (3)

## TESI AUDACE: NON IMPONIBILITÀ

Per concludere merita accennare la tesi della non imponibilità, peraltro condivisa almeno parzialmente in dottrina ma che non risulta avere avuto alcun seguito in giurisprudenza; tale tesi è suffragata da una 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, D.P.R. 917/1986 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 le cessioni che possono generare plusvalenze imponibili. 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 si pensa sia paradigmatico sottolineare quanto sancito, seppur in merito all'imposta di registro, dalla sentenza della Corte di Cassazione 2.11.1998, n. 5363, 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.

(3) C.M. 108/E/2002.

Il Sole **24 ORE** SMS

### Sul telefonino le novità in materia fiscale

Servizio SMS a pagamento per clienti Tim, Vodafone e Wind: max 30,98 cent per SMS ricevuto. Per attivare invia un SMS con scritto ON FISCO al 48224. Per disattivare invia un SMS con scritto OFF FISCO al 48224. Info operatori e costi su [www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)

