4. DIRITTI EDIFICATORI

4.1. I DIRITTI EDIFICATORI GIUNGONO (PER LA SECONDA VOLTA E NEI PROFILI FISCALI) ALLE SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE, MA IL RISULTATO NON CAMBIA

di Rosario Franco

1. Premessa e diritto tributario

Le presenti riflessioni costituiscono nulla più che una rapida *ístantanea* sulla (questione relativa alla) tassazione degli atti aventi per oggetto (*melius*: per effetto) il trasferimento di diritti edificatori; sollecitate dal recentissimo arresto della Cassazione a Sezioni Unite del 9 giugno 2021, n. 16080 (Cons. rel. G.M. Stalla).

Il diritto tributario è un settore della più vasta area giuridica costituzional-pubblicistico-amministrativa costituito da un ampio, e sempre perennemente mutevole, complesso di princìpi, disposizioni legislative e regolamentari che governano e regolano l'istituzione, le vicende e l'escussione di ogni tributo (con sintagma che qui ne vuole evocare il più esteso senso); e che in passato ha dato luogo, in merito alla sua stessa definizione, a notevoli dispute che, nondimeno, ad oggi possono dirsi definitivamente consegnate alla storia.

È un settore che – per definizione – predica la preventiva (compiuta attività di) *qualificazione* della situazione giuridica o attività negoziale rilevanti che (*poi*) rientrano nell'ambito di applicazione della sua disciplina, allo scopo di essere sottoposte alla (conseguente) imposizione fiscale. Dunque, il *tributo* potrà essere applicato in esito ad un'operazione logicamente *a-priori*; soltanto dopo, cioè, che si sia proceduto all'esatta e concorde configurazione civilistica dell'istituto che deve essere ad esso sottoposto. Come peraltro emerge, in maniera esemplare, dal *dictum* di Cass. n. 16080/2021 ove si afferma, per un verso, che «l'individuazione della natura giuridica dell'atto si pone necessariamente a monte, non a valle, dell'imposizione di registro, che questa natura giuridica non deve in alcun modo giustificare, restando ad essa soltanto di conformarvisi», e, per l'altro, che tale «previa esatta individuazione [… dell']attività negoziale delle parti […] muov[e] a sua volta dalle categoria discretive proprie del diritto civile (a cominciare dall'elemento causale)». Sì che il diritto tributario è, per così dire, un diritto di *secondo grado* potendosi applicare soltanto dietro una preventiva individuazione dei caratteri essenziali della vicenda (negoziale) intervenuta tra le parti, nella modulazione dei rispettivi interessi.

Ed invero, «[i]l diritto tributario quale oggetto di conoscenza appare […] come un complesso di norme strumentalmente collegate in funzione della realizzazione del prelievo. Esse per così dire si sovrappongono alla realtà economica e giuridica preesistente, assumendola a fattispecie per l'applicazione dei tributi e disciplinandola fin nella fase sanzionatoria e contenziosa»[1], evidenziandosi opportunamente la delicatezza dei «rapporti [che intercorrono] fra diritto privato e diritto tributario che sono stati tradizionalmente individuati sia nell'utilizzazione da parte del secondo di strumenti ed istituti privatistici sia quanto alla definizione dei profili oggettivi e soggettivi del rapporto intercorrente tra ente impositore e soggettivi passivi, sia nell'individuazione da parte del diritto tributario di istituti privatistici da assumere quali fattispecie imponibili: quali fatti o atti giuridici cui ricollegare il tributo»[2].

Un esempio su tutti – e che per anni ha affaticato dottrina e giurisprudenza in un dibattito che, per quanto affievolito dall'intervenuta riformulazione dell'enunciato legislativo[3] e dalla successiva interpretazione autentica[4], non pare ancora del tutto esaurito, almeno a stare ai due sollecitati interventi della Corte Costituzionale[5] – è rappresentato dalla nota controversia in margine alla determinazione della *tassazione* dell'atto di cessione dell'intero pacchetto delle partecipazione sociali in una società[6] nell'alternativa, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tra *forma* dell'atto e *sostanzialità* degli effetti della più ampia 'operazione economica'[7], ovvero tra qualificazione formale della fattispecie (attuativa dell'effetto giuridico suo proprio) e risultato economico che (effetto dell'effetto giuridico) con essa, nella più ampia concertazione di interessi, si consegue. In altri termini, tra quell'impostazione che nella divisata fattispecie individuava un atto di cessione sì come modulato nella composizione degli interessi privati e quella diversa, pervicace convinzione dell'Agenzia delle Entrate che, alla stregua dell'art. 20 TUIR, si sentiva facoltizzata a ri-qualificarle il negozio in funzione del risultato conseguito per effetto della cessione dell'intero pacchetto di partecipazioni sociali, vale a dire in termini di cessione di azienda, con la relativa imposizione fiscale proporzionale del 3% (in luogo dell'imposta fissa).

2. La questione dei diritti edificatori: cenni sulla natura giuridica

Se con quanto – sia pur succintamente – rappresentato si conviene, e almeno le Sezioni Unite della Cassazione ne convengono, allora non potrà che richiamarsi l'esito conclusivo che

---

[1] A. FANTOZZI, voce *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani-online*, 2015, p. 1 ss.

[2] A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit.

[3] L'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge di Bilancio 2018 ha riformulato l'art. 20, del TUR, che ora dispone: «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

[4] L'art. 1, comma 1084, della Legge di Bilancio 2019, in conformità a quanto già manifestato nella Relazione Illustrativa e Tecnica alla Legge di Bilancio 2018, ha formalmente e testualmente ribadito che «l'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 2015, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131»

[5] Corte Cost., 22 luglio 2020, n. 158 e Corte Cost., 16 marzo 2021, n. 39, entrambe nel senso di respingere la proposta questione di legittimità costituzionale dell'attuale formulazione dell'art. 20 TUR

[6] Ovvero dell'ipotesi del conferimento di azienda con successivo trasferimento dell'intero pacchetto di partecipazioni della società conferitaria

[7] Per la concettualizzazione dell'operazione economica rilevante giuridicamente sia in termini di "unità formale" sia quale categoria ordinante, e, dunque, quale sintesi complessa dei singoli segmenti negoziali e/o materiali che possono contribuire ad attuarla, il rinvio è d'obbligo a E. GABRIELLI, *"Operazione economica" e teoria del contratto. Studi*, Milano, 2013, *passim*: «l'operazione economica […] quale schema unificante l'intero assetto di interessi disegnato dall'autonomia privata, penetra all'interno delle singola cause che compongono il collegamento negoziale, qualificandole in concreto, a prescindere dalla causa tipica dei singoli schemi negoziali» (p. 179)

la sentenza in commento, preceduta da quella del 2020[8], ha ritenuto di poter conseguire nell'assumere una necessaria (quanto pregiudiziale posizione in margine alla) prefigurazione civilistica della figura dei diritti edificatori. Qui, peraltro, intesi nella ricomposta e generale unitarietà concettuale[9] in luogo di quella variegata formulazione letterale, ora legislativa (regionale), ora giurisprudenziale, che ha sostanzialmente caratterizzato finora l'approfondimento della vicenda in parola.

Orbene, le Sez. Un. n. 16080/2021 individuano nei diritti edificatori, sia pure osservati topicamente dal profilo privatistico della limitrofa figura negoziale della cessione di cubatura[10] (affine, per quanto qui interessa, alla cessione di diritti edificatori, «comunque denominati»: art. 2643, n. 2-*bis*»), quella vicenda in cui «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 un altro fondo urbanisticamente omogeneo» con un «atto: immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale; non richiedente la forma scritta *ad substantiam ex* art. 1350 cod. civ.; trascrivibile *ex* art. 2643, n. 2 *bis* cod. civ.». Sì da evidenziare una netta discontinuità concettuale e giuridica rispetto alle precedenti linee ricostruttive, anche giurisprudenziali[11], che ora negavano la produzione di effetti reali al negozio portante il trasferimento della cd. cubatura o dei (sovvenienti) diritti edificatori (perequativi, compensativi, premiali), ora, ed all'opposto, ritenevano di qualificare le vicende traslative in termini di trasferimento di diritti reali[12].

---

[8] Cass., Sez. Un., 29 ottobre 2020, n. 23902 ove si è deciso in riferimento ad un'area edificabile, sottoposta ad un vincolo di inedificabilità assoluta. Qualora la medesima viene inserita in un programma di "compensazione urbanistica" non può essere assoggetta «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». Invero, in tale ultimo caso la non imponibilità del diritto edificatorio, e, dunque, l'irrilevanza dei diritti compensativi urbanistici ai fini fiscali, permane fino a quando non sia specificato il suolo sul quale l'edificazione potrà essere realizzata, benché la capacità contributiva possa essere riconosciuta anche in una situazione provvisoria

[9] Come ribadito anche da Cass., n. 16080/2021

[10] La vicenda reale originava da una sistemazione urbanistica – nell'ambito di un più ampio piano particolareggiato di esecuzione – attuata mediante il trasferimento (da parte di una società) di alcune aree al Comune che, a titolo di corrispettivo, attribuiva una 'volumetria compensativa' (e, dunque, diritti edificatori). Successivamente, la società trasferiva a titolo oneroso ad altro operatore tali diritti edificatori, precisandosi nel contratto che, in ogni caso, l'edificabilità concreta sarebbe stata conseguita soltanto dietro rilascio, da parte del Comune, del titolo abilitativo richiesto. Il contratto veniva sottoposto alla registrazione scontando l'imposta proporzionale di registro al 3%. L'AE contesta l'eseguita modalità di tassazione ed emette avviso di accertamento diretto a recuperare la differenza del 5% che, secondo quanto dalla medesima argomentato, risultava mancante, rispetto alla tassazione richiesta (8%, *ratione temporis*), essendo la fattispecie portante il trasferimento di diritti edificatori assimilabile a quella del trasferimento di diritti reali immobiliari; chiedendo altresì il pagamento dell'imposta ipotecaria al 2% e di quella catastale all'1%. La CTP accoglieva il ricorso della società confermando la correttezza dell'originaria tassazione con l'aliquota del 3%, senza imposte ipotecaria e catastale. Su appello dell'AE, la CTR ribaltava l'esito del giudizio, fissando l'aliquota dovuta per il trasferimento dei diritti edificatori all'8%, alla stregua del ragionamento per cui essi, esprimendo una facoltà inerente al diritto di proprietà, presentavano delle «sicure caratteristiche di realità», confermando l'impostazione dell'AE per l'imposta proporzionale all'8%, oltre alla debenza delle imposte ipotecaria e catastale. Giunti in Cassazione, la sesta sezione (tributaria), preso atto dei contrasti presenti in giurisprudenza, decide di rimettere la questione alle Sez. Un. in commento

[11] Cass., 3 settembre 2020, n. 18291; Cass., 17 giugno 2016, n. 12631; Cass, 24 settembre 2009, n. 20623

[12] Per la tassazione con l'imposizione prescritta per il trasferimento di diritti reali immobiliari (attualmente con l'aliquota proporzionale del 9%), cfr., per la posizione dell'Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 194 del 26 giugno 2020 (ultima in ordine di tempo; oltre alle Risoluzioni n. 233 del 20 agosto 2009 e n. 80 del 24 ottobre 2018; nonché Circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013, par. 4.2) e, per quella giurisprudenziale, almeno, Cass., 14 maggio 2007, n. 10979; Cass., 14 dicembre 1988, n. 6807; e già, Cass., 9 marzo 1973, n. 641. Conclude in tal senso anche la Massina n. 189-*Cessione di volumetria edificabile: trattamento ai fini della imposte dirette e indirette* dell'Associazione Dottori commercialisti ed Esperti contabili (AIDC): «Il contratto che prevede la cessione di volumetria edificabile è qualificabile come un negozio avente ad oggetto un "diritto reale atipico". Ai fini delle

Le conclusioni delle Sezioni Unite vengono qui riportate con vivo interesse, in quanto sollecitato dalla circostanza che già nel 2015 si era giunti, in esito ad una più ampia ricerca[13] – e rifiutando tutte le ipotesi (ritrovate in dottrina) riconducenti ora alla figura giuridica del diritto reale riconfigurato con una (discutibile) inerenza virtuale[14], ora ad un nuovo bene giuridico tra 'bene immobile virtuale' e 'bene immateriale di origine immobiliare', con formule che tuttavia non riuscivano a celare l'intrinseca connotazione di *descrittività* che finiva per affliggerle – alla prospettazione della (sostanzialmente) medesima soluzione che ora, nella sentenza in commento, la Corte di Legittimità, nella sua massima espressività nomofilattica, convincentemente ritiene interpretativamente di validare.

Invero, succintamente richiamando i risultati di quella ricerca, si era premesso come appariva doveroso «evidenziare che la questione inerente all'appartenenza o meno della facoltà edificatoria (intesa come "potere effettivo di edificare") al contenuto del diritto di proprietà non necessariamente [avrebbe dovuto] intersecare […] l'altra [questione] funzionale a individuare la natura giuridica di siffatta facoltà, come pure – in alcune impostazioni – par[eva], forse inconsapevolmente, emergere; anche perché la novella legislativa si riferisce a tutto l'ampio spettro del genere dei diritti edificatori (*id est*: "comunque denominati") e, pertanto, anche ai c.dd. 'crediti edilizi', del tutto scissi – ora nella sola fase del 'volo', ora anche fin da quella del 'decollo' – da un suolo di riferimento e che diverranno una 'facoltà proprietaria' (o di altro diritto che consenta la costruzione) soltanto nel momento della loro concreta utilizzazione»[15]; sì che «altra è la questione della ricomprensione della 'facoltà edificatoria' nel contenuto del diritto di proprietà; altra quella della natura giuridica di tale facoltà»[16]. E si era continuato nel sostenere che tale «facoltà si configur[a] (recuperando risultati passati) quale (autonoma situazione soggettiva di) *aspettativa giuridica tutelata* o, senz'altro e specificativamente, *aspettativa edificatoria*, quale figura idonea ad esprimere (in termini attuali di *contenuto*) la potenzialità edificatoria, e, dunque, quella relazione di attesa giustificata (e *qualificata*) dalla probabilità del verificarsi di un determinato evento (*id est*: il rilascio del titolo edilizio; non la costruzione in sé). Situazione che, soltanto in seguito al rilascio del provvedimento edilizio abilitativo, [sarebbe divenuta un] diritto soggettivo pieno, unitamente alla verifica dell'investitura formale nel diritto di proprietà e/o superficie o altro titolo di legittimazione alla costruzione»[17]. E ciò «[n]el convincimento che la meritevolezza

---

imposte dirette, se la cessione è effettuata da persona fisica non imprenditore si applicano le disposizioni dell'art. 67, comma 1, lett. b) del 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. Ai fini delle imposte indirette, si applica l'imposta di registro con le aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari se il cedente non è un soggetto passivo Iva, altrimenti si applica l'Iva con aliquota ordinaria ove sussistano i presupposti soggettivi per il cedente, oltre in ogni caso alle imposte ipotecaria e catastale»

[13] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'. I diritto edificatori tra* beni e *situazioni giuridiche soggettive*, in Liber amicorum *per Biagio Grasso*, a cura di P. Pollice, Napoli, 2015 p. 311 ss., spec., p. 382; ed in versione ridotta in *Approfondimento* del 23 febbraio 2017, in *giustiziacivile.com*, p. 1 ss.

[14] Vigorosamente censurata sia da Cass., sez. un., n. 16080/2021, sia da Cass., sez. un., 29 ottobre 2020, n. 23902; e già R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 352 ss., cui si rinvia sia per lo svolgimento del ragionamento, sia per i doverosi riferimenti dottrinali

[15] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 382

[16] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 383

[17] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 385. Il medesimo percorso argomentativo è ora compiuto dalle Sez. Unite della Cassazione ove si evidenzia la differenza che corre tra l'ipotesi di diritti edificatori ancora oggetto del procedimento amministrativo di «compensazione urbanistica» e quella relativa ai diritti già consolidati, per così dire, nel patrimonio del soggetto con l'esaurimento di tale procedimento e l'attribuzione del diritto edificatorio (intesa quale autonoma e giuridicamente rilevante situazione soggettiva di vantaggio, suscettibile di per se stessa di valutazione economica), Tale ultima situazione è, a sua volta, ancora

dell'interesse (ad essa sotteso) e l'organizzazione dei profili di tutela non potranno più ricevere attriti dogmatici dal persistente riferimento alla rigida alternatività tra vicende reali e vicende obbligatorie, per rinvenire nell'unitarietà e sistematicità dell'ordinamento e nella complessità delle sue vicende i più adeguati e performativi strumenti di protezione»[18].

Ancora, aggiungendosi che «[l]a novella [del 2011, nda], con il n. 2-*bis* ha voluto espressamente autorizzare (*id est*: confermare) la piena ammissibilità (già recuperabile dai principi dell'ordinamento) del *trasferimento con efficacia reale immediata* di tale facoltà e l'idoneità dell'autonomia privata – mercé la regola contrattuale e l'ispirazione al fondamentale principio di corrispondenza fra contenuto ed effetti – a *scomporre* il contenuto del diritto (ad es., di proprietà) in tutte quelle utilità e facoltà che siano suscettibili di arrecare soddisfacimento agli interessi che in quella regola verranno ordinati e composti, superando i rilievi che il pensiero antico non aveva mancato di sollevare, nelle ricostruzioni del contenuto del diritto e della sua inscindibilità in diverse concorrenti facoltà, negandone l'idoneità (singola) al trasferimento»[19]. Il tutto alla stregua di una «prospettiva metodologicamente *ordinante*, e, ora, anche *formalmente*, recepita dalla divisata disposizione, nel[la] registra[zione del]l'autonoma trasferibilità della facoltà edificatoria, indipendentemente dal diritto di proprietà (del quale il disponente potrebbe anche non essere investito); facoltà edificatoria che diviene *oggetto* in senso proprio del contratto che sarà idoneo a trasferirla»[20]. Con il che il «trasferimento [… sarebbe stato] vicenda che attiene alla stessa situazione di vantaggio, [con la conseguenza] che, nel rispetto della regola del *nemo plus iuris in alium transferre postest quam ipse habet* e del principio generale di cui all'art. 1376 c.c., il negozio […] immetterà l'acquirente nella stessa situazione attiva di potenzialità qualificata in cui versava il dante causa rispetto al conseguimento del provvedimento concessorio edilizio. Dunque, l'investitura formale nella situazione soggettiva segue la trasmissione della situazione sostanziale di interesse, la quale […] non ha come referente oggettivo esterno una cosa o una prestazione (diretta a procurare quel dato 'bene'), bensì l'ottenimento di un titolo abilitativo che legittima il destinatario a costruire su quel dato suolo per una volumetria maggiorata di quella medesima misura riferita dal negozio di cessione»[21]. Infine, si concludeva, idealmente ricongiungendosi all'autorevole sopravvenuto *dictum* delle Sezioni Unite, nel senso di ricondurre i diritti edificatori ad «situazione soggettiva autonoma di aspettativa edificatoria [con contenuto attuale], portante un'utilità giuridica ed economica, attraverso la potenzialità dell'ottenimento di un titolo abilitativo edilizio»[22].

3. Il profilo fiscale del(contratto di) trasferimento dei diritti edificatori

---

diversa da quella conseguente al rilascio definitivo del titolo abilitativo edilizio, esito di un diverso ed ulteriore procedimento amministrativo, all'insegna del «dovere generale di solidarietà, cooperazione, correttezza e buona fede» (Cass., sez. un., n. 16080/2021).

[18] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 385-386

[19] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 385-386

[20] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 387-388. E, in termini, anche Cass., sez. un., 9 giugno 2021, cit., ove si legge come sia «chiara l'opzione legislativa secondo cui i diritti edificatori, non solo sono genericamente disponibili per contratto, ma tra le parti vengono costituiti, trasferiti e modificati direttamente per effetto di questo, e non di altro. Il che comporta la netta rivalutazione del sostrato privatistico della cessione di cubatura, ricollocando l'effetto traslativo suo proprio nell'ambito dell'autonomia negoziale delle parti, non già del procedimento amministrativo»

[21] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 391

[22] R. Franco, *Il trasferimento della 'potenzialità edificatoria'*, cit., p. 390

Determinata stipulativamente la natura giuridica dei diritti edificatori, l'opzione[23] per l'individuazione e la determinazione dell'imposta – nell'ambito del settore tributario che non conosce altro se non la bipartizione tra situazioni giuridiche a carattere reale e situazioni giuridiche a carattere obbligatorio – non avrebbe potuto che agevolmente convergere (e si crede, ormai, definitivamente), nella vasta area delle operazioni a titolo oneroso, sull'imposizione prescritta dall'art. 9[24] della Tariffa parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, come peraltro, già in tal senso, concludeva lo Studio n. 540-2014/T del CNN[25] (e prima ancora della novella del 2011, la Risposta a Quesito, n. 254-2007/T e 661-2007/C).

E, dunque, prevedere un'imposta proporzionale residuale del 3% (prevista per il trasferimento di beni diversi da quelli immobiliari, disciplinati, invece, dall'art. 1 della medesima Tariffa), un'imposta ipotecaria in misura fissa (*ex* art. 4 della Tariffa Parte prima, allegata al D. Lgs., n. 347/1990: e, dunque, rispettivamente di euro 50, per gli atti 'a registro', ed euro 200, per quelli 'ad IVA') e senza (il pagamento di) quella catastale[26], non ricevendo modificazioni l'intestazione del relativo registro (per quanto le Sez. Un. riferiscano della debenza anche di tale ultima imposta).

Con la precisazione che non opererà l'assorbimento dell'imposta di bollo e dei tributi speciali, prescritta esclusivamente per gli atti di trasferimento di diritti reali immobiliari (con applicazione dell'imposta di registro). Diversamente, si applicheranno le relative disposizioni qualora il trasferimento dei diritti edificatori fosse effetto imputabile ad un titolo contrattuale di natura donativa, con un riferimento sovveniente dall'art. 19 in luogo di quello di cui all'art. 14 del T.U. n. 346/1990.

Risultati interpretativi, quelli appena riferiti, che, si crede, possano ritenersi (con elevata probabilità) definitivi, stante l'autorevolezza del consesso giurisprudenziale che ad essi ha ritenuto di poter pervenire e che ha ritenuto di condividere ed avallare.

---

[23] Sul punto il lungo e meditato studio di R. TRABACE, *Diritti edificatori-Profili fiscali*, 2013, inedito, anche per un compiuto ed interessante excursus giurisprudenziale sull'evoluzione della figura negoziale della cessione di cubatura; ID., *Diritti edificatori a Milano - Profili operativi e fiscali*, in *Quotidiano giuridico*, 23 novembre 2015, *plurisonline.it*, ove l'autore sottolinea la posizione della DRE Lombardia orientata fermamente a richiedere l'imposta di registro proporzionale con l'aliquota del 9%

[24] Ma, in verità, anche ex art. 2 della medesima Tariffa

[25] Dal titolo *Negoziazione dei diritti edificatori e rilevanza fiscale,* in *CNN Notizie* del 16 ottobre 2014. Contributo che parrebbe rivedere la posizione espressa dal medesimo CNN con lo Studio 24/2002/T dal titolo *Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti di terreni edificabili*, nel quale, preferendosi la ricostruzione della cessione di cubatura in termini di servitù di non edificare si profilava un'imposizione fiscale ai sensi dell'art. 1 della Tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986

[26] Come conviene anche l'*Intervento* del 14 giugno 2021 su *CNN Notizie*, a firma di A. Pischetola

4.2. LA TASSAZIONE DEI DIRITTI EDIFICATORI SECONDO LE SEZIONI UNITE

Cass., sez. un., 9 giugno 2021, n. 16080

di Raffaella Scotti

L'animoso dibattito giurisprudenziale e dottrinale[1] sulla natura giuridica dei diritti edificatori e la conseguente qualificazione ai fini del trattamento tributario sembrano ormai sopite con l'intervento delle Sezioni Unite[2] che, enunciando un principio di diritto, hanno statuito la natura non reale del diritto edificatorio, identificando il negozio di cessione quale atto a contenuto patrimoniale immediatamente traslativo che non richiede la forma scritta *ad substantiam ex* art. 1350 cod. civ. ed è suscettibile di trascrizione ai sensi dell'articolo 2643, n. 2 bis, cod. civ.

La configurazione giuridica del diritto *de quo*, secondo il postulato della Suprema Corte, ha consentito sotto il profilo fiscale l'assoggettabilità ad imposta proporzionale di registro come atto "diverso" avente ad oggetto prestazione a

---

[1] La letteratura giuridica sul tema annovera tra gli altri: G. Amadio, *I diritti edificatori: la prospettiva del civilista in Urbanistica e attività notarile. Nuovi strumenti di pianificazione del territorio e sicurezza delle contrattazioni*, in Atti del Convegno di studi organizzato dalla Fondazione italiana per il notariato, Bari, 11 giugno 2011, Milano, 2012; A. Busani, *Diritti edificatori: la natura obbligatoria taglia l'imposta di registro sulla vendita,* in IlSole24 ore del 28 ottobre 2019, p. 23; A. Candian, *Trasferimento di cubatura*, in *Dig. disc. priv., sez. priv.* (aggiornamento), Torino, 2000, p. 735; A. Ceccherini, *Funzione ed efficacia della cessione di cubatura*, in *Giust. civ.*, 1990, II, p. 13; Id., *Asservimento di area edificabile e cessione di cubatura,* in *Nuova giur. civ. comm.*, 2009, I, p. 557; N. A. Cimmino, *La cessione di cubatura nel diritto civile*, in *Riv. not.*, 2003, I, p. 1113; Id., *Trasferimenti di cubatura,* in *I nuovi contratti nella prassi civile e commerciale,* IV, Beni e Proprietà, Torino, 2004; A. Ceccherini, *Funzione ed efficacia della cessione di cubatura* in *Giust. civ.*, 1990, II,

p. 103; Id., *Asservimento di area edificabile e cessione di cubatura* in *Nuova giur. civ. comm.*, 2009,

p. 557; A. Gambaro, Compensazione urbanistica e mercato dei diritti edificatori, in *Riv. giur. edil.*, 2010, 3 ss.; F. Gazzoni, *Cessione di cubatura, "volo" e trascrizione* in *Giust. civ.*, 2012, p. 101; Id., *I diritti edificatori*, in *Trattato della trascrizione. 1, I, La trascrizione degli atti e delle sentenze*, diretto da E. Gabrielli e F. Gazzoni, Torino, 2012, p. 205 ss.; R. Franco, *Il trasferimento della potenzialità edificatoria". I diritti edificatori tra beni e situazioni giuridiche soggettive*, in *Liber Amicorum per Biagio Grasso,* a cura di Paolo Pollice, Napoli, 2015, 311 ss.; B. Mastropietro, *Natura e circolazione dei diritti edificatori*, Napoli, 2013; A. Pischetola, *Negoziazione dei diritti edificatori e relativa rilevanza fiscale, anche alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis) c.c, Studio n. 540-2014/T,* in *CNN Notizie* del 16 ottobre

2014; F. Raponi, *Profili fiscali nella circolazione dei diritti edificatori* in *I Quaderni della Fondazione italiana per il Notariato. Urbanistica e attività notarile Nuovi strumenti di pianificazione del territorio e sicurezza delle contrattazioni.* Atti del Convegno tenutosi a Bari l'11 giugno 2011, 3, 2011; Id., *Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili,* Studio n. 21-2012/T, in *CNN Notizie* del 23 maggio 2012 ; C. Salvi, *Aspettativa edificatoria e risarcimento del danno*, in *Foro it.,* 1983, V, c. 221; S. G. Selvarolo, *Il negozio di cessione di cubatura*, Napoli, 1989; G. Trapani, *Normative speciali e circolazione giuridica dei diritti edificatori* in *Notariato*, 2012, p. 427 ss.; P. L. Trojani, *Tipicità e "numerus clausus" dei diritti reali e cessione di cubatura. Lo stato della dottrina e della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva originale*, in *Vita not.*, 1990, p. 2.

2 Cass. sez. un., 9 giugno 2021, n. 16080, reperibile su *www.deiure.it.*

---

contenuto patrimoniale *ex* articolo 9 Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986 – ovvero l'applicabilità dell'imposizione nella misura del 3% - nonché, in caso di trascrizione e voltura, ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa come statuito negli articoli 4 Tariffa allegata al DLgs. 347/1990 e 10, comma 2, del medesimo provvedimento legislativo.

L'abbrivio alla risoluzione sulla individuazione della natura giuridica operata dalla Cassazione muove da precedenti decisioni[3] che indubbiamente si ripercuotono sulla tassazione.

Sul punto, infatti, già in materia di ici/imu, ancora una volta le Sezioni Unite[4], nel tratteggiare la figura del diritto edificatorio in termini non di realità, ma di diritto obbligatorio, sostennero che quando un'area edificabile, sottoposta ad un vincolo di inedificabilità assoluta, è 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[5]. Invero, in tale ultimo caso la non imponibilità del diritto edificatorio, e, dunque, l'irrilevanza dei diritti compensativi urbanistici ai fini fiscali, permane fino a quando non sia specificato il suolo sul quale l'edificazione potrà essere realizzata[6], benchè la capacità contributiva possa essere riconosciuta anche in una situazione provvisoria.

La *questio iuris* da cui partono le Sezioni Unite nella recentissima sentenza concerne la qualificazione giuridica della cessione di cubatura, su cui si

---

[3] Cass. 15 ottobre 2019, n. 26016 reperibile su *www.deiure.it*. Con tale ordinanza interlocutoria in tema di ICI, la Sezione tributaria ha disposto il rinvio al Primo Presidente per la rimessione alle Sezioni Unite civili, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., la risoluzione della seguente questione di massima di particolare importanza: se un'area, prima edificabile e poi assoggettata con legge regionale ad un vincolo di inedificabilità assoluta, sia da considerare «area edificabile» ai fini ICI ove inserita in un programma di cd. "compensazione urbanistica" adottato dal Comune, ancorché il relativo procedimento compensatorio non sia ancora concluso, essendo il diritto edificatorio "in volo", cioè non essendo stata ancora specificamente individuata – ed assegnata al proprietario – la cd. area di "atterraggio", ossia l'area su cui deve essere trasferita l'edificabilità già cessata sull'area cd. "di decollo. Sulla qualificazione del diritto edificatorio quale diritto obbligatorio cfr.: Cass, sez. un., 29 ottobre 2020, n. 23902, reperibile su *www.deiure.it*.

[4] Cass, sez. un., 29 ottobre 2020, n. 23902, cit.

[5] Di qui l'assoggettabilità del negozio ai criteri canonici di liquidazione di cui all'art. 1 parte prima del T.U. n.131/86.

[6] E. Boscolo, *Dalla zonizzazione alla perequazione urbanistica (Il caso del Prg di Reggio Emilia*), in *Riv. giur. urb.*, 2000, p. 21; A. Busani, *Diritti edificatori: la natura obbligatoria taglia l'imposta di registro sulla vendita,* cit.; A. Pischetola, *Utilizzo di volumetria perequativa e ipotesi di applicabilità delle agevolazioni* ex lege *n. 10 del 1977*, in *Studi e materiali*, 2006, p. 556; A. Torroni, *L'attività di desigillazione ed i crediti di superficie*, Studio n.48- 2021/P in CNN del 24 febbraio 2021.

---

riverberano gli importanti riflessi fiscali[7], che viene definita come l'atto *con cui 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*[8].

Dunque, la nozione di costitutività, nell'interpretazione giurisprudenziale, inerisce alla creazione di una situazione giuridica autonoma e distinta rispetto alla posizione del proprietario, risultando, comunque, conforme al nuovo schema contrattuale tipizzato dal legislatore nella novella di cui all'articolo 5, comma 1 del D.l. 70/2011 che, innovando il regime pubblicitario, ha introdotto all'art. 2643 la fattispecie di cui al n. 2 bis[9] ai sensi del quale sono soggetti a trascrizione nei registri immobiliari i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano diritti edificatori comunque denominati, previsti da norme statali o regionali ovvero da strumenti di pianificazione territoriale.

Nella ricostruzione giuridica operata dalla Cassazione sulla natura della cessione di cubatura, la disposizione codicistica ha rappresentato un importante argomento sistematico *a sostegno dell'indirizzo della non realità dell'atto di trasferimento della volumetria* considerando *in primis* che non tutti gli atti soggetti a trascrizione hanno carattere reale, si pensi a titolo esemplificativo al contratto di locazione

ultranovennale, e, in secondo luogo, la previsione normativa specifica dedicata ai diritti edificatori pone inequivocabilmente un distinguo rispetto ai diritti di natura reale trascrivibili in base alla disciplina generale.

Il trattamento tributario riservato ai diritti edificatori risente indubbiamente dell'identità giuridica assegnata dalle Sezioni Unite che in un panorama di contrastanti interpretazioni ha il pregio di conferire una certezza concettuale al trasferimento della volumetria.

---

[7] In merito al trattamento tributario della cessione di cubatura si veda: S. Lunardi e S. Ricci, *Gli aspetti fiscali del trasferimento di cubatura* in *Il fisco*, 2006, 39, p. 1

[8] Riecheggia la definizione con l'approdo a soluzioni giuridiche totalmente differenti. Cass. 14 maggio 2007, n. 10979, in "*Mass. Giur. It.*", 2007. L'esigenza di definire la natura giuridica della cessione di cubatura era già stata segnalata. Cfr.: F. Raponi, *Profili fiscali nella circolazione dei diritti,* cit., secondo cui: "*L'inquadramento fiscale deve prendere le mosse dalla individuazione della natura giuridica dell'atto di cessione di cubatura - A prescindere dal titolo o dalla forma apparente art. 20 Tur - di quando si verifichi il presupposto d'imposta sia ai fini della imposizione indiretta che diretta";* A. Pischetola*, Negoziazione dei diritti edificatori e relativa rilevanza fiscale, anche alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis) c.c,*, cit.

[9] G. Petrelli,*Trascrizione degli atti relativi a diritti edificatori ("cd. cessione di cubatura o di volumetria),* in http://www. gaetanopetrelli.it.

Sul punto, l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria formatosi in precedenza ascriveva la categoria del diritto edificatorio nell'ambito dei diritti reali di godimento con la conseguenza che, dal punto di vista delle imposte sui redditi, il trasferimento era suscettibile di generare plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67 del Tuir, sicchè la cessione della cubatura realizzava gli stessi effetti fiscali della vendita di un terreno edificabile, con correlativa soggezione della convenzione così stipulata ai criteri canonici di liquidazione di cui all'art. 1 parte prima del T.U. n.131/86.

Sul versante fiscale, infatti, l'impostazione storica, risalente già dagli anni 70[10], riconduce il trasferimento della volumetria al negozio con effetti reali avente ad oggetto un diritto reale, con la conseguenza dell'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del 9%[11].

L'operatività dell'imposta proporzionale è diretta conseguenza della ricostruzione teorica operata dall'Agenzia delle Entrate[12], cui si è conformata la giurisprudenza di

legittimità[13] che, discettando implicitamente sull'atipicità del diritto reale, approda all'identico trattamento fiscale previsto per i diritti reali immobiliari.

Ai fini del trattamento tributario non rilevano le implicazioni dottrinarie sotto l'aspetto strettamente civilistico che analizzano il diritto edificatorio

---

[10] Cass. 6 luglio 1972 n. 2235, in *Rep. Foro i*t., 1972, voce "*Registro"*, n. 250, in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 766 e in *Rass. Avv. Stato*, 1972, I, sez. 5; Cass. 25 ottobre 1973 , n . 2743 in *Foro it.*, 1974, I, c. 92; Cass. 6 marzo 1973 n. 641, in *Foro it.,* 1973, I, 2117, in *Riv. not.*, 1973, 1165; *ivi,* 1974, 114 con nota di R. Triola; Cass. 21 marzo 1973 n. 802 in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 2200 e in *Foro it.,* 1973, I, 2117; Cass. 30 aprile 1974, n. 1231, in *Riv. not.,* 1975, 547 con nota di M. Di Paolo, in *Giur.it.*, 1975, I,1, c. 1328 e in *Giust. civ.*, 1974, I, 1424, con nota di R. Triola; Cass. 22 gennaio 1975, n. 250, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1595; Cass. 21 maggio 1975, n. 2017, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 2288; Cass. 20 ottobre 1975 n. 3416, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 585; Cass. 8 ottobre 1976, n. 3334, in *Riv. not.,* 1977, 1006; Cass. 20 ottobre 1976, n. 3639 in Riv. leg. fisc., 1977, 1146; Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807 in *Corr. giur.,* 1989, 276 con nota di V. De Lorenzi, in *Giur. imp.*, 1989, I, 164, con nota di R. Zampini, in *Giur. it.*, 1989, I, 1, con nota di A. Chianale e in *Nuova giur. civ. comm.*, 1989, I, 368.

[11] Cass. 1° giugno 1953 n. 1655 in *Foro it., Mass*. 1953, c. 324, in *Giur. it.* 1953, I, 1, 61; Cass. 6 luglio 1972 n. 2235, cit.; Cass. 6 marzo 1973 n. 641, cit.; Cass. 25 ottobre 1973 n. 2743, cit.; Cass. 21 maggio 1975 n. 2017, cit.; Cass. 20 ottobre 1975, n. 3416, cit.; Cass. 8 ottobre 1976 n. 3334, cit.; Cass. 14 dicembre 1988 n. 6807, cit.; Cass., 20 giugno 1995, n. 6952, in *Mass.Giur. It*., 1995 e in *Giust. civ. Mass.*, 1995; Cass. 22 febbraio 1996 n. 1352 in *Foro it.,* 1996, I , 1698, in *Corr. giur*., 1996, 1284, e in *Vita not*. , 1996, 857; Cass. 14 maggio 2007, n. 10979 in *Il Fisco,*2007, 4322.

[12] Risoluzione Agenzia dell'Entrate n. 250948 del 17 agosto 1976.

[13] Cass. 14 dicembre 1988 n. 6807, cit.; Cass. 14 maggio 2007, n. 10979, cit. secondo cui: "*La cosiddetta cessione di cubatura si realizza nel momento in cui il diritto ad utilizzare la cubatura stessa viene ceduto ad un terzo che non sia proprietario del terreno vincolato (e non nel momento - nel caso di specie anteriore - in cui la cubatura viene utilizzata ai fini di ottenere rilascio della concessione edilizia). Tale cessione essendo assimilabile al trasferimento di un diritto reale immobiliare è soggetta ad imposta proporzionale di registro.*

---

inquadrandolo ora come diritto reale atipico[14], ora come cessione del contratto[15], ora come diritto di superficie[16], atto di asservimento[17], o ancora diritto di servitù di non edificare[18], vincolo di destinazione[19], bene giuridicamente autonomo[20] e aspettativa edificatoria[21], poiché nella maggioranza delle teorie citate l'imposizione fiscale sarebbe comparabile a quella da applicare ad un atto traslativo a titolo oneroso di diritti reale e, quindi, suscettibile in quanto tale all'imposizione contemplata nell'art. 1 Tariffa parte 1 Tur, ivi compresa la cessione o la rinuncia dietro corrispettivo.

In modo conforme si è espressa l'Agenzia delle Entrate[22] che, in perfetta aderenza al precedente indirizzo giurisprudenziale[23], ravvisa nel diritto edificatorio quello di matrice dominicale prevedendo l'aliquota proporzionale di registro nella misura del 9%, come previsto dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, e, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 del D LGS n. 23 del 2011, le imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.

---

[14] G. Amadio, *I diritti edificatori: la prospettiva del civilista* in *Urbanistica e attività notarile. Nuovi strumenti di pianificazione del territorio e sicurezza delle contrattazioni,* cit.; G. Rizzi, *I crediti Edilizi: l'esperienza della legge Regione Veneto n. 11* del 2004; Cass. 30 aprile 1974, n. 1231, cit.; Cass. 22 gennaio 1975, n. 250, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1595; Cons. St., Sez. V, 28 giugno 2000, n. 3637, *in Giur. It.*, 2001, c. 400, ove si legge: «La ricostruzione più attendibile della fattispecie, dunque, e quella di un contratto atipico ad effetti obbligatori avente natura di atto preparatorio, finalizzato al trasferimento di volumetria, che si realizza soltanto con il provvedimento amministrativo».

[15] P. L. Trojani, *Tipicità e "numerus clausus" dei diritti reali e cessione di cubatura. Lo stato della dottrina e della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva originale*, cit., p. 285.

[16] P. Pitter, *Limiti di volumetria e vincolo di inedificabilità sulla superficie residua non edificata (una prassi diffusa in materia urbanistica*), cit., p. 429; S. G. Selvarolo, *Il negozio di cessione di cubatura,* cit., p. 67. In giurisprudenza: Cass., 9 marzo 1973, n. 641, *in Foro It.*, 1973, I, c. 2117 e in *Riv. not.*, 1973, p. 1164.

[17] R. Triola, *La "cessione di cubatura": natura giuridica e regime fiscale,* cit., p. 115.

[18] G. B. Picco e A. M. Marocco, I c.d. trasferimenti di cubatura, in *Riv. not.,* 1974, p. 626. In giurisprudenza, cfr.: Cass. 25 ottobre 1973, n. 2743, cit.; Cass. 20 dicembre 1983, n. 7499, in Giur. it., 1985, I, 1, c. 211; Cass., 3 agosto 1984, n. 4624, in *Foro it.*, 1984, voce *Distanze legali*,

n. 9 e in *Mass. Giust. civ.,* 1984, 1555; Cass. 21 agosto 2012 n. 14580, reperibile su

www.deiure.it.

[19] N. A. Cimmino, *Trasferimenti di cubatura, in I nuovi contratti nella prassi civile e commerciale*, cit., p. 287 ss.

[20] G. Trapani, *Normative speciali e circolazione giuridica dei diritti edificatori*, cit., p. 48.

[21] C. Salvi, *Aspettativa edificatoria,* cit., p. 229 ss.; R. Franco, *Il trasferimento della „potenzialità edificatoria". I diritti edificatori tra beni e situazioni giuridiche soggettive*, cit., p. 311 ss.; B. Mastropietro, *Natura e circolazione dei diritti edificatori,* cit., p. 115; P. Pollice, *Introduzione allo studio dei diritti re*ali, Torino, 1999, p. 53 ss.

[22] Così: Risoluzione n. 80/E del 24 ottobre 2018. In senso conforme cfr.: Risoluzione 20 agosto 2009 n. 233 che in tema di cessione dei diritti di "rilocalizzazione" fattispecie considerata analoga alla cessione di cubatura per la quale si rendono applicabili le regole fiscali stabilite in relazione alle cessioni della proprietà, ne consegue che la cessione dei diritti di rilocalizzazione è produttiva di plusvalenze tassabili ai sensi dell"art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR; F. Raponi, *Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili,* cit.

[23] Cass. 14 dicembre 1988 n. 6807, cit.; Cass. 14 maggio 2007, n. 10979, cit.

Nell'ambito delle imposte indirette, e, precisamente in ambito Iva l'impostazione contenutistica permane, per cui la cessione di cubatura è ad essa assoggettabile ove il cedente sia soggetto passivo per tale imposta e agisca in quanto tale nella cessione.

Di qui *l'applicazione dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione agli art. 1, 2 n. 1 e 38 dello stesso decreto nonché dell'art. 1 della tariffa all. A del d.P.R. n. 634 del 1972 (nel testo originario anteriore alle modifiche apportatevi con i d.P.R. n. 24 e 94 del 1979) al trasferimento di cubatura, assimilato ad un negozio traslativo di diritti reali immobiliari e, come tale, assoggettato a tassazione con imposta ordinaria di registro, considerato che la facoltà di costruire sul proprio fondo, entro i limiti stabiliti dalle norme e dagli strumenti urbanistici che ne precisano l'ampiezza secondo un determinato rapporto area-volume, si traduce, per il proprietario, in un bene in senso economico-giuridico, in quanto rappresenta un'utilità che amplia il contenuto del diritto di proprietà*[24].

Conseguentemente, allorchè la cessione di cubatura rientri nell'attività di impresa, sarà assoggettabile ad Iva, escludendosi l'ambito di operatività di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 633/72, solo ove manchi l'effetto traslativo e applicandosi in tal caso l'imposta di registro in misura proporzionale o fissa a seconda se venga dedotta in contratto o meno una prestazione a contenuto patrimoniale[25].

In linea generale, dunque, l'imposizione fiscale, che concepisce il trasferimento della volumetria strutturalmente assimilabile ai diritti reali di godimento, subisce, infatti, l'influenza della giurisprudenza di legittimità sulla qualificazione della capacità edificatoria come facoltà inerente il diritto di proprietà[26].

---

[24] Così: Cass.14 dicembre 1988 n. 6807, cit.

[25] A. Pischetola, *Negoziazione dei diritti edificatori e relativa rilevanza fiscale, anche alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis) c.c.* in Studio CNN n. 540-2014/T, cit.

[26] Sulla facoltà inerente al diritto dominicale, si veda: Cass.14 dicembre 1988 n. 6807, cit.; Cass. 14 maggio 2003 n. 7417 in *Gius.,* 2003, 20, p. 2313; Cass. 14 maggio 2007, n. 10979, cit. In dottrina G. Amadio, *I diritti edificatori: la prospettiva del civilista in Urbanistica e attività notarile,* cit., p. 51, il

quale afferma che "l'inerenza attuale a un suolo (o meglio la titolarità attuale di una situazione giuridica soggettiva che ne consenta lo sfruttamento edificatorio) è requisito imprescindibile per la realizzazione, ma non per la circolazione dei diritti edificatori. Questo è il profilo di autentica novità (o, se si vuole, qui si consuma la vera rottura) rispetto alla dogmatica degli strumenti traslativi: il trasferimento del diritto edificatorio (che pure sembra potersi qualificare reale) non è trasferimento di aspettativa, e dunque rientra nello schema di differimento di efficacia, ma produce l'acquisto immediato della situazione giuridica, pur in difetto attuale del substrato materiale su cui essa potrà esercitarsi. Resta ferma, tuttavia, la circostanza che l'interesse protetto non potrà realizzarsi, se non in presenza della disponibilità di un suolo edificabile". Ma in senso contrario, cfr., R. Franco, *Il trasferimento della „potenzialità edificatoria". I diritti edificatori tra beni e situazioni giuridiche soggettive*, cit., 311 ss., Le ricadute applicative della collocazione della cessione di cubatura nel settore dei diritti reali immobiliari o in quello dei diritti obbligatori ha, indubbiamente, rilevanti implicazioni sotto il profilo fiscale che presuppone l'esatta individuazione della natura giuridica dell'atto, a prescindere dal titolo o dalla forma apparente (art. 20 DPR 131/1986).

L'imposta di registro è una tipica "imposta d'atto"[27] e, di conseguenza, è dirimente individuare puntualmente la natura dell'atto da registrare.

Il regime impositivo risente, infatti, della natura trasversale della cessione di cubatura che involge aspetti privatistici, amministrativi e tributari ponendosi come principale indagine ai fini della consequenziale tassazione.

Nell'*iter* argomentativo focalizzato sul versante fiscale, le Sezioni Unite[28] hanno affermato che *l'individuazione della natura giuridica dell'atto si pone necessariamente a monte, non a valle, dell'imposizione di registro, che questa natura giuridica non deve in alcun modo giustificare, restando ad essa soltanto di conformarvisi.*

L'inquadramento tributario dei diritti edificatori, nella sua evoluzione storica, ha visto l'alternarsi della misura percentuale dell'aliquota subendo di riflesso le varie ricostruzione giuridiche e, quindi, l'avvicendarsi dell'imposizione ordinaria di cui all'art. 1 parte prima all."A" del D.P.R. n. 131/86 oppure il disposto dell'art. 9 della medesima tariffa.

strano[26] diritto reale, quello edificatorio, se, per un verso, denuncia l'ossimoricità dell'inerenza, capace di rendersi *virtuale* e, dunque, altro da sé e, dall'altro, diviene effettivamente *reale* soltanto nel momento (successivo alla sua costituzione) del suo esercizio: tuttavia ed all'un tempo, proprio in questo momento, esaurendosi nel (contenuto di un) altro diritto reale (proprietà, superficie, o altro titolo di legittimazione alla costruzione) dal quale l'esercizio stesso per l'appunto non potrebbe prescindere, non recuperandosi diversamente la *disponibilità* del suolo. Un diritto reale, in altri termini, che per essere esercitato in concreto (attualizzando il suo valore d'uso) postulerebbe improrogabilmente la titolarità, per lo stesso soggetto, di un altro diritto reale senza il quale il diritto edificatorio non potrebbe subire atti di esercizio"

[27] Corte Cost. 10 giugno 2020 n. 158, reperibile su www.cortecostituzionale.it. La Corte, nel modulare il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. affermando che il legislatore può individuare parametri di capacità contributiva e, di conseguenza, di eguaglianza tributaria e identificando i presupposti impositivi nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto, ha negato che questa conclusione possa determinare indebiti vantaggi fiscali permettendo di sottrarre all'imposizione l'effettiva ricchezza evidenziata da elementi non desumibili direttamente dall'atto. Nello stesso senso si è pronunciata nuovamente la Corte Costituzionale con la sentenza del 16 marzo 2021 n. 39. La Consulta riprendendo le argomentazioni sviluppate nella Sentenza 2020, sostenendo che l'intervento normativo di cui all'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986, come modificato dalla legge n. 205 del 2017 ha avuto l'effetto di "ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione.

---

[28] L'impostazione fiscale della cessione di cubatura, tendente a prevalere fino alla pronuncia delle Sezioni Unite e riconducibile al negozio giuridico di costituzione/cessione di un diritto reale, determinava la tassazione più onerosa per il contribuente, mentre in tutte le altre ricostruzioni si applicava una imposizione più favorevole per il contribuente (3% - 0,50%).

Difatti, l'aliquota al 3% prevista in via residuale relativamente agli atti diversi aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale seguiva il filone giurisprudenziale[29], condiviso da parte della dottrina[30], formatosi sulla natura obbligatoria del trasferimento della volumetria ove la cessione avviene per effetto del provvedimento amministrativo in virtù dell'impegno del proprietario a non utilizzare la cubatura attribuita dalla Pubblica Amministrazione al cessionario.

In definitiva, il configgente panorama giurisprudenziale pluridecennale culmina nel principio adottato dalle Sezione Unite che definisce l'acceso dibattito sulla *vexata questio* della natura giuridica della cessione di cubatura e sul consequenziale trattamento tariffario dell'imposta di registro che, in ossequio all'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986, determina l'aliquota in relazione alla intrinseca natura e agli effetti

giuridici dell'atto. Ne consegue che l'imposta proporzionale di registro, *ex* art. 9 Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, costituisce l'imposizione fiscale della cessione di cubatura perché atto diverso avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale.

---

[29] Cass. 29 giugno giugno 1981, n. 4245, in *Giur. it.,* 1982, I, 1, p. 685 con nota di Roselli; Cass. 22 febbraio 1996, n. 1352 in *Notariato*, 1996, p. 417 con nota di V. Vanghetti; Cass., 24 settembre 2009, n. 20623, in *Nuova giur. civ.*, 2010, I, p. 319, con nota di G. Ceccherini, in *Giust. civ.*, 2010, I, 1934, secondo la quale "*L'accordo preliminare diretto alla cessione di cubatura - con cui una parte (proprietario cedente) si impegna a prestare il proprio consenso affinché la cubatura o parte di essa che, in base agli strumenti urbanistici, gli compete venga attribuita dalla p.a. al proprietario del fondo vicino (cessionario) compreso nella medesima zona urbanistica - non richiede la forma scritta "ad substantiam", dovendosene escludere la natura di contratto traslativo di un diritto reale"; Cass.17 giugno 2016, n. 12631;* Cass. 10 ottobre 2018 n. n. 24948 in *Vita not.,* 2019, p.173 secondo cui: "*Il trasferimento di cubatura tra le parti e nei confronti dei terzi consegue, tuttavia, esclusivamente al provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che, a seguito della rinuncia all'utilizzazione della volumetria manifestata al Comune dal cedente, aderendo al progetto edilizio presentato dal cessionario, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionari*".

[30] A. Ceccherini, *Funzione ed efficacia della cessione di cubatura*, cit., p. 103; Id., *Asservimento di area edificabile e cessione di cubatura,* cit., p. 557; F. Gazzoni, *Cessione di cubatura, "volo" e trascrizione*, cit., p. 101.

Cass. sez. un., 9 giugno 2021, n. 16080, cit.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§

4.3. ALCUNE RIFLESSIONI (EXTRA-FISCALI) SULLA SENTENZA C.C. SEZ. UNITE 16.080/2021 DEL 9 GIUGNO 2021

di Antonio Testa

Personalmente, sono stato sempre convinto che, per quanto da più parti si sia affermato il tradizionale principio per il quale le questioni fiscali avessero una totale autonomia rispetto a quelle civilistiche, la realtà dei fatti si ponesse sistematicamente a smentire tale "brocardo".

E, sotto questo aspetto, è importante verificare come la stessa Suprema Corte, a sezioni unite, nell'ambito della sentenza che qui si richiama, abbia dato atto che, con riferimento specifico all'impianto tariffario dell'imposta di registro, l'applicazione del metodo di tassazione proporzionale, trovi la giustificazione dell'applicazione di una certa aliquota, piuttosto che di un'altra, proprio con riferimento all'oggetto del contratto e agli effetti che l'atto genera. Da ciò discende la necessaria sollecitazione, anche per effetto di quanto sancito dalla giurisprudenza, da ultimo, con riferimento alla disposizione di cui all'art. 20 del T.U.R., della qualificazione giuridica dell'atto negoziale e del proprio oggetto, secondo gli schemi propri del diritto civile, in quanto è la qualificazione giuridica (e non quella economica) dell'atto, a sancire l'esatta e corretta applicazione della tariffa impositiva.

Corollario di una premessa di tal fatta, non poteva che essere l'attenta valutazione, da parte della Corte, in funzione di giungere ad una coerente risposta sull'esatta tassazione del negozio giuridico di "cessione di volumetria", della natura giuridica che si possa riferire appunto ai cosiddetti "diritti edificatori".

Per essere alquanto schematici, in quanto si ha ben poco da aggiungere speculativamente rispetto ai fiumi di inchiostro impiegati sul tema, si deve premettere che lo specifico interesse giuridico-legale sorto attorno alla materia, è sostanzialmente contemporaneo al sorgere del fenomeno legislativo che ha introdotto i temi della "perequazione urbanistica", della "compensazione urbanistica" e della "incentivazione".

La "perequazione" parte dall'obiettivo di eguagliare il valore patrimoniale della titolarità dei suoli volendo evitare, da un lato, che il singolo proprietario abbia a subire le decurtazioni di valore, conseguenti alla tradizionale *zonizzazione* del territorio comunale, a seconda del diverso ambito territoriale in cui ricade il proprio suolo (centro storico, zone di completamento, zone di espansione, zone produttive, zone agricole e

zone destinate ad impianti ed attrezzature di interesse generale) e, dall'altro lato, spalmando in maniera equa tra tutti i proprietari di aree le spese di contribuzione per la realizzazione di opere di interesse pubblico.

Al fine di attuare questo disegno, lo strumento di piano finisce per attribuire a tutte le aree ricomprese in un medesimo ***comparto*** (intendendosi per "comparto" un insieme di aree individuate per caratteristiche analoghe sotto l'aspetto delle condizioni di fatto e di diritto) un medesimo indice di edificabilità inferiore al minimo consentito, senza distinzione tra aree soggette a sfruttamento edificatorio ed aree a standard o comunque non edificabili.

In tal modo si rende, da una parte, economicamente uguale il valore di tutti i lotti ricompresi nel comparto in quanto dotati di un medesimo indice edificatorio ma, di fatto, dall'altra parte, si attua una situazione per la quale alcuni di questi lotti, essendo destinati ad aree standard o altrimenti inedificabili privatamente perché destinati ad opere di pubblica utilità, godono di una volumetria soltanto virtuale, perché di fatto non sfruttabile; mentre gli altri lotti, quelli effettivamente edificabili, godono di un indice volumetrico talmente basso da non consentire un effettivo sfruttamento dell'area in senso edificatorio.

A questo punto, attraverso lo strumento della perequazione si consente che, a patto della cessione gratuita al Comune del lotto destinato all'intervento di pubblica utilità, il Comune attribuisca, all'ex titolare di quel lotto, la possibilità di scambiare sul mercato l'indice volumetrico (virtuale) di cui il lotto disponeva. Laddove all'acquisizione di quell'indice sarà sicuramente interessato, in un'ottica di mercato degli indici volumetrici, colui il quale è titolare di un'area, effettivamente edificabile, ma che gode, in base alle previsioni di piano, di un indice di edificabilità, talmente basso, da rendere impossibile l'intervento edilizio.

In alternativa a questa vicenda, la stessa disciplina legale prevede la possibilità, per il soggetto titolare di un'area destinata ad interventi di pubblico interesse, ma non disciplinate da piani e da atti di programmazione urbanistica, la possibilità di ottenere, da parte del Comune, in cambio della cessione gratuita dell'area vincolata alla destinazione a pubblica utilità, altra area pienamente edificabile che otterrà a titolo di permuta; oppure, in alternativa, potrà ottenere - senza acquisizione del diritto di proprietà su alcuna area - l'attribuzione di un ammontare di volumetria sfruttabile edificatoriamente di cui potrà fare libero commercio, magari a favore di chi, titolare di un'area edificabile (individuata dal PGT o da un Piano Attuativo), non disponga della volumetria sufficiente al raggiungimento del limite fondiario minimo di edificabilità.

Si parla, in tale ultimo caso di **"compensazione urbanistica"** a sottolineare il ristoro che deriva per il proprietario che è impossibilitato a sfruttare edificatoriamente la propria area, non ricompresa nello strumento di piano o in altri atti di programmazione urbanistica, in quanto destinata (e quindi vincolata) per il soddisfacimento di un interesse della collettività, dalla acquisizione di un identico indice volumetrico di cui il

proprio lotto godeva (e che, poi, potrà commerciare sul mercato a favore di chi, di quella volumetria supplementare, ha bisogno) o, in alternativa, di altra area da acquisire in permuta, in cambio della cessione gratuita al Comune dell'area vincolata.

L'istituto della "compensazione urbanistica" probabilmente, introduce per la prima volta, il principio di una assunta separabilità del concetto di "indice edificatorio" rispetto al bene immobile-terreno dal quale trae origine l'indice stesso, attraverso un'operazione di separazione, generante l'autonoma rilevanza patrimoniale e poi giuridica dei due elementi, un tempo impensabile, divenendo, a questo punto, l'indice volumetrico, un bene che, a tutti gli effetti, è autonomamente trasferibile e negoziabile.

Per mera completezza, sebbene l'istituto resti sostanzialmente estraneo agli argomenti che qui ci riguardano, l'incentivazione, prevista dal Documento di Piano, consiste nell'attribuzione di una sorta di "bonus" volumetrico (nella misura massima del 15% della volumetria ammessa per il singolo lotto) a favore del proprietario di un'area edificabile che sia ricompresa in zona di riqualificazione urbana, come tale individuata da un Piano attuativo, a fronte di rilevanti benefici pubblici aggiuntivi rispetto all'intervento che, in sé e per sé è migliorativo della situazione urbanistica generale. In pratica, il privato potrà ottenere dall'amministrazione comunale una maggiorazione del volume consentito, in cambio di uno specifico vantaggio che l'intervento, con le modalità con le quali viene effettuato, determina a favore della collettività, ad esempio per l'utilizzo, nell'esecuzione dell'intervento stesso, di opere di edilizia bioclimatica o che comunque determinano un consistente risparmio energetico.

Tuttavia, ben prima di quanto il legislatore (soprattutto regionale) avesse consentito accesso alle nuove forme negoziali che prendevano spunto dalla "compensazione" e dalla "perequazione", avevano, di fatto, acquisito diritto di cittadinanza nel nostro Ordinamento, negozi giuridici aventi per oggetto il trasferimento, soprattutto tra proprietari di fondi contigui, di volumetrie sfruttabili edificatoriamente che confluivano nei cosiddetti "atti di cessione di cubatura".

E' innegabile, comunque, come l'operatore del diritto, chiamato a redigere atti aventi ad oggetto queste tipologie di fattispecie, certamente atipiche, facesse una certa fatica nell'esatto inquadramento del fenomeno, anche sotto i diversi aspetti: fiscali, pubblicitari, di diritto sostanziale, di effettivo completamento della fattispecie, che pur erano e sono di estrema rilevanza. In particolare è risaputo come, non solo al tempo, ma anche dopo l'entrata in vigore del cosiddetti fenomeni perequativi e compensativi, la preoccupazione maggiore dei civilisti fosse quella di amalgamare problematiche di diritto squisitamente privato (rendere ragione dell'impoverimento subito da un fondo in

dipendenza della avvenuta cessione volumetrica a fronte dell'arricchimento di cui, altro fondo, si era avvantaggiato, e ciò anche nei confronti dei terzi; piuttosto che la questione di come dovesse essere trattato, ai fini urbanistici e fiscali, l'eventuale ulteriore trasferimento di un'area, prima edificabile e poi divenuta, a seguito dell'atto dispositivo di volumetria, inedificabile) con altrettante inquietanti questioni di diritto amministrativo (in sostanza: posto che la gestione urbanistico-edilizia del territorio costituisce appannaggio esclusivo del ramo amministrativo ed è sottratto all'autonomia privatistica, in che modo sarebbe stato possibile assicurare certezza alla negoziazione avente ad oggetto l'alienazione della cubatura a favore di un acquirente che, pur essendo tale sulla carta, di fatto, avrebbe anche potuto acquisire un bel niente, qualora la P.A. non avesse accondisceso al rilascio di un provvedimento edilizio abilitativo che tenesse conto dell'aumento volumetrico acquisito dal fondo dell'alienatario?).

Tali elementi di criticità hanno condotto a soluzioni certamente frammentate e non appaganti.

Dapprima, con una sicura ma giustificabilissima superficialità, la stessa S.C. aveva fatto proprio il principio per il quale, in qualche modo, il diritto edificatorio, scaturente dalla cessione di volumetria, andasse qualificato alla medesima stregua di un diritto reale (Cass. 10.979/07 e 7417/03). Ovviamente, non essendo nella possibilità del potere giudiziario intervenire sulla legge, restava il problema del *numerus clausus* dei diritti reali che avrebbero costretto alla realizzazione di un *diritto reale sui generis* che, per teoria generale del diritto, restava comunque incompatibile con la struttura codicistica vigente. Sicché null'altro restava che costringere il diritto edificatorio all'interno di una delle categorie di diritti reali esistenti e, segnatamente, o all'interno del diritto di superficie, oppure, meglio ancora (considerata l'atipicità del contenuto possibile di una servitù), all'interno del diritto di servitù. Marginale, ma non meno interessante, la tesi, pur sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità (si veda: Cass. 3334/76 e 9081/98), per la quale la cessione di volumetria potesse costituire niente altro che una limitazione allo sfruttamento del diritto di proprietà (mediante redazione di un atto, unilaterale o plurilaterale, di vincolo urbanistico *inaedificandi* o *altius non tollendi*) che si sostanziava in una rinuncia del cedente, a favore di altro soggetto beneficiario, da notificarsi, per gli effettivi e concreti esiti della vicenda, al Comune, in funzione di un comportamento "adesivo" da parte di quest'ultimo che si manifestasse nel rilascio di una concessione edilizia che tenesse conto dell'aumento volumetrico di cui il beneficiario della "cessione di cubatura" si era avvantaggiato.

Per un secondo indirizzo che ha riscosso negli anni un discreto successo, non solo presso la giurisprudenza, ma anche nell'interpretazione dottrinale del fenomeno, la

cessione di cubatura viene inquadrata nell'ambito di un accordo contrattuale di natura obbligatoria secondo un sistema per il quale: il soggetto disponente della volumetria si obbliga, nei confronti della controparte (colui che, di quella volumetria, si arricchisce), a non porre in essere richieste di provvedimenti edilizi abilitativi, con riferimento all'area di cui è titolare, che tengano conto della cubatura originariamente afferente il proprio terreno e, nei confronti della P.A., a prestarsi affinché quest'ultima rilasci, a favore del soggetto beneficiario della volumetria "ceduta", un provvedimento edilizio abilitativo che tenga conto della maggiorazione volumetrica rispetto all'indice edificatorio già a quest'ultimo riconoscibile in base agli strumenti urbanistici vigenti.

La tesi da ultimo illustrata ha il vantaggio di mettere in accordo il profilo strettamente civilistico e privatistico (rilevante nei rapporti tra le Parti e nei rapporti tra queste ed i terzi) con l'innegabile rilevanza del profilo amministrativo e pubblicistico senza la considerazione del quale, l'accordo di diritto privato rischierebbe di restare inefficace in relazione alla gestione della pianificazione urbanistica, lasciata all'appannaggio del potere della P.A.

Poteva sembrare che, alla questione della rilevanza della natura giuridica da attribuire alla fattispecie comunemente denominata "cessione di cubatura", avrebbe potuto dare una risposta soddisfacente l'introduzione, all'articolo 2643 del Codice Civile, del numero 2-bis che assente la possibilità di trascrivere, per gli effetti della pubblicità dichiarativa, ***"i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale."***.

Una norma di così ampio respiro (la quale coinvolge sostanzialmente tutte le principali funzioni del contratto, la quale non fa differenza tra tipologie di diritti edificatori, consentendo l'estensione della novella disciplina pubblicitaria, sia agli atti di pianificazione territoriale scaturenti dagli effetti degli strumenti urbanistici adottati, sia agli atti che determinano la cosiddetta "micropianificazione urbanistica ad iniziativa privata", la quale non pone distinzioni tra atti sollecitati da norme statali o regionali) avrebbe potuto dare, effettivamente, ufficialità di cittadinanza giuridica ai diversi schemi contrattuali diffusi nella prassi sotto il comune denominatore di "atti dispositivi di indici volumetrici". Senonché, anzitutto la strana ubicazione della nuova disciplina invita ad accettare una "dedica" ben precisa della stessa, evidentemente destinata al solo ambito della questione dell'opponibilità ai terzi dell'atto concluso. Dipoi il totale scollamento, non solo con altre norme dello stesso sistema pubblicitario, ma con le norme poste a presidio della specialità dei diritti reali, così come con le norme di diritto amministrativo che, se non pongono una mera discrezionalità nel sistema delle

concessioni ad edificare, certamente continuano ad assecondare un notevole margine di autonomia della P.A. con riferimento al rilascio dei provvedimenti edilizi abilitativi, hanno impedito che potesse essere soddisfatta la necessità, ormai sentita come impellente, di conferire una disciplina ben perimetrata agli atti dispositivi di diritti edificatori.

Di guisa che appare davvero risibile quanto sostenuto, tra l'altro, dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio (alla quale si riferisce poi la sentenza qui in esame), secondo cui, nell'affermare sicure caratteristiche di realità al negozio dispositivo di diritti edificatori (al fine di confermarne l'esatta tassazione proporzionale di registro con aliquota ordinaria al 9% come atto determinante traslazione a titolo oneroso di diritti reali di godimento), aggiunge che il novello numero 2-bis dell'art. 2643 C.C. costituisce *"disposizione non avente carattere innovativo ma chiarificatore, in quanto finalizzata a superare i dubbi precedentemente manifestatisi nella ricostruzione giuridica della fattispecie negoziale."*.

E' evidente, dunque che, alla luce di quanto sin qui esposto, all'organo giudicante che ha emesso la sentenza in discorso, vada senz'altro riconosciuto il merito di avere dipanato una matassa abbastanza contorta con l'ulteriore plauso di avere condotto un ragionamento, finalizzato poi all'applicazione di una certa fiscalizzazione all'atto dispositivo di diritti edificatori, che sia giustamente partito dalla identificazione della natura della fattispecie, sempre in considerazione della novella rilevanza che l'art. 20 del T.U.R. oggi attribuisce all'essenza giuridica dell'atto, alla cui esclusiva stregua, va verificato il corretto regime di tassazione.

Nel contesto della vicenda, la Suprema Corte, a sezioni unite, ribadisce alcuni concetti di principio per nulla marginali nella ricostruzione della fattispecie.

In primo luogo sembra che le conclusioni cui poi giungono gli Ermellini, non facciano (giustamente!) distinzione tra un atto dispositivo di diritti edificatori che si origini da fenomeno compensativi o perequativi, piuttosto che da meri accordi privatistici pur indirizzati ad una "micropianificazione urbanistica ad iniziativa privata".

In secondo luogo i Giudici della Corte optano (altrettanto giustamente!) per un definitivo sdoganamento dei "diritti edificatori" da fattispecie riconducibili ai diritti reali tipici o, peggio, alla presumibile possibilità di amalgamarli ad ipotesi di diritti reali atipici. Con ciò, tuttavia, diligentemente, non dimenticando affatto che la natura di tali diritti trova il proprio iniziale fondamento nel diritto di proprietà su un'area, di guisa che, ciò che veniva vissuto, in tempi anche recenti, dalla dottrina, come una fattispecie a formazione progressiva (laddove l'ambito privatistico nel sistema negoziale restava

quasi marginale a vantaggio della prevalenza dell'elemento pubblicistico, seppure "adesivo" alla manifestazione di consenso delle Parti, ma non necessariamente tale, in nome dell'autonomia decisionale pur riservata al Comune nel rilascio del provvedimento autorizzatorio edilizio), viene, invece, attratto al regime privatistico, rispetto al quale, il compito dato all'Amministrazione, è esclusivamente quello di ***"regolarne l'esercizio conformemente ai piani e agli strumenti urbanistici di governo territoriale, non già di discrezionalmente "costituirlo" e neppure di "trasferirlo" da un privato all'altro[…]"*** . Sicché è lecito disporre della cubatura in stretto regime privatistico, senza preoccuparsi di una necessaria chiusura del cerchio ad opera di un provvedimento comunale successivo all'accordo tra cedente e cessionario, con conseguenziale estendibilità del principio consensualistico anche alla fattispecie della "cessione di volumetria".

In terzo luogo, la sentenza ha il pregio, comunque, di avere sanato il contrasto tra i civilisti e gli studiosi di diritto amministrativo, concentrati sui profili legati agli effetti della pianificazione urbanistica, attribuendo alla P.A. il ruolo, affatto marginale e secondario, di regolare ed autorizzare l'intervento edilizio del cessionario della volumetria. Ciò, in altri termini, sancisce – con modernissima visualizzazione del diritto – lo stacco necessario, nell'ambito del sostrato giuridico ed economico contemporaneo, tra "titolarità del diritto" ed "esercizio del diritto", lasciando che la titolarità del diritto edificatorio possa essere appannaggio esclusivo di una contrattazione privata, sebbene l'esercizio, in concreto, del diritto acquisito, continui a dipendere da una formalità autorizzatoria e regolamentare espressa esclusivamente (ma non discrezionalmente) dalla P.A.

Di non secondaria importanza è poi la lucidità con la quale l'Organo giudicante di legittimità, abbia saputo scardinare tutte le ricostruzioni, giurisprudenziali e dottrinali, che fin qui avevano retto la tradizione sulla natura dei diritti edificatori e delle negoziazioni ad essi afferenti che sommariamente si è avuto modo di riassumere più sopra.

Le coerenti conclusioni, che poi vengono tradotte sul piano del trattamento fiscale della fattispecie, sono nel senso che la cessione di cubatura non costituisce atto traslativo a titolo oneroso di un diritto reale (come tale, fiscalmente assimilabile alla traslazione del diritto di proprietà), ma atto di trasferimento a contenuto patrimoniale di un diritto diverso che, dal punto di vista fiscale, rientra di diritto nella norma residuale di cui all'art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al T.U.R. con conseguenziale applicazione dell'imposta proporzionale del 3%, oltre ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

In conclusione di quanto sin qui scritto, mi pare, valga la pena fare due piccole riflessioni finali.

E, anzitutto, la considerazione di come, una sentenza di tal fatta, già supportata peraltro da una norma come quella introdotta con il numero 2-bis dell'articolo 2643 C.C., abbia definitivamente sdoganato da un certo "limbo" di (il)legalità presunta, la pur consistente abbondanza di atti dispositivi di cubatura che rappresentano, oggi, una discreta fetta di contrattazioni nel campo, per così dire, "immobiliare", soprattutto al di fuori dei fenomeni perequativi e compensativi per i quali ci si attendeva ben altro successo, che non quello concretamente dimostrato sul campo della contrattualistica quotidiana.

In seconda battuta, è innegabile come la sentenza in commento non abbia speso un solo accenno all'ipotesi in cui l'atto dispositivo della volumetria fosse attratto al regime I.V.A. imponibile. Probabilmente una lacuna eccezionale nell'ambito di una "querelle" che, pur essendo del tutto estranea all'egida I.V.A., è stata trattata in maniera così ben articolata dall'organo giudicante, da meritare il rilascio di un più ampio respiro che si occupasse, finanche incidentalmente, di quale trattamento si debba riservare a tali tipologie di atti, se posti in essere da soggetti I.V.A. A seguire la ricostruzione fatta dalla sentenza qui in commento, parrebbe che il trasferimento volumetrico non debba essere assimilato al trasferimento di fabbricati. Tuttavia non pare che sul T.U. I.V.A. (D.P.R. 633/1972) sia rintracciabile una distinzione tra trasferimenti di diritti reali immobiliari e trasferimento di diritti non reali aventi contenuto patrimoniale. E, sempre a seguire le conclusioni della sentenza, la cessione di volumetria non è assimilabile alla cessione di un terreno edificabile, sebbene trattasi di atti dispositivi che realizzano un medesimo scopo pratico e sostanzialmente sovrapponibili sotto l'aspetto della capacità contributiva. Sicché se ne dovrebbe dedurre che, almeno dal punto di vista logico, la cessione di volumetria, attratta al campo I.V.A., possa assimilarsi alla prestazione di servizi e, segnatamente, ad una prestazione avente ad oggetto un obbligo di permettere (ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972) con conseguenziale applicazione dell'aliquota I.V.A. al 10%, se tale prestazione di servizi possa ritenersi assimilabile alle prestazioni relative alla realizzazione e alla cessione di case di abitazione non aventi caratteristiche di lusso (ai sensi del n. 127-undecies della tabella "A", Parte Terza, allegata al D.P.R. 633/1972). Qualora, invece si debba ritenere che l'operazione di cessione volumetrica, sotto l'aspetto della normativa I.V.A. applicabile non si possa distinguere dalla cessione di un terreno aventi caratteristiche edificatorie, l'operazione non rientra più nelle "prestazioni di servizi", ma nelle "cessioni di beni" per le quali si applica l'I.V.A. nella

misura proporzionale del 22% su una base imponibile determinata dal valore attribuito alla volumetria ceduta.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§