



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il regime fiscale della cessione di cubatura

di Massimo Buonauro

1. Premessa – 2. Inquadramento e ricostruzione della c.d. cessione di cubatura – 3. Regime Fiscale – 4. Conclusioni – Appendice: Risoluzione Min. Finanze del 17/08/1976 n. 250948

1. Premessa

Una delle fattispecie contrattuali più rilevanti che si è sviluppata recentemente nella prassi è la fattispecie dell'asservimento mediante l'utilizzazione della suscettività edilizia del fondo altrui o c.d. cessione di cubatura.

In via di prima approssimazione, si può dire che con la cessione di cubatura si intende la fattispecie in cui il proprietario di un'area edificabile trasferisce, conservando la proprietà del suolo medesimo, al proprietario di un'altra area finitima (come già rilevato, avente una omogenea conformazione urbanistica e compresa nella stessa zona individuata dal P.R.G.) tutta o parte della la potenzialità edificatoria del proprio terreno - cioè la cubatura «a disposizione» del proprio suolo (rendendolo in tutto o in parte inedificabile) - cosicché il proprietario cessionario, incrementando la cubatura di spettanza del proprio terreno, possa ottenere dal Comune una concessione (definita «maggiorata») per costruire un edificio di volume maggiore di quello che potrebbe realizzarvi.

In sintesi, la volumetria che secondo gli standards urbanistici spetta a più terreni edificabili viene concentrata su una sola area in modo da realizzare, nella suddetta area, una costruzione di maggiore cubatura, nel rispetto, comunque, dell'indice di densità fondiaria.

Tra gli aspetti più interessanti concernenti la cessione di cubatura vi è senza dubbio il regime fiscale di tale fattispecie: proprio per la sua rilevanza, costituendo uno degli elementi principali tenuti in considerazione dai soggetti coinvolti, oggetto di diversi interventi della dottrina e della giurisprudenza.

Tuttavia, prima di procedere all'analisi di tale aspetto è opportuno soffermarsi sull'ammissibilità di una siffatta tipologia contrattuale nonchè sulla natura giuridica attribuita alla cessione di cubatura.

Queste preliminari riflessioni si rendono necessarie dal momento che l'analisi del regime fiscale è naturalmente ed intrinsecamente connesso con esse.

2. Inquadramento e ricostruzione della c.d. cessione di cubatura

La figura della cessione di cubatura non trova una precisa ed espressa disciplina normativa, ma è nata e si è sviluppata nella pratica.

Anche in virtù di tale circostanza si è discusso circa la liceità di tale figura, dal momento che mediante tale strumento si potrebbe determinare una modificazione dei limiti di edificabilità posti dalla legge o dagli strumenti urbanistici, limiti che hanno sicuramente natura pubblicistica e non possono quindi essere rimossi con atti negoziali di natura privatistica.

Si ritiene che l'interesse perseguito dai privati sia meritevole di tutela: ciò in quanto la maggiore volumetria di cui gode il cessionario trova la sua giustificazione nella corrispondente diminuzione della volumetria realizzabile in un altro fondo, lasciando così inalterato l'indice di densità edilizia stabilito dal piano regolatore per una determinata zona.

Si è evidenziato, infatti, che la possibilità di limitare l'esercizio del proprio *ius edificandi* a favore del vicino garantisce ugualmente l'interesse pubblico alla rispetto della pianificazione territoriale⁹⁸.

Infatti, non è rilevante la distribuzione delle potenzialità edificatorie tra i proprietari esistenti, ma la distribuzione del carico edilizio sul territorio, indipendentemente dal modo in cui esso è concretamente e attualmente frazionato tra i privati proprietari.

Proprio in tale ottica, onde evitare fittizi aumenti della volumetria realizzabile, con conseguente violazione delle norme dello strumento urbanistico, il fondo contiguo «cedente» diverrà in tutto o in parte inedificabile, dove per inedificabilità si intende non solo l'impossibilità a costruire sull'area, ma anche l'impossibilità che l'area stessa venga nuovamente presa in considerazione ai fini del calcolo della volumetria per il rilascio di una nuova concessione edilizia.

Essenziali per la configurabilità della cessione di cubatura si ritengono essere i seguenti requisiti⁹⁹:

- a) si può cedere la volumetria solo se la stessa non sia stata già utilizzata e la cessione non sia vietata dal piano regolatore particolareggiato;
- b) i due fondi interessati dalla cessione debbono ricadere nella stessa «zona» del piano regolatore.

⁹⁸ C. Tennella Sillani, *I "limiti verticali" della proprietà fondiaria*, Milano, 1994, pagg. 577-578

⁹⁹ Enumera espressamente tali requisiti Gambaro, *Il diritto di proprietà*, in Tratt. Cicu e Messineo, Milano, 1995, p. 312.

c) non deve porsi in contrasto con specifiche previsioni dello strumento urbanistico vigente né deve incorrere nella censura dell'Amministrazione Comunale.

Ma tutto questo non è ancora sufficiente, essendo altresì necessario il consenso del Comune manifestato attraverso il rilascio della concessione «maggiorata».

La particolarità dei requisiti essenziali, unita alla mancanza, come sopra rilevato, di una espressa qualificazione e disciplina normativa dell'istituto in esame, ha dato luogo alla formulazione di numerose ricostruzioni teoriche.

Secondo una prima tesi la cessione di cubatura avrebbe le caratteristiche della costituzione di una servitù prediale.

Questa visione è una delle più risalenti teorie in tema di cessione di cubatura, adottata anche da alcune pronunce giurisprudenziali.

Secondo tale tesi, il proprietario di un fondo costituirebbe una servitù di non edificare a favore del proprietario di un altro fondo.

In tale ricostruzione, che sfrutta il principio della generale ammissibilità della costituzione di servitù atipiche (al contrario, come vedremo, dei diritti reali), il peso imposto al fondo servente sarebbe duplice:

- 1) non edificare nella misura di cubatura, in atto precisata, che verrà sfruttata dal proprietario del fondo dominante;
- 2) sopportare i fastidi che possono derivare dalla costruzione, sul fondo dominante, di un edificio più grande di quello che si sarebbe potuto realizzare in assenza della costituzione della servitù.

L'effetto positivo risentito dal proprietario del fondo dominante sarebbe invece quello dell'incremento della potenzialità edificatoria spettante al fondo.

Il ruolo, come abbiamo visto fondamentale, della Pubblica Amministrazione, viene rispettato qualificando il rilascio da parte del Comune della concessione «maggiorata» quale *condicio juris* rientrante nello schema della clausola risolutiva espressa o addirittura in quello della presupposizione.

Una prima obiezione sollevata a questa tesi è quella che lo schema della servitù non è idoneo a produrre il trasferimento di cubatura da un fondo ad un altro.

Inoltre, il trasferimento della cubatura da un suolo ad un altro posto in essere dall'unico proprietario si pone visibilmente in contrasto con il principio *nemini res sua servit*.

Rimane, comunque, da segnalare che il riportare il trasferimento di cubatura nell'ambito dello schema di costituzione di una servitù, anche se non perfettamente coincidente con lo schema negoziale adottato e insoddisfacente in talune ipotesi come quella del trasferimento operato

dallo stesso proprietario, presenta due incontrovertibili pregi: quello di poter trascrivere il negozio, con conseguente piena tutela dei terzi, e quello, oggetto precipuo del presente lavoro, di poter assoggettare l'atto relativo all'imposta proporzionale di registro.

Altra teoria, identifica la cessione di cubatura nella costituzione di un diritto di superficie caratterizzato dal fatto di essere esercitato non sul terreno di proprietà del concedente, ma su quello del medesimo superficiario che utilizzerà la cubatura del primo.

La dottrina che ha sviluppato tale impostazione ¹⁰⁰, partendo proprio dall'articolo 952 c.c., ipotizza la configurabilità di un diritto di superficie atipico, avente come oggetto non già la concessione del diritto di edificare sul proprio suolo, ipotesi prevista dal comma 1 del detto articolo, né del trasferimento del diritto di proprietà dell'edificio già esistente, ipotesi di cui al comma 2 ma della mera potenzialità edificatoria.

In contrario è stato affermato che, in ossequio al principio della tipicità dei diritti reali (*numerus clausus*), un tale diritto, non coincidendo con il modello tipico del diritto di superficie così come delineato dall'articolo 952 c.c., dovrebbe essere considerato inammissibile.

Tra le tesi che hanno riportato un certo seguito in giurisprudenza, vi è quella che ravvisa nella cubatura realizzabile su di un fondo mediante la costruzione di un edificio un bene in senso economico-giuridico, come tale disponibile ad opera dei privati mediante un contratto che ha per oggetto un diritto reale immobiliare.

Il ruolo del Comune, anche in detta ipotesi, verrebbe rispettato condizionando gli effetti dell'accordo al rilascio della concessione.

Anche questa tesi presenta i due principali vantaggi della suscettibilità di trascrizione e dell'assoggettamento dell'atto all'imposta proporzionale di registro, peculiarità quest'ultima che ha determinato l'adozione di tale ricostruzione da parte della citata giurisprudenza.

Le principali critiche che ha suscitato il detto inquadramento si sono appuntate sull'evidente contrasto col principio del numero chiuso dei diritti reali.

La ratio di tale principio è stata individuata nella mancanza di un adeguato meccanismo di pubblicità, essendo la trascrizione consentita solo per atti inerenti diritti reali normativamente previsti, e nel pericolo insito nella creazione di nuovi limiti e vincoli, per lo più permanenti, ad opera dei privati che svuoterebbero il contenuto del diritto di proprietà.

Nonostante autorevoli voci della dottrina abbiano ritenuto superato il detto principio, questa tesi sembra da respingere anche per il fatto che ravvisa nella cubatura un bene a sé stante e non

¹⁰⁰ Selvarolo, *Il negozio di cessione di cubatura*, Napoli, 1989

una mera facoltà o il semplice indice espresso in termini numerici ed ingegneristici da rispettare nella realizzazione dell'edificio¹⁰¹.

La soluzione di tali problemi non può discendere dalla previsione della cessione di cubatura nei piani regolatori, i quali rilevano quali semplici regolamenti amministrativi, e comunque, anche riconoscendo agli stessi valore normativo, non si può attribuire loro il potere di derogare alle previsioni del codice civile, in quanto norme di grado inferiore.

Secondo parte della dottrina¹⁰², l'accordo contrattuale stipulato tra i privati non sarebbe di per sé sufficiente alla produzione dell'effetto traslativo della cubatura, producendosi quest'ultimo solo in seguito all'intervento della pubblica amministrazione.

Di conseguenza, tale tesi ritiene l'istituto in esame andrebbe dunque ricostruito come un procedimento formato dall'accordo tra cedente e cessionario e dal provvedimento amministrativo.

In particolare, producendo il primo effetti meramente obbligatori (rappresentati dal non richiedere da parte del cedente la concessione edilizia per la realizzazione della cubatura sul proprio fondo e nel cooperare con il cessionario al fine di far ottenere a questi una concessione edilizia maggiorata) l'atto della Pubblica Amministrazione costituirebbe non già un elemento di efficacia, ma di perfezionamento dello stesso procedimento.

Questa ricostruzione, se da un punto di vista sistematico e teorico può ritenersi incensurabile, da un punto di vista pratico e concreto presenta però l'inconveniente di rendere impossibile la trascrizione del negozio stipulato dai privati e dunque di non garantire né il cessionario né i terzi da possibili abusi da parte del cedente, stante l'impraticabilità, allo stato della questione, di altre strade per rendere la vicenda conoscibile ai terzi.

In sede conclusiva delle varie ricostruzioni sulla natura giuridica del trasferimento di cubatura, va accennato a quella che esclude la possibilità di far discendere la cessione di cubatura da un contratto, in quanto riconducibile esclusivamente all'esercizio di un potere della Pubblica Amministrazione.

Tale tesi si ritiene contrastare con quanto già esposto in tema di *jus aedificandi* ovvero inteso come facoltà comunque inerente al diritto di proprietà.

3. Regime Fiscale

¹⁰¹ **Gazzoni**, *La trascrizione immobiliare*, I, artt. 2643-2645, in Comm. Schlesinger, Milano, 1991, 657; **Ceccherini**, *Funzione ed efficacia della cessione di cubatura*, in Giust. civ., 1990, II, 104

¹⁰² **Candian**, *Il contratto di trasferimento di volumetria*, Milano, 1990.

Affrontate, sia pur brevemente, le principali questioni di ordine sostanziale della cessione di cubatura è possibile ora analizzare il profilo fiscale della stessa, profilo che ha costituito l'oggetto principale di molte pronunzie giurisprudenziali in materia¹⁰³.

Come già accennato in premessa, infatti, nelle operazioni, principalmente contrattuali, svolte dai privati, l'elemento fiscale è tra i primi che gli stessi valutano: esso costituisce in taluni casi l'elemento che discrimina la scelta tra una tipologia contrattuale ed un'altra o addirittura tra la conclusione o meno del contratto.

Seguendo la teoria, sopra esposta, secondo cui la cessione di cubatura andrebbe qualificata come un trasferimento di diritto reale immobiliare¹⁰⁴, al relativo negozio di trasferimento sarà applicata l'imposta di registro con l'aliquota propria degli atti traslativi di immobili.

Anche aderendo alla tesi che riconduce la cessione di cubatura all'interno dello schema della servitù il negozio costitutivo sarà oggetto all'imposta proporzionale di registro.

Secondo tali ricostruzioni la base imponibile è rappresentata dal corrispettivo convenuto.

In entrambe le dette ipotesi, inoltre, qualora il cedente sia un soggetto IVA, sconterà l'imposta di registro in misura fissa.

Quest'ultima troverà infine applicazione, indipendentemente dalla qualità del cedente, ogni qualvolta le aree appartengano al medesimo proprietario (c.d. asservimento su fondo proprio), in quanto vista come una rinuncia al diritto di superficie.

Anche qualora non si voglia accogliere tale ricostruzione per abbracciare quella della rinuncia traslativa, resterà comunque impossibile in questa ipotesi assoggettare l'atto relativo ad imposta proporzionale, in quanto il maggior valore trasferito, ad opera dell'unico proprietario, da un fondo ad un altro resta comunque sempre nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto.

L'adozione della tesi della servitù sicuramente osta all'assoggettamento del relativo atto all'imposta di cui al D.P.R. n. 643/1972 (INVIM), ma si dovrebbe, per alcuni autori, pervenire alla stessa soluzione anche nell'ipotesi di accoglimento della tesi del trasferimento di diritti reali immobiliari.

L'adozione della tesi della cessione del contratto comporterebbe uno sgravio fiscale dipendente dal fatto che sarebbe dovuta l'imposta di registro con l'aliquota propria del contratto ceduto, che al di là dell'individuazione della natura giuridica di quest'ultimo è sicuramente minore a quella dei trasferimenti di diritti reali immobiliari.

Seguendo, invece, la tesi del contratto ad effetti obbligatori si ritorna alla registrazione dell'atto a tassa fissa.

¹⁰³ Cass., 6 luglio 1972, n. 2235 e Cass., 9 marzo 1973, n. 641, in Foro it., 1973, I, 2117, ed in Riv. not., 1974, II, 115, con nota di **Triola**, *La cessione di cubatura: natura giuridica e regime fiscale*

¹⁰⁴ Cass., 14 dicembre 1988, n. 6807.

Occorre infine evidenziare che le critiche mosse ad alcune delle ricostruzioni sopra riportate sono spesso derivate dall'intento di prevedere per la cessione di cubatura una pesante imposizione fiscale da stabilire in relazione al valore economico, spesso rilevante, dell'affare.

In tal modo tuttavia, anche in tale ipotesi, si è ribaltato il normale procedimento interpretativo che, solo dopo aver individuato la natura dell'atto in questione avrebbe dovuto trarne le giuste conclusioni fiscali, in un sistema, come il nostro, in cui la distinzione tra tassa di registro fissa e proporzionale è dettata proprio in funzione della natura degli atti soggetti a registrazione.

Conclusioni

Sul corretto regime fiscale applicabile alle operazioni di cessione di cubatura, va richiamata la Relazione Ministeriale del 17.8.1976, prot. n. 250948 (il cui testo è riportato in calce al presente articolo).

Tale relazione, richiamando alcune sentenze della Cassazione, ha accolto la teoria secondo la quale gli atti di cessione di cubatura producono effetti analoghi a quelli derivanti dagli atti costitutivi di diritti reali immobiliari.

Infatti, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, nella cessione di cubatura si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari 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 ed il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario.

Di conseguenza, il trasferimento di cubatura sotto un profilo fiscale va assimilato alla compravendita dei terreni edificabili, e va assoggettato ad Iva nella misura del 20%, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa se il cedente è un soggetto passivo Iva, nella misura proporzionale dell'8%, 2% e 1% se il cedente è un soggetto privato.

Al di là delle conclusioni relative al regime fiscale svolte dalla dottrina, dalla giurisprudenza e, con detta risoluzione, dall'amministrazione finanziaria, un elemento che dovrebbe essere tenuto in considerazione è la finalità della complessa operazione attuata con la cessione di cubatura.

Si dovrebbe considerare, infatti, la precipua finalità dell'acquisto da parte di un proprietario terriero della volumetria spettante ad altro fondo, finalità che si manifesta nel vantaggio concreto e complessivo ottenuto.

Appare, infatti, intuibile *prima facie* la differenza tra chi acquisisce ulteriore cubatura oltre quella allo stesso spettante per poter incrementare di una o due stanze (o al limiti di un piano) un

proprio immobile (semai adibito ad abitazione principale), e chi acquisisce le volumetrie di una determinata zona al fine di conseguire un monopoli edilizio per mera speculazione economica.

APPENDICE

Risoluzione del 17/08/1976 n. 250948 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

Imposta di registro. Trattamento tributario degli atti di cessione di cubatura.

Sintesi: Gli atti di cessione di cubatura, producendo effetti analoghi a quelli derivanti dagli atti costitutivi di diritti reali immobiliari, devono essere assoggettati all'aliquota di cui all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26/10/1972, n. 634.

Testo:

La chiede allo Scrivente di conoscere il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, da riservare ad un atto con cui i signori, proprietari di un lotto di terreno con sovrastante casa di abitazione, intendono cedere, verso pagamento di corrispettivo, una quota parte di mc. 2913 dei voluni edificabili concernenti il detto lotto alla s.r.l., che s'impegna a realizzare tale cubatura sui terreni di sua proprieta', inseriti dal piano particolareggiato n. 20/F del Comune di nel medesimo comprensorio del lotto dei

In proposito l'Associazione medesima sostiene che l'atto debba essere tassato mediante l'applicazione dell'aliquota di cui all'art. 2 Tariffa all. A, parte I del D.P.R. 26.10.1972, n. 634, e non con l'aliquota prevista dall'art. 1 della stessa tariffa, in quanto non ha per oggetto un diritto reale di godimento.

In buona sostanza, l'atto, della cui tassazione si e' chiesto il parere, verrebbe a concretarsi nell'assenso che il venditore - nella specie i signori - darebbe alla societa' acquirente - nella specie la - a costruire sul terreno della medesima acquirente un edificio di volumetria maggiore rispetto a quella prevista dal piano regolatore, con contemporanea rinuncia, peraltro, da parte dei signori, a realizzare un edificio della cubatura originaria, in modo che essi potranno costruire il loro immobile per una volumetria complessiva che dovra' essere pari a quella originaria ridotta esattamente della misura ceduta alla societa' acquirente.

Se questa e' l'essenza dell'atto che si vuol porre in essere fra le parti interessate, quale appare desumibile dalla sintetica esposizione in cui il quesito e' racchiuso e dall'analisi del progetto del contratto stesso, allegato al quesito, sembra a questo Ministero che si debba convenire con quanto piu' volte affermato dalla Corte di Cassazione (cfr. sentenze 6.7.1972 N. 2235, 21.3.1973 n. 802, 30.4.1974 n. 1231, 22.1.1975 n. 250;

21.5.1975 n. 2017), nel senso che il caso di specie dà luogo alla produzione di effetti analoghi a quelli derivanti da un atto costitutivo di diritti reali immobiliari.

È stato, infatti, precisato dalla Suprema Corte nelle suaccennate sentenze che nella cessione di cubatura si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari 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 singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario.

Da quanto sopra esposto deriva, contrariamente a quanto sostenuto dall'....., che all'atto in parola si rende applicabile l'aliquota di cui all'art. 1 della Tariffa, all. A., parte I del citato D.P.R. n. 634.

Si prega di comunicare il contenuto della presente risoluzione all'Associazione interessata, che ha la propria sede in