

Cessione di volumetria: le problematiche fiscali

di [Isabella Buscema](#)

Publicato il 17 Novembre 2016

la cessione della capacità edificatoria di un'area (cessione del diritto di cubatura o volumetria) è un contratto con il quale il proprietario di un fondo rinuncia, verso corrispettivo, all'utilizzazione di tutta o di una parte della volumetria utilizzabile per l'attività edificatoria sul suo terreno, a favore del proprietario di un altro fondo - in questo articolo approfondiamo il trattamento delle imposte indirette e delle dirette in caso di eventuale plusvalenza



La cessione della capacità edificatoria di un'area (cd. cessione del diritto di cubatura) è un contratto con il quale il proprietario di un fondo rinuncia, verso corrispettivo, all'utilizzazione di tutta o di una parte della volumetria utilizzabile per l'attività edificatoria sul suo terreno, a favore del proprietario di un altro fondo. Per effetto di tale contratto, il cedente distacca, in tutto o in parte, dalla propria area, il diritto di costruire nei limiti consentiti dal Piano Regolatore Generale e lo trasferisce definitivamente all'acquirente. Il trasferimento di cubatura è un atto tramite il quale il proprietario del fondo cui compete una determinata cubatura trasferisce definitivamente, a titolo oneroso, all'acquirente (a beneficio del fondo di costui), la facoltà di costruire sul proprio terreno aggiungendo la cubatura ceduta a quella già concessa dal piano regolatore. Il trasferimento di cubatura individua quel fenomeno per cui il proprietario di un'area normalmente edificabile trasferisce in tutto o in parte la volumetria potenzialmente suscettibile di edificazione sul proprio fondo al proprietario di un altro fondo, normalmente ubicato nella stessa zona urbanistica, il quale può sommare i propri diritti di edificazione a quelli acquisiti, in ogni caso nel rispetto dei limiti posti dalle norme urbanistiche e regolamentari vigenti.

INQUADRAMENTO GIURIDICO

L'inquadramento giuridico della cessione di cubatura rappresenta una questione civilistica assai complessa. Vi sono varie teorie che sono state elaborate per definire la natura giuridica della cessione di cubatura: in alcune prevale l'aspetto privatistico, in altre l'aspetto amministrativo .

Secondo una precisa scelta interpretativa, la cessione della cubatura sarebbe paragonabile **alla costituzione di un diritto di superficie.**

Secondo diverso orientamento, l'atto di asservimento con cui viene trasferita la capacità edificatoria **è assimilabile ad un negozio traslativo di diritto reale immobiliare** ovvero ad un atto traslativo di un diritto reale (Cass. n. 6807/88).

Secondo ulteriore orientamento la cessione della cubatura va qualificata **come servitù atipica² ovvero quale atto costitutivo di una servitù**, in quanto attributiva di un vantaggio che inerisce ai terreni come *qualitas fundi* (Cass. n. 2743/73), o **come semplice limitazione legale al diritto di proprietà o, ancora, come rinuncia abdicativa notificata al Comune (Cass. n. 9081/88)**. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 10979/2007, si è pronunciata sulla questione, affermando che “*non è evidentemente ricavabile una definizione certa in ordine alla natura giuridica del diritto di cubatura, se non quella che si tratta di facoltà inerente al diritto di proprietà*”.

TRATTAMENTO FISCALE

A) IMPOSIZIONE DIRETTA

Sotto l'aspetto dell'imposizione diretta (vedi norma di comportamento AIDC n. 189 del 01.10.2013) a norma dell'art. 9, comma 5, del Tuir bisogna distinguere la posizione soggettiva di chi pone in essere la cessione di cubatura: se il soggetto cedente agisce come impresa, la cessione di cubatura genererà una plusvalenza tassabile sulla differenza tra prezzo di cessione e costo non ammortizzato della cubatura stessa se l'area sottostante appartiene alle immobilizzazioni (o beni strumentali) ai sensi dell'art. 86 del Tuir.

Se invece l'area cui la cubatura in vendita è connessa appartiene ai “*beni merce*”, ovvero a quei beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (imprese di costruzioni o imprese di trading immobiliare), la relativa cessione costituisce ricavo a norma dell'art. 85 del Tuir.

Se il soggetto cedente agisce in veste di privato cittadino, la cessione di cubatura genererà una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 68 del Tuir, sulla differenza tra costo di acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente e prezzo di cessione, e costituisce reddito diverso ai sensi dell'art. 67 TUIR.

Secondo la risoluzione n. 233 del 20/08/2009³ va configurato il trasferimento di una posizione giuridica assimilabile ad un diritto reale di godimento, produttivo di plusvalenza ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. b, del TUIR, secondo le regole stabilite per la cessione della proprietà dell'area sulla quale insiste il fabbricato.

Il trasferimento di volumetria (cubatura), infatti, produce effetti che sono assimilabili a quelli propri di un trasferimento immobiliare, in quanto l'aumento della capacità edificatoria costituisce una *utilitas* per il fondo dell'acquirente, paragonabile ad un bene in senso economico-giuridico. Occorre assimilare (c.d. teoria dell'assimilazione strutturale) la cessione di cubatura alla cessione di un diritto reale di godimento, poiché si attua *“un trasferimento assimilabile, negli (e ai) fini previsti dalla legge tributaria, al trasferimento di un diritto reale immobiliare in quanto il proprietario dell'area cui ineriva la cubatura ceduta perde il diritto di costruire sulla medesima e tale diritto viene acquistato dal proprietario del fondo cui la cubatura è trasferita”* con la conseguenza che, *“tenuto conto del disposto del comma 5 dell'art. 9 del T.U.I.R., la plusvalenza realizzata a seguito della cessione a titolo oneroso dei diritti di cubatura, equiparata ad un diritto reale di godimento del terreno suscettibile di utilizzazione urbanistica, costituisce reddito diverso, ex art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.”*.

Anche ai fini delle imposte dirette (in virtù di quanto stabilito dall'art. 9, c 5, del Tuir) la cessione di cubatura segue le stesse regole previste per il trasferimento di un terreno edificabile, generando plusvalenza .

Pertanto, nell'ipotesi di cessione di cubatura da parte di un soggetto non esercente attività commerciale, si può configurare una plusvalenza⁵ da assoggettare ad Irpef ai sensi dell'art. 67 Tuir, da calcolarsi come differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisto.

Anche la cessione⁷ di cubatura effettuata da un soggetto che esercita attività d'impresa può dar luogo a una plusvalenza se il terreno edificabile di sua proprietà non appartiene alla categoria dei *“beni merce”* (in questo caso sarebbe generato un ricavo e non una plusvalenza); in tal caso la plusvalenza sarà determinata come differenza tra il corrispettivo pattuito e il costo non ammortizzato del bene medesimo. In particolare, ai fini delle imposte dirette, per effetto del combinato disposto degli artt. 9, c. 5, e 67, c. 1, lett. b, del TUIR, la cessione del diritto di cubatura assimilabile (in quanto ad effetti) **alla cessione di un diritto reale immobiliare, genera plusvalenza.**

L'art. 9, comma 5, del TUIR dispone che, "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". Pertanto, tenuto conto che viene a configurarsi il trasferimento di una posizione giuridica assimilabile ad un diritto reale di godimento, per la quale si rendono applicabili le regole fiscali stabilite in relazione alle cessioni della proprietà, ne consegue che la cessione del diritto di cubatura e' produttiva di **plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR.**

Per quanto concerne la determinazione della plusvalenza in esame, in linea generale, ai sensi dell'art. 68, c. 1, del TUIR, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra i "*corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*".

Con riferimento alla determinazione del valore iniziale del diritto ceduto, l'Agenzia delle Entrate, sempre nella risoluzione n. 233 del 20/08/2009 , ritiene possibile ricorrere ad una perizia di stima dell'immobile che stabilisca il valore della volumetria edificabile rispetto al valore del terreno. In tal caso, i costi sostenuti per la relazione di stima, qualora siano stati effettivamente sostenuti e rimasti a carico del contribuente possono essere portati in aumento del valore iniziale da assumere ai fini del calcolo della plusvalenza, in quanto costituiscono costo inerente al bene.

Ciò premesso, l'impostazione seguita nella citata risoluzione, comporta, come logico corollario, che la cessione a titolo oneroso della capacità edificatoria, rientra nell' ambito applicativo dell'art. 2, c. 229, della Legge n. 191 del 23/12/2009 (rideterminazione del valore di acquisto dei terreni con pagamento dell'imposta sostitutiva del 4%).

B) INDIRETTE

Ai fini delle imposte indirette trova applicazione l'IVA con aliquota ordinaria ove il cedente sia soggetto passivo per tale imposta e agisca in quanto tale nella cessione, mentre in ogni altro caso si applica l'imposta di registro proporzionale con le aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari previste dall'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/86, oltre l'imposta ipotecaria, stante l'obbligo della trascrizione dell'atto nei registri immobiliari. Non è dovuta imposta catastale in quanto l'atto non è soggetto a voltura . Tale cessione essendo assimilabile al trasferimento di un diritto reale immobiliare è soggetta ad imposta proporzionale di registro. È assoggettabile all'imposta di registro la "*cessione di*

cubatura", il trasferimento, cioè, di una facoltà inerente al diritto di proprietà, in quanto tale avente sicure caratteristiche di realtà, giacché secondo la disciplina della detta imposta è suscettibile di imposizione ogni atto di trasferimento di diritti reali immobiliari, inclusa la rinuncia agli stessi (Cass. civ. Sez. V, 14-05-2007, n. 10979).

17 novembre 2016

Isabella Buscema

1 Nella cessione di cubatura si è in presenza di una fattispecie a formazione progressiva in cui confluiscono, sul piano dei presupposti, dichiarazioni private nel contesto di un procedimento di carattere amministrativo; a determinare il trasferimento di cubatura, tra le parti e nei confronti dei terzi, è esclusivamente il provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che, a seguito della rinuncia del cedente, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionario, non essendo configurabile tra le parti un contratto traslativo (Cass. Sez. 2, Sentenza n. 20623 del 24/09/2009; Cons. Stato, Sez. 5, Sentenza n. 3637 del 28/06/2000). Con il contratto di cessione di volumetria edificabile viene trasferita una determinata "*cubatura*", in modo tale da renderla utilizzabile da parte di un soggetto diverso dal proprietario del terreno cui detta volumetria originariamente compete. In base a tale negozio giuridico, l'effetto traslativo della volumetria è il risultato finale cui si perviene normalmente attraverso due atti distinti, ma fra loro intimamente collegati: da un lato l'accordo contrattuale (di natura privatistica) fra i proprietari dei terreni, dall'altro un provvedimento della Pubblica Amministrazione (di natura pubblicistica) con cui viene autorizzata, al cessionario della volumetria, la realizzazione di un fabbricato di cubatura maggiorata in misura pari a quella di cui si è spogliato il cedente.

2 "*Compravendita di servitù prediale di terreno edificabile*", con ciò assimilando la cessione di cubatura alla costituzione di servitù a non edificare. Tale negozio è assimilabile alla compravendita di un diritto reale (ancorché atipico) di godimento su cosa altrui (servitù di non edificare). Vedi Circolare 1/E del 15/02/2013 dell'Agenzia delle Entrate.

3 La sua qualificazione come cessione di un diritto reale, oltre a dare prevalenza alla "*sostanza*" sulla "*forma*", è avvalorata dal fatto che il legislatore con l'art. 5 del D.L. n. 70/2011 ha introdotto disposizioni volte a dare regolamentazione al "*contratto di cessione di cubatura*", estendendo allo stesso l'obbligatorietà dell'istituto della trascrizione (per tutelare formalmente sia la posizione dei contraenti che quella dei terzi), di fatto facendo propria l'assimilazione del negozio alla costituzione di un diritto reale. Il legislatore del D.L. n. 70/2011, all'art. 5, c. 3, D.L. n. 70/2011, ha modificato l'art. 2643 c.c. introducendo un comma 2-bis che prevede tra gli atti soggetti a trascrizione: "*i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale*".

4 Ai fini delle imposte dirette, se la cessione è effettuata da persona fisica non imprenditore si applicano le disposizioni dell'art. 67, c. 1, lett. b, DPR 917/86; se la cessione è effettuata da un'impresa, dà luogo ad un ricavo se il terreno è un bene-merce, oppure ad una plusvalenza patrimoniale se il terreno rientra tra le immobilizzazioni. La cessione della volumetria edificabile (totale o parziale) può giustificare il trasferimento contabile del cespite da "magazzino" a "immobilizzazione", se viene meno la destinazione del terreno alla vendita.

5 Secondo un minoritario indirizzo sussiste incompatibilità del contratto di cessione di cubatura con i contratti che hanno ad oggetto la costituzione di diritti reali o diritti reali di godimento e, quindi, la incompatibilità con le fattispecie elencate dall'art. 67 e dall'art. 9 del TUIR, con conseguente assenza di plusvalenza a seguito della cessione del diritto di cubatura o volumetria. In particolare, si sostiene la qualifica di bene immateriale alla cessione di cubatura ovvero la realtà negoziale di cessione di diritti immateriali (Commissione tributaria di Torino sentenza n. 721 del 8 giugno 2016)

6 Le cessioni di cubatura costituiscono atti con effetti analoghi a quelli propri dei trasferimenti di diritti immobiliari e, in quanto tali, assoggettabili a tassazione. Il trasferimento di cubatura attraverso un atto traslativo a titolo oneroso è, quindi, equiparabile alla cessione di un diritto reale di godimento (nel caso di specie, peraltro, relativo a un terreno edificabile). Ciò comporta che, ai fini delle imposte sul reddito, la plusvalenza realizzata a seguito della cessione a titolo oneroso dei diritti di cubatura costituisce reddito diverso. Peraltro, in caso di riscossione anticipata rispetto agli effetti traslativi, non vi può essere, tecnicamente, nessuna plusvalenza, che si manifesterà invece quando sarà intervenuta la *cessione* che perfeziona il passaggio di proprietà (effetto traslativo reale). L'imposizione, quindi, non può aversi in un periodo d'imposta anteriore al rogito, anche se il corrispettivo è stato corrisposto per intero anticipatamente (CTr Puglia, Sez. Staccata di Taranto, Sez. XXVIII, Sent. 28 gennaio 2016 n. 226).

7 Se la cessione di cubatura viene effettuata da un'impresa, viene conseguito un ricavo ex art. 85 TUIR se il terreno è iscritto tra le rimanenze oppure una plusvalenza patrimoniale ex art. 86 TUIR se il terreno è iscritto fra le "immobilizzazioni", con facoltà in caso di possesso ultratriennale di optare per la rateazione dell'imposizione in un massimo di cinque esercizi prevista dall'art. 86 c. 4 TUIR.

8 Secondo quanto previsto dalle modifiche introdotte dal D.L. n. 104/2013, a far data dall'1 gennaio 2014, l'imposta di registro si rende applicabile nella misura del 9%, mentre per le ipotecarie si applica l'imposta di 50 euro cadauna. Vedi Studio n. 1011-2013 del Consiglio Nazionale del Notariato.