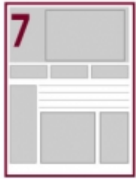


FINANZA E TRIBUTI



ACCERTAMENTO FISCALE | 10 Giugno 2021

Sezioni Unite: la cessione di cubatura è soggetta a imposta di registro al 3% e imposta ipotecaria e catastale in misura fissa

di Leda Rita Corrado - Avvocato e Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono espresse sul tema dalla qualificazione giuridica dell'atto di cessione di cubatura ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

(Corte di Cassazione, sez. Unite Civili, sentenza n. 16080/21; depositata il 9 giugno)

Nella sentenza n. 16080/21 le Sezioni Unite hanno enunciato il seguente principio di diritto: «La **cessione di cubatura**, con la quale il proprietario di un fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto:

- immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale;
- non richiedente la forma scritta ad substantiam ex art. 1350 c.c.;
- trascrivibile ex art. 2643, n. 2 *bis*, c.c.;
- assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto "diverso" avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale ex art. 9 Tariffa Parte Prima allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 nonché, in caso di trascrizione e voltura, ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa ex artt. 4 Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990 e 10, comma 2, del medesimo decreto legislativo».

Nel caso di specie, con una convenzione i contribuenti cedono gratuitamente al Comune la piena proprietà di alcune porzioni di terreno da destinare a viabilità, parcheggi e verde pubblico a fronte dell'attribuzione compensativa di una volumetria residenziale. Successivamente i contribuenti cedono a una società di capitali una parte della volumetria, rinunciando a ogni diritto allo sfruttamento edilizio della cubatura ceduta e consentendo che tale sfruttamento edilizio sia realizzato su terreni di proprietà della società cessionaria previo rilascio dei necessari permessi a costruire. I contribuenti assoggettano l'atto di cessione della cubatura a titolo oneroso alla **solita imposta proporzionale di registro** con aliquota del 3%.

L'Amministrazione finanziaria emette un avviso di liquidazione applicando l'imposta proporzionale di registro all'8%, l'imposta proporzionale ipotecaria al 2% e l'imposta catastale all'1%.

Riformando la pronuncia di prime cure, la CTR ritiene legittimo l'**avviso di liquidazione**, attribuendo all'atto di cessione di cubatura caratteristiche di realtà e ritenendo il contratto atipico assimilabile a trasferimento di diritti immobiliari e configurante, al contempo, rinuncia ai diritti edificatori da parte del cedente, con conseguente sua trascrivibilità e variazione catastale.

Con l'ordinanza del 15 settembre 2020, n. 19152 la Sesta Sezione Civile della Corte di Cassazione ha rimesso all'esame del Primo Presidente della Suprema Corte di Cassazione la questione di massima di particolare importanza relativa alla **qualificazione giuridica dell'atto di cessione di cubatura** ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, apparendo altresì necessario indagare sui possibili effetti e sulla natura giuridica del diniego di autorizzazione da parte dell'Amministrazione comunale rispetto all'eventuale imposizione fiscale applicata sul presupposto della qualificazione dell'atto di cessione come negozio immediatamente traslativo del diritto edificatorio.

Nella sentenza in rassegna le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, enunciato il principio di diritto supra riportato, cassano la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accolgono il ricorso originario dei contribuenti annullando l'avviso di liquidazione impugnato.

Le Sezioni Unite rilevano la **complessità strutturale della cessione di cubatura**, i cui effetti si producono per l'ordinamento civilistico, per quello amministrativo-urbanistico e per quello tributario: tale complessità fa sorgere il dubbio se la soluzione debba essere unitaria – vale a dire valevole per ogni ramo dell'ordinamento – ovvero se possa differenziarsi a seconda dell'ambito di riferimento.

Tale quesito si salda a quello dell'autonomia del diritto tributario rispetto agli altri rami dell'ordinamento. Secondo il Collegio «va [...] escluso che possa pervenirsi ad una soluzione diversificata e fiscalmente orientata del problema della natura giuridica dell'atto di cessione di cubatura»: infatti l'applicazione dell'**imposta di registro**, caratterizzandosi come imposta d'atto in quanto applicata all'atto presentato alla registrazione ex art. 1 TUR, implica la previa esatta individuazione dell'atto da registrare in base alle categorie discrete proprie del diritto civile (come, ad esempio, la causa del contratto).

Il Collegio rileva poi le differenze tra la fattispecie *sub iudice* e quella risolta dalle stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza del 29 ottobre 2020, n. 23902 (ove si è stabilito che, **in tema di ICI**, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica" non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto

edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso).

Nel caso esaminato con la sentenza in commento, «l'origine compensativa dell'indice di fabbricabilità costituisce un mero antecedente o, se si vuole, un semplice presupposto della cessione di cubatura, rimanendo in quanto tale esterna a quest'ultima. [...] Una volta perfezionata questa procedura di natura pubblicistica, il diritto edificatorio attribuito a titolo di compensazione è [...] entrato definitivamente a far parte del [patrimonio dei contribuenti] e, in quanto componente patrimoniale ormai acquisito e definito in tutti i suoi elementi costitutivi, esso è stato fatto oggetto del trasferimento a favore di terzi».

Le Sezioni Unite prendono atto dell'esistenza di un indirizzo giurisprudenziale che colloca la cessione di cubatura tra gli atti costitutivi o traslativi di un diritto reale, valorizzando il carattere prettamente dominicale dello sfruttamento edilizio del suolo e l'inquadramento della edificabilità quale utilità intrinseca ed inerente al suolo stesso.

Il Collegio osserva tuttavia che non sono univoche le risposte relative al tipo di diritto reale che verrebbe a costituirsi o a trasferirsi con l'atto di cessione di cubatura. Viene considerato insoddisfacente il richiamo al diritto di superficie, mentre più vicino alla fattispecie de qua lo schema della servitù prediale e, in particolare, le figure della servitù *non aedificandi* (in caso di cessione totale della cubatura assentita) ovvero *alius non tollendi* (in caso di cessione parziale). Tuttavia anche tale soluzione qualificatoria mostra insuperabili profili di inadeguatezza rispetto al necessario raccordo con il ruolo della Pubblica Amministrazione nel rilascio del permesso di costruire maggiorato.

Le Sezioni Unite escludono inoltre che sia praticabile la soluzione della **realità per rinuncia pura e semplice a un diritto reale**.

Il Collegio esamina l'opposto indirizzo giurisprudenziale secondo cui va escluso che la cessione di cubatura consista in un **atto traslativo** – e ancor meno costitutivo – di un diritto reale. Dalla natura meramente obbligatoria e vincolata all'assenso della Pubblica Amministrazione sono tratti i seguenti corollari:

- l'atto non richiede la forma scritta *ad substantiam* ex art. 1350 c.c.;
- l'interpretazione della reale volontà delle parti può anche desumersi, *per facta concludentia*, dal comportamento complessivo dei contraenti successivo alla stipulazione (come nell'ipotesi i cui la volontà di cedere la cubatura venga desunta dalla dichiarazione di adesione resa dal cedente direttamente alla Pubblica Amministrazione);
- il mancato rilascio del permesso di costruire nonostante la conferme attivazione del cedente presso la Pubblica Amministrazione determina l'inefficacia del negozio, non la sua risoluzione per inadempimento.

La collocazione dell'atto in un contesto di tipo meramente obbligatorio trova conferma anche nella giurisprudenza amministrativa, che osserva come, al fine di ottenere il rilascio del permesso di costruire maggiorato, non sia in realtà neppure necessario un atto negoziale vero e proprio (ad effetti obbligatori o reali).

Le Sezioni Unite esprimono critiche anche con riferimento a tale secondo indirizzo e traggono dall'art. 2643, n. 2 *bis*, c.c. elementi esegetici in merito alla qualificazione giuridica della cessione di cubatura, rilevando il definitivo allontanamento dell'istituto dall'ambito di realtà e la sua collocazione nel sistema di tutela dei diritti per mezzo della trascrizione, a sua volta intrinsecamente connesso alla vicenda traslativa, costitutiva o modificativa.

Da tutto quanto osservato, quanto all'**imposta di registro** le Sezioni Unite desumono che nel caso di cessione di cubatura non vi sono i presupposti per l'applicazione dell'aliquota proporzionale prevista per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà immobiliare ovvero traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari. Analoga conclusione va tratta con riguardo all'imposta ipotecaria e catastale, da applicarsi nella misura fissa propria degli atti diversi da quelli traslativi