



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La cessione di cubatura tra profili civilistici e plusvalenze discusse.

di Ylenia Zaira Alfano

Abstract

This article deals with the sale airspace, a much discussed topic for both the doctrine and the jurisprudence. The Italian legislature, in fact, changed the rule of Article 2643 cc n. 2-bis of the Civil Code and this change has re-opened the debate on this point. The transfer of airspace, involving both private interests and public interests, can be regarded as a transfer of an autonomous right. In particular, this has important consequences as regards taxation and the determination of capital gains. However, despite legislative changes, to date it is not yet possible to give certain and unambiguous conclusion regarding the transfer of airspace.

1. La cessione di cubatura. La modifica in tema di trascrizione riaccende il dibattito civilistico e fiscale. 1.1. La situazione precedente alla riforma e la “soluzione” del legislatore della novella. 1.2 I “punti critici” dell’operazione di cessione. 1.3 La posizione della giurisprudenza in merito alle criticità dell’istituto in esame. 2. Profili fiscali della cessione di cubatura: la tesi della non imponibilità. 2.1 (Segue) La tesi dell’imponibilità ed il sorgere delle plusvalenze immobiliari. 2.2 I profili fiscali alla luce della normativa recente di cui all’art. 2643 c.c. n. 2-bis c.c. Dubitative conclusioni.

1. La cessione di cubatura. La modifica in tema di trascrizione riaccende il dibattito civilistico e fiscale.

Con lo scopo dichiarato di rendere certa la circolazione dei diritti edificatori, il legislatore ha inserito nel codice civile, con il D.L. 13 maggio 2011 n. 70, come modificato dalla legge 12 luglio 2011, n. 1061, all’**art. 2643, il n. 2-bis**, ai sensi del quale si devono rendere pubblici con lo strumento della 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”*,

La norma, peraltro, consente la *“tipizzazione di un nuovo schema contrattuale di uso nella prassi: la cessione di cubatura”*, risolvendo in tal modo, almeno parzialmente, l’annosa questione intorno alla qualificazione della figura in esame. In tal modo, il legislatore ha soddisfatto l’auspicio giurisprudenziale² di un intervento statale volto a *“disciplinare in maniera chiara ed esaustiva la perequazione urbanistica, nell’ambito di una legge generale sul governo del territorio la cui adozione appare quanto mai auspicabile alla luce dell’inadeguatezza della normativa pregressa a fronte delle profonde innovazioni conosciute negli ultimi decenni dal diritto amministrativo e da quello urbanistico”*.

Ebbene, le modifiche appena menzionate hanno riacceso il dibattito sui profili civilistici e fiscali dell’istituto in parola, dibattito sviluppatosi negli anni senza soluzione di continuità, tanto che, ad oggi, intraprendere una qualunque trattazione sul tema impone che ci si ponga, quasi provocatoriamente, il

¹ G.U. n. 160 del 12.7.2011. La norma è in vigore sin dal 14 maggio 2011.

² Espresso dai giudici amministrativi, con chiarezza, nella sentenza del Consiglio di Stato 13 luglio 2010, n. 4545, riguardante il piano regolatore di Roma.

quesito che segue, ovvero se l'atto noto nella prassi quale "cessione di cubatura", anche qualificata come cessione di volumetria, sia o meno un atto imponibile. Già per rispondere a tale interrogativo, bisognerà necessariamente approfondire lo scenario tradizionale, anzi tutto quello di carattere civilistico; il che comporta, preliminarmente, la necessità di compiere una scelta in merito alla qualificazione giuridica dell'istituto in esame e del diritto con esso trasferito; solo in secondo momento sarà dunque possibile verificare la sussistenza o meno di materia imponibile, ovvero considerare se emerge o meno un reddito tassabile in capo al cedente a seguito del trasferimento della cubatura.

1.1 La situazione precedente alla riforma e la "soluzione" del legislatore della Novella.

L'istituto del c.d. "*asservimento di terreno per scopi edificatori*" (o cessione di cubatura) — al quale, secondo la prassi prevalente e la diffusa interpretazione giurisprudenziale³, poteva farsi ricorso, già prima della novella, pure in mancanza di un riconoscimento espresso da parte di fonti normative — consiste in un accordo tra proprietari di aree contigue, aventi la stessa destinazione urbanistica, in forza del quale il proprietario di un'area cede una quota di cubatura edificabile sul suo fondo, per permettere all'altro proprietario di disporre della minima estensione di terreno richiesta per l'edificazione, ovvero di realizzare una volumetria maggiore di quella consentita dalla superficie del fondo di sua proprietà.

E' indispensabile, con l'aiuto della migliore dottrina⁴, ricostruire le principali posizioni teoriche che si sono succedute nel corso del tempo, prima della riforma menzionata in apertura. Secondo un primo orientamento⁵, c.d. pubblicistico, la cessione di cubatura era un **contratto atipico ad effetti obbligatori avente natura di atto preparatorio e procedimentale**, senza oneri di forma pubblica o di trascrizione, finalizzato al trasferimento di volumetria, la cui fonte era ritenuta esclusivamente il provvedimento amministrativo. Si riteneva non necessario un vero e proprio atto di asservimento o cessione, reputandosi sufficiente l'adesione del cedente. Tale adesione veniva generalmente manifestata tramite la sottoscrizione dell'istanza o del progetto del cessionario; in secondo luogo, era senz'altro possibile rinunciare alla propria cubatura a favore di questi o notificando al comune tale sua volontà. Da ultimo, si riteneva che il c.d. vincolo di asservimento - rispettivamente a carico e a favore del fondo - si costituisse, sia per le parti che per i terzi, per effetto del rilascio del titolo abilitativo edilizio, che legittimava lo *ius aedificandi* del cessionario sul suolo attiguo⁶. Secondo un diverso orientamento⁷, c.d. **privatistico**, vi era invece necessità di strumenti negoziali privatistici (atto d'obbligo o servitù, e trascrizione), quando il proprietario di un terreno intendeva asservirlo a favore di un altro proprietario limitrofo, per ottenere una volumetria maggiore di quella che il suo solo terreno gli avrebbe consentito, configurandosi in tale **ottica un atto "assimilabile al trasferimento di un diritto reale**

³ *Infra multis*, si consiglia la lettura di Cass. 20 maggio 2009, n. 21177, che propone, peraltro, un tentativo di definizione dell'istituto in parola.

⁴ G. PETRELLI, *Rassegna delle principali novità normative di interesse notarile*, 2011, reperibile su www.gaetanopetrelli.it.

⁵ T.a.r. Veneto 10 settembre 2004, n. 3263; Cons. Stato 28 giugno 2000, n. 3637.

⁶ Cass. 12 settembre 1998, n. 9081.

⁷ Cons. Stato 29 luglio 2008, n. 3766; Cons. Stato 23 marzo 2004, n. 1525.

immobiliare”⁸. Si discuteva poi, nell’ambito di quest’ultima impostazione, se il mezzo tecnico di produzione dell’effetto fosse la costituzione di una servitù di non edificare, ovvero di un diritto reale “atipico” e *sui generis*.

Con l’intervento operato in materia di trascrizione, il legislatore ha decisamente optato la “tesi privatistica” ed ha conseguito quel risultato di chiarificazione e di certezza innanzi enunciato; il tutto, anche e soprattutto alla luce della circostanza che la nuova norma determina la conseguente applicazione dell’art. 2644 c.c., con l’effetto principale di rendere inopponibili ai terzi acquirenti di diritti sull’immobile asservito la costituzione, il trasferimento o la modificazione del diritto edificatorio, qualora non trascritti.

Se in passato si era soliti negare l’esistenza di un vero e proprio diritto edificatorio, in ossequio al ben noto principio del *numerus clausus*⁹ dei diritti reali, ad oggi è finalmente possibile rilevare che – pur mancando altre norme che disciplinino il profilo “sostanziale” delle vicende in oggetto – il legislatore ha finalmente previsto quel diritto come un vero e proprio “diritto immobiliare”, nell’accezione accolta dall’art. 2645 c.c.: ossia un “diritto inerente all’immobile”, e come tale dotato di diritto di seguito.

Per certi aspetti, sembra poter ricalcare talune considerazioni che la dottrina¹⁰ ha avuto modo di sviluppare a proposito della norma dell’art. 2645 *ter* c.c., con la quale non si voleva tanto dettare una norma in tema di trascrizione, ma piuttosto, prevedere espressamente un certo schema contrattuale. Una storia affascinante, quella dell’art. 2645 *ter* c.c., soprattutto ove si consideri che l’ammissibilità della figura, e del conseguente vincolo di destinazione, passa per una squisita operazione giuridica, ovvero per il vaglio della meritevolezza¹¹ dell’interesse e, dunque, per un’approfondita e consapevole analisi della regola dell’art. 1322 c.c.

Allo stesso modo, con la norma in commento, è parso ai più che il legislatore abbia finalmente voluto prevedere lo schema contrattuale, già noto alla prassi, che si definisce “cessione di cubatura”¹².

⁸ Cass. 14 maggio 2007, n. 10979; Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807.

⁹ La tipicità dei diritti reali è tradizionalmente ritenuta uno dei principi fondamentali dell’ordinamento. Mentre le parti sono libere di concludere, nella loro autonomia negoziale, qualsiasi tipo di contratto e con qualsiasi contenuto (nel rispetto dei limiti di cui all’art. 1322 c.c.), esse non sono invece libere di costituire nuovi diritti reali, diversi da quelli espressamente disciplinati dal codice civile. Questo principio esprime linee di politica del diritto assai precise: non si vuol gravare la proprietà di pesi ulteriori rispetto a quelli espressamente disciplinati dalla legge e, al tempo stesso, si vuol tutelare chi entra in rapporto con il proprietario, o il titolare del diritto reale minore, al fine di porlo in condizione di conoscere con esattezza l’ampiezza dei propri diritti; tutela dei proprietari, quindi, e contestuale tutela dei terzi. Le considerazioni sono di antica memoria: già L. BARASSI, *Diritti reali limitati*, Milano, 1937, pp. 50-51, sanciva la tipicità dei diritti reali, e le sue considerazioni venivano poi riprese da F. MESSINEO, *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 1966, pp. 567-568, secondo il quale «i diritti reali su cosa altrui sono tipici, nel senso che la volontà del costituente non può creare figure nuove e diverse da quelle che la legge contempla e disciplina. Il che, detto con altra espressione, significa che i diritti reali su cosa altrui sono tassativi, come numero e come tipo».

¹⁰ M. BIANCA, *L’atto di destinazione: problemi applicativi*, in Atti del Convegno su Atti notarili di destinazione dei beni: art. 2645 *ter* c.c., Milano, 19 giugno 2006; G. PETRELLI, *La trascrizione degli atti di destinazione*, in Riv. dir. civ., 2006, II, p. 162, II, p. 181 e ss. Per primo G. Palermo ha elaborato la teoria dell’atto negoziale di destinazione (si veda ad esempio il contributo G. PALERMO, *Ammissibilità e disciplina del negozio di destinazione*, in *Destinazione di beni allo scopo. Strumenti attuali e tecniche di innovative*, Atti del Convegno, Roma, 2003, p. 243 e ss.

¹¹ GUARNIERI, *Meritevolezza dell’interesse e utilità sociale del contratto*, in Riv. Dir. Civ., 1994, I, 799; ID., voce “*Meritevolezza dell’interesse*” in Digesto (civ.), IX, Torino, 1994, 324.

¹² Quanto sopra affermato riveste una notevole importanza al fine di individuare il reale contenuto della novella: se, infatti, la “tipizzazione” del diritto edificatorio quale “diritto immobiliare”, opponibile a terzi, fosse stata già operata con altra norma sostanziale, non pare dubbio che – in conformità, del resto, alla prassi preesistente – le relative vicende sarebbero già state soggette a trascrizione ai sensi dell’art. 2645 c.c., e la norma appena introdotta sarebbe stata inutile (sull’attuale portata del c.d. principio di “tassatività” delle ipotesi di trascrizione, e sulla sua evoluzione – alla luce degli attuali formanti legislativo, giurisprudenziale e dottrinale – in un principio di “tipicità”, che non presuppone più l’espressa previsione di trascrivibilità

1.2 I “punti critici” dell’operazione di cessione nelle riflessioni della dottrina.

La legislazione urbanistica che si è avvicinata nell'arco di quasi un trentennio (legge 17 agosto 1942, n. 1150, così come modificata dalla legge 6 agosto 1967, n. 765, c.d. Legge Ponte), ha favorito la nascita e la diffusione tra i proprietari di aree edificabili di questa prassi, in forza della quale, come riferito poc'anzi, il proprietario di un'area edificabile trasferisce (normalmente dietro corrispettivo) al proprietario di un'area finitima tutta o parte della cubatura utilizzabile sul proprio fondo (rendendolo, in tutto o in parte, inedificabile); al termine dell'operazione, il proprietario-cessionario avrà acquisito dunque un certo quantum di cubatura, e potrà edificare sfruttando non solo la cubatura naturalmente espressa dal proprio fondo, ma anche quella acquisita in aggiunta.

E' necessario procedere, prima di dare seguito alla presente analisi, individuare quali siano i cd. punti critici dell'operazione di cessione; in sostanza, essi sono enucleabili quantomeno in due principali problematiche: in primo luogo, il tipo di interessi coinvolti; in secondo luogo, la tradizionale difficoltà ad immaginare che l'area sovrastante il suolo possa costituire oggetto di trasferimento.

Quanto agli **interessi** che spingono le parti all'operazione, la dottrina¹³ che si è occupata del trasferimento di cubatura ne ha variamente giustificato la genesi e il contenuto.

dei singoli atti riguardanti le vicende riguardanti beni immobili, ma richiede pur sempre che tali vicende riguardino “diritti immobiliari” (art. 2645 c.c.), opponibili a terzi, cfr. PETRELLI, *L'evoluzione del principio di tassatività nella trascrizione immobiliare*, ESI, Napoli, 2009.

¹³ G. CECCHERINI, *Il c.d. "trasferimento di cubatura"*, Milano, 1985; Id., *Funzione ed efficacia della cessione di cubatura*, in *Giust. civ.*, 1990, II, 103; S. G. SELVAROLO, *Il negozio di cessione di cubatura*, Napoli, 1989; A. CANDIAN, *Il contratto di trasferimento di volumetria*, Milano, 1994; Id., *Il contratto di trasferimento di volumetria di fronte ai rimedi sinallagmatici e al recesso*, in *Recesso e risoluzione nei contratti*, a cura di Giorgio De Nova, Milano 1994; A. CHIANALE, *Osservazioni sul cosiddetto trasferimento di cubatura*, in *Giur. it.*, 1989, I, 1, 1545; R. COLLETTI, *La servitù e la cessione di cubatura*, in *Nuova rassegna*, 1996, 68; A. COSTA, *Ai "trasferimenti di cubatura" spettano i benefici di cui all'art. 14 della legge 2 luglio 1949, n. 408*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, II, 976; V. DE LORENZI, *Sul c.d. trasferimento di cubatura*, in *Corr. giur.*, 1989, 278; P. DE MARTINIS, *Accorpamento urbanistico di più aree, con particolare riferimento al trasferimento di volumetria*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1996, I, 342; Id., *Asservimento di area e cessione di cubatura*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1996, II, 213; M. DI PAOLO, *Trasferimenti di cubatura d'area e "numero chiuso" dei diritti reali*, in *Riv. not.*, 1975, 547; A. G. DI VITA, *La cessione di cubatura*, in *Diritti reali limitati: argomenti di interesse notarile* (Convegno), Palermo, 1991; F. GAZZONI, *La c.d. cessione di cubatura*, in *Commentario al codice civile diretto da P. Schlesinger*, Milano, 1991, art. 2643-2645, vol. I 655; F. GERBO, *La cessione di volumetria*, in *Il notaro*, 1998, 105; N. GRASSANO, *La cessione di cubatura*, in *Riv. not.*, 1992, 1069; P. GRASSANO, *La cessione di cubatura nel processo conformativo della proprietà edilizia privata*, in *Giur. it.*, 1990, IV, 383; A. IANNELLI, *La cessione di cubatura e i così detti atti di asservimento*, in *Giur. merito*, 1977, IV, 740; M. LIBERTINI, *I "trasferimenti di cubatura"*, in *I contratti del commercio, dell'industria e del mercato finanziario*, Trattato diretto da F. Galgano, Torino, 1995, vol. III; Id., *I "trasferimenti di cubatura"*, in *Il contratto silloge in onore di Giorgio Oppo*, Padova, 1992, vol. I; Id., *Sui "trasferimenti di cubatura"*, in *Contratto e impresa*, 1991, 73; A. PAGANO, *In tema di c.d. trasferimento di cubatura*, in *Corr. giur.*, 1996, 1285; G. PICCO - A.M. MAROCCO, *I così detti "trasferimenti di cubatura"*, in *Riv. not.*, 1974, 626; G. PICCO, *Natura ed efficacia dei vincoli volumetrici conseguenti a piani regolatori o regolamenti urbanistici - Il trasferimento di cubatura*, Relazione al XV° Congresso Nazionale del Notariato, Verona, 1966; P. PITTER, *Limiti di volumetria e vincoli di inedificabilità sulla superficie residua non edificata (una prassi diffusa in materia urbanistica)*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, II, 426; F. ROSELLI, nota a Cass. 29 giugno 1981, n. 4245, in *Giur. it.*, 1982, I, 1, 685; D. RODELLA, *Trasferimento di cubatura edificabile - pertinenze e posti macchina nella legislazione italiana*, in *Nuova Rassegna*, 1990, 2369; S. SCARLATELLI, *La c.d. cessione di cubatura. Problemi e prospettive*, in *Giust. civ.*, 1995, II 287; R. TRIOLA, *La "cessione di cubatura": natura giuridica e regime fiscale*, in *Riv. not.*, 1974, 115; Id., *La natura giuridica della cessione di cubatura*, nota a Cass. 30 aprile 1974 n. 1231, in *Giust. civ.*, 1974, I, 1424; M. COSTANZA, nota a Cass. 14 dicembre 1988 n. 6807, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1989, I, 372; P. L. TROJANI, *Tipicità e numerus clausus dei diritti reali e cessione di cubatura. Lo stato della dottrina e della giurisprudenza ed un'ipotesi ricostruttiva originale*, in *Vita not.*, 1990, II, 285. V. VANGHETTI, *Profili civilistici della c.d. "cessione di cubatura"*, in *Notariato*, 1996, 419; M. BESSONE, (a cura di) *Casi e questioni di diritto privato per la pratica notarile*, Milano, 1995, I, 209; S. CARDARELLI, *Il trattamento tributario dei*

Storicamente, il fenomeno viene ricondotto all'introduzione dei suddetti limiti legali alla proprietà privata nell'utilizzazione edificatoria delle aree¹⁴. La previsione degli standards edilizi, ancorando al parametro della superficie edificabile a disposizione dei singoli costruttori la capacità edificatoria dei suoli, ha sostanzialmente introdotto il concetto di "superficie minima edificabile", secondo cui l'attività edilizia sulle aree è consentita solo se a disposizione del costruttore vi sia un'area con la superficie legale minima idonea a contenere una determinata volumetria.

Un diverso punto di vista è espresso da chi, argomentando dalla serie di vincoli volumetrici, posti dalla legge o dalle convenzioni, gravanti sulla proprietà edilizia, ritiene che il sistema del trasferimento di cubatura sia sorto dall'applicazione di strumenti quali i comparti edificatori e la perequazione dei volumi¹⁵. L'incremento di volumetria di un suolo edificabile, come esito della procedura scrutinata in questa sede, è stato anche considerato - sotto il profilo economico - quale bene patrimonialmente valutabile¹⁶⁻¹⁷.

Di certo il trasferimento di cubatura presenta una significativa incidenza sull'assetto urbanistico dei suoli, disciplinato dalle norme comunali, e ciò spiega la **stretta compenetrazione degli interessi pubblici e privati** coinvolti nell'operazione, risultando pertanto insufficiente alla realizzazione dello scopo il solo accordo tra privati diretto a determinare l'incremento edificatorio di un fondo a scapito di un altro. In posizione estrema, si è addirittura arrivati ad affermare la totale irrilevanza dell'autonomia negoziale per il conseguimento del risultato¹⁸.

Il nuovo ed attivo ruolo dei privati, di contribuire accanto all'Amministrazione nella costruzione di un più razionale assetto urbanistico del territorio giustifica il *placet* dell'Amministrazione all'operazione, rilevandosi che l'assenso del Comune è necessario in quanto la cessione di cubatura, rideterminando la densità edilizia su alcune aree ricomprese in una certa zona, ne modifica le "modalità di sfruttamento edilizio", in deroga agli *standards* previsti dagli strumenti urbanistici generali.

Il coinvolgimento di interessi pubblici e privati mette così a nudo la prima difficoltà di inquadramento dogmatico dell'operazione "trasferimento di cubatura". Se infatti si esalta la fase genetica della vicenda, costituita dall'accordo tra i privati proprietari, la disciplina del particolare autoregolamento di interessi andrà individuata nel diritto privato; diversamente, qualora l'attenzione si sposti alla fase conclusiva del procedimento, ponendo l'accento sul provvedimento amministrativo che

diritti reali parziari, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive* (Convegno), Milano, 1986, vol. III, 615 ss.; A. DI MAJO - L. FRANCARIO, voce "Proprietà edilizia", in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, 356; A. GAMBARO, *La proprietà edilizia*, in *Trattato Rescigno*, Torino, 1982, vol. 7, 526 ss.; S. LANZILLOTTI - F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1988, 102; M. MARE', *Natura e funzione dell'atto d'obbligo nell'ambito del procedimento di imposizione di vincoli di destinazione urbanistica*, in *Riv. not.*, 1990, 1347; A. RUGGIERO, *Contenuto e finalità delle convenzioni urbanistiche nella esperienza notarile*, in *Convenzioni urbanistiche e tutela nei rapporti tra privati*, Michele Costantino (a cura di), Milano, 1995 (ristampa); C. T. SILLANI, *I "limiti verticali della proprietà fondiaria"*, Milano, 1994, 575 ss.

¹⁴ G. CECCHERINI, *op. cit.*, 1 ss.; A. G. DI VITA, *op. cit.*, 38.

¹⁵ G. PICCO, *op. cit.* 124 ss.

¹⁶ Si è affermato così che "l'edificabilità di un'area espressa in termini di volumetria costituisce nella realtà degli affari un valore economico che tende a staccarsi dalla proprietà del suolo per formare oggetto di commercio e di negoziazione autonoma tra i privati". A. RUGGIERO, *op. cit.*, 149.

¹⁷ Alla luce delle considerazioni appena svolte, è stato ritenuto ammissibile il "conferimento di cubatura in società" in fase costitutiva, ovvero in sede di aumento di capitale F. GERBO, *op. cit.*, 105.

¹⁸ Sul punto, Cass.13 maggio - 12 settembre 1998 n. 9081: "... quando per realizzare il rapporto area-volume prescritto dalla legislazione urbanistica, sia indispensabile destinare la proprietà di un terzo al servizio di un costruendo edificio, non è necessario un atto negoziale privato, diretto alla costituzione di una servitù o di altro vincolo giuridico tra le parti, poiché la "cessione di cubatura" si realizza in virtù del solo provvedimento amministrativo di concessione edilizia, che ha effetto verso i terzi e tra le parti". Sul punto, si tornerà a breve, enunciando le diverse posizioni giurisprudenziali che si sono succedute sull'argomento.

contribuisce a realizzare l'effetto voluto (autorizzazione al nuovo assetto programmato, concessione edilizia ecc.) è doveroso ricorrere ai principi del diritto amministrativo.

L'intreccio tra il diritto privato e il diritto amministrativo è espressione, in realtà, di un fenomeno più generale che ha coinciso con la disgregazione del sistema codicistico da un lato, e con la sempre meno netta separazione tra diritto privato e diritto pubblico, dall'altra¹⁹.

L'altro "punto critico" dell'operazione, come si enunciava in apertura, è rappresentato dalla difficoltà ad immaginare che lo **spazio aereo**, connesso alla proprietà del suolo, possa costituire oggetto di diritti separatamente dalla titolarità del fondo.

Secondo la concezione tradizionale, oggetto dei diritti reali (e quindi oggetto di trasferimento) può essere solo la *res corporalis*, intesa come cosa in senso proprio, cioè porzione della materia²⁰. Si è quindi affermato che lo spazio non è una cosa, ma semplicemente il mezzo in cui si trova l'oggetto del diritto. E' stata però precisata la portata dell'art. 810 cod. civ. (secondo cui "*sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti*"), nel senso che la norma offrirebbe un criterio di qualificazione solo per quei beni che, nella loro entità materiale, sono definibili cose. Il concetto di "bene", diversamente dal concetto di "cosa", è comprensivo non solo delle cose materiali o corporali (ivi comprese le energie) che, in senso giuridico, sono idonee a soddisfare i bisogni umani, ma anche di altre entità immateriali e di valori che, pur non essendo cose, sono ugualmente utili ed atte a fungere da oggetto di diritti, in relazione ai multiformi interessi tutelati dall'ordinamento²¹.

Tuttavia, qualificare la cubatura edificabile come un bene in grado di soddisfare svariate esigenze (abitative, lucrative, ecc.) e quindi astrattamente trasferibile, non chiarisce se oggetto del trasferimento sia una situazione giuridica soggettiva attiva inquadrabile tra quelle reali ovvero personali.

Il fenomeno certamente presenta delle connotazioni di realtà, ma tali caratteristiche sfumano ove si sottoponga a verifica l'efficacia (nei confronti dei terzi) del trasferimento di volumetria, nonché il connesso aspetto della tutela. In particolare, la non perfetta riconducibilità della vicenda nell'alveo dei diritti reali, con la conseguente inopponibilità ai terzi della ridotta capacità edificatoria del fondo "cedente", ha gioco forza agevolato la catalogazione della figura tra le fattispecie reali atipiche, se non addirittura tra i vincoli di natura personale. Agli interrogativi teorici hanno poi fatto seguito le proposte delle modalità con cui la vicenda negoziale potrebbe realizzarsi sul piano operativo, giungendosi anche a prospettare originali ipotesi ricostruttive²².

Ma pur ammettendosi che il volume edificabile possa autonomamente trasferirsi rispetto al bene cui inerisce, non è ancora possibile giungere ad un risultato appagante sul piano sistematico. Con l'entrata in vigore della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (c.d. legge Bucalossi), si è fortemente dubitato che lo *ius aedificandi* possa appartenere a qualsiasi proprietario, con la conseguenza di far vacillare l'attività di disposizione del *dominus* in ordine allo stesso.

E' stato così affermato che il passaggio dal sistema della licenza a quello della concessione edilizia - lungi dal costituire un fatto esclusivamente terminologico - ha segnato la separazione dello *ius aedificandi*

¹⁹ M. MARE', op. cit., 1347 ss.

²⁰ F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, ed. 1989, 56; F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1965, 333.

²¹ M. COMPORTI, *Diritti reali in generale*, in *Trattato Cicu-Messineo*, Milano, 1980, vol. VIII, t. 1, 128.

²² P. L. TROJANI, op. cit., 298 ss., che propone la cessione atipica della "posizione contrattuale" assunta dal privato concessionario verso la pubblica amministrazione concedente.

dal contenuto del diritto di proprietà, potendosi leggere nel nuovo provvedimento comunale non più la rimozione di un limite all'esplicazione del diritto di proprietà, ma un atto amministrativo che attribuisce al privato che ne faccia richiesta lo *ius aedificandi*²³. Ciò spiega come la facoltà edificatoria di un fondo, stralciata convenzionalmente dalla proprietà di questo, possa nuovamente essere attribuita al proprietario a seguito di una modifica di imperio dello strumento urbanistico da parte dell'Amministrazione, nell'ipotesi che essa proceda ad un sostanziale aumento degli standards edilizi.

I contrastanti orientamenti manifestati dalla dottrina e dalla giurisprudenza nei confronti dei trasferimenti di cubatura hanno dunque alimentato il dibattito sulla qualificazione giuridica della figura, che si pone come una pratica viva e dal contenuto economico - sociale decisamente rilevante. Tale dibattito, almeno in parte, può dirsi superato qualora si intenda aderire alla tesi secondo la quale lo stesso legislatore ha ritenuto la cessione di cubatura alla stregua di un atto di trasferimento, avente ad oggetto un diritto reale immobiliare. Con i risvolti pratici che, nel corso della presente analisi, si tenterà di analizzare, da un angolo visuale attento soprattutto alla problematica fiscale.

1.3 La posizione della giurisprudenza in merito alle criticità dell'istituto in esame.

Dall'analisi delle pronunce sul trasferimento di cubatura, che si sono susseguite nell'arco di circa trent'anni, è possibile cogliere tutto il disagio legato alle già accennate difficoltà di inquadramento della materia, che si pone in un'area a confine tra il diritto privato e il diritto pubblico.

In linea di massima è possibile individuare tre filoni giurisprudenziali, che nel corso della presente trattazione intendiamo riportare, senza pretese di completezza.

Le prime pronunce giurisprudenziali²⁴ sull'argomento non sembrano risentire dell'esigenza di soddisfare istanze classificatorie. Tali pronunce, piuttosto, scaturirono dal diverso e principale problema fiscale sollevato più volte dinanzi alla Suprema Corte. In particolare si chiedeva se il trasferimento di cubatura avesse dovuto essere sottoposto alle norme della legge 2 luglio 1949 n. 408 (c. d. legge Tupini), e dunque se usufruisse delle agevolazioni previste da questa legge per i trasferimenti immobiliari; o al contrario, come obiettava l'Amministrazione delle Finanze, se occorresse considerare il trasferimento di cubatura fuori dalla previsione di quella legge, e pertanto da tassare analogamente ai trasferimenti immobiliari contemplati dall'art. 1 della tariffa all. "A" della legge di registro.

²³ A. RUGGIERO, op. cit., 151 ss.

²⁴ Cass. 6 luglio 1972 n. 2235, in Riv. leg. fisc., 1973, 766 e in Rass. Avv. Stato, 1972, I, sez. 5; Cass. 6 marzo 1973 n. 641, in Riv. not., 1973, 1165; ivi, 1974 (solo massima), 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 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, 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 e in Giur. it., 1989, I, 1, con nota di A. Chianale.

In un secondo gruppo di pronunce, che propendono per la qualificazione del rapporto instaurato con la cessione di cubatura come servitù²⁵, emerge invece l'esigenza di tutelare l'autonomia delle parti in maniera più vigorosa. Secondo il S.C., la necessità dell'atto negoziale trova ragione, come nel caso dei vincoli di inedificabilità, per soddisfare le *"esigenze di certezza giuridica e di effettività delle previsioni urbanistiche"*²⁶. A sostegno della tesi viene richiamato un lontano precedente giurisprudenziale²⁷, in cui si discuteva di un piano di lottizzazione predisposto da privati, nel quale si prevedeva la redistribuzione tra fondi confinanti delle quote di edificabilità. In quell'occasione la Corte aveva concluso che il piano, benché non avesse acquistato rilevanza nell'ambito del diritto pubblico per mancata preventiva autorizzazione dell'autorità comunale, ai sensi dell'art. 28 della legge urbanistica 1150/1942, conservava *inter partes* piena validità di convenzione *iure privato*.

Il terzo ed ultimo filone giurisprudenziale sembra invece porre sotto i riflettori il ruolo svolto dalla Pubblica Amministrazione nell'ambito della figura in esame²⁸; più correttamente, tali pronunce sembrano attribuire un ruolo fondamentale al provvedimento amministrativo, anche rispetto al negozio di diritto privato. In alcune pronunce²⁹, si giunge persino ad affermare che 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, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionario"*.

Ebbene, il primo filone giurisprudenziale riportato è considerato, tradizionalmente, quello prevalente, nonostante si sia arrestato al 1988.

Nelle menzionate pronunce appartenenti al primo gruppo, i giudici sottolineano come, per effetto del trapasso di cubatura, il proprietario dell'area distacchi in tutto o in parte la facoltà di costruire, inerente al suo diritto dominicale, nei limiti consentiti dal P.R.G. e, formando un diritto a se stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente. Per effetto di ciò, il cedente "perde" il diritto di costruire su detta area e tale diritto "acquista", invece, il proprietario del fondo al quale viene trasferita la cubatura. Pertanto, *"attraverso il consenso del comune, si verifica, per volontà dei privati contraenti, il trasferimento di una delle facoltà, in cui si estrinseca la proprietà e, cioè, quella di costruire, onde il cessionario della cubatura può costruire, sul suo fondo, nei maggiori limiti consenti dalla cessione"*, per concludere che *"gli effetti reali dell'oggetto della cessione, che viene ad accrescere la facoltà di edificare spettante al proprietario cui la cubatura è ceduta, con efficacia erga omnes, sono analoghi a quelli dei trasferimenti a titolo oneroso di diritti reali immobiliari, previsti dall'art. 1 della Tariffa ..."*.

Ebbene, restando ancora nella problematica civilistica della qualificazione giuridica, non sembra che l'orientamento appena enunciato si ponga in contrasto con quanto emerge dalla Novella del 2011, anzi pare che, ad oggi, la tesi appena esposta possa essere maggiormente condivisa, poiché può dirsi superata la difficoltà di inquadrare il non meglio precisato trasferimento di diritti reali immobiliari negli schemi

²⁵ Cass. 25 ottobre 1973, n. 2743, in Giust. civ., 1974, I, 922; Cass. 25 febbraio 1980, n. 1317, in Giur. it. 1981, I, 1, 1346, Cass. S.U. 20 dicembre 1983, n. 7499 in Giur. it., I, 1, 209; Cons. Stato, 25 novembre 1988, sez. V, n. 744, in Foro amm., 1988, 3251; TAR Puglia, 16 giugno 1990, n. 279, in Foro amm., 1991, 881.

²⁶ Cons. Stato, 25 novembre 1988, sez. V, n. 744 cit.

²⁷ Il precedente cui si fa riferimento nel testo è Cass. 7 giugno 1968 n. 1738 in Riv. giur. edil., 1969, I, 1, 46.

²⁸ Cass. 29 giugno 1981, n. 4245, in Giur. it., 1982, I, 1, 685, con nota di F. Roselli; Cass. 22 febbraio 1996, n. 1352, in Foro it., 1996, I, 1698, con nota redazionale, e in Notariato, 1996, 417, con nota di V. Vanghetti; Cass. 12 settembre 1998, n. 9081 in corso di pubblicazione; Trib. Vallo della Lucania, 16 novembre 1982 n. 354, in Riv. giur. edil., 1983 con nota di U.F. Cardarelli; TAR Umbria, 24 gennaio 1990, n. 7, in i TAR, 1990, I, 1121.

²⁹ Cass. 22 febbraio 1996, n. 1352 cit.

legali. Quanto alla problematica di carattere fiscale, non resta che chiedersi se l'atto in parola, essendo atto di trasferimento di un diritto reale immobiliare, generi o meno il sorgere di plusvalenze³⁰ immobiliari, tassabili ai sensi della normativa attualmente vigente.

2. Profili fiscali della cessione di cubatura: la tesi della non imponibilità.

Occorre dar conto che una tesi parzialmente condivisa in dottrina³¹ ritiene che la vicenda traslativa della cubatura non generi un reddito tassabile perché il corrispettivo svolgerebbe in capo al cedente una mera funzione indennitaria. Il legislatore e l'interprete fiscale hanno infatti ritenuto esclusa l'imponibilità delle indennità e dei risarcimenti, salvo che siano ritenuti sostitutivi di redditi imponibili. A tal proposito va osservato che, con riferimento alla cessione di cubatura, è sensibilmente alto il rischio che il corrispettivo della cessione possa essere considerato sostitutivo di reddito, anche se qualificato come indennità; infatti, tale corrispettivo potrebbe essere ritenuto equivalente rispetto a quello che il proprietario potrebbe conseguire sfruttando direttamente, in senso edificatorio, l'appezzamento di terreno in parola.

Si tratta di capire se il corrispettivo in esame svolga effettivamente la funzione indennitaria; la soluzione positiva, che escluderebbe l'imponibilità della plusvalenza, deriverebbe dalla considerazione che viene ristorata una oggettiva e definitiva perdita di valore del lotto, dal quale viene sottratta la cubatura cedenda.

Ulteriore argomento a supporto della tesi della non imponibilità viene poi rinvenuto nell'elenco tassativo ex art. 67 Tuir, il quale non fa alcun riferimento alla cessione di cubatura. Il tutto, a prescindere dell'inquadramento che alla luce del nuovo art. 2643 n. 2 *-bis* c.c. si intenda dare del diritto di cubatura; e quindi nè come bene autonomo né come diritto reale atipico.

2.1 (Segue) La tesi dell'imponibilità.

La tesi positiva si basa sull'assimilazione tipologica della cessione di cubatura alla costituzione o cessione di diritti reali di godimento e in particolare alla costituzione di servitù. Se per il dibattito dottrinale civilistico sembrano esserci ampi spazi per le nuove posizioni, in materia fiscale sembra

³⁰ G. FALSITTA – *Manuale di diritto tributario parte speciale*, Padova 2008, p. 5, definisce “plusvalenza” il maggiore valore di scambio acquisito da taluni elementi che compongono il patrimonio. Si parla di plusvalenze in relazione alle seguenti imposte: nell'Irpef (si configura come un reddito diverso ex artt. 67 e 68 Tuir, oppure come concorrente alla formazione del reddito di lavoro autonomo ex art. 54 Tuir, oppure ancora come componente del reddito di impresa ex art. 58 Tuir) e nell'Ires (quale componente del reddito delle società ex artt. 73, 81 e 86 Tuir). Il tema delle plusvalenze immobiliari è comune a vicende traslative aventi a oggetto immobili sostanzialmente identiche ma distinte e caratterizzate in particolare dal soggetto che ne risulta obbligato sul piano tributario. Sono dunque disciplinate dal legislatore sia plusvalenze immobiliari non realizzate nell'esercizio di una attività economica sia plusvalenze immobiliari che invece si realizzano nell'esercizio di un'attività di impresa.

³¹ In tal senso G. REBECCA-G. BORRIERO, *Cessione di Terreni: ulteriori aspetti*, in il Fisco n. 2/2003, pag. 8. Si precisa inoltre che risulterebbe difficile l'individuazione del costo del diritto cui confrontare il prezzo di vendita al fine di determinare la plusvalenza.

doveroso procedere con grande cautela, poiché la tesi dell'imponibilità è stata ed è sostenuta, caldamente, anche dal Fisco³².

La posizione del Fisco³³ è stata espressa di recente riconducendo la vicenda allo schema ex art. 67 Tuir³⁴ come trasferimento di diritti reali di godimento. L'imponibilità della plusvalenza è riferibile dunque alla natura del terreno della cui cubatura si tratta. Se la cubatura sia desunta da un terreno agricolo la cessione risulterà plusvalente, se effettuata nei cinque anni dall'acquisto, e se il bene non sia pervenuto per successione. Viceversa, qualora il terreno risultasse edificabile, la cessione sarebbe plusvalente a norma della lett. b) ult. p. e dell'art. 67 Tuir. La tassazione andrebbe effettuata invece a norma della lettera a) dell'art. 67 Tuir se ci trovasse di fronte a un terreno lottizzato.

In entrambi i casi la problematica effettiva riguarda la determinazione del valore originario del diritto di edificazione ceduto. L'amministrazione suggerisce di far riferimento a una perizia apposita che stabilisca il valore della volumetria edificabile rispetto al valore del terreno³⁵.

Nella pratica potrebbe verificarsi l'ipotesi della cessione del fondo cedente effettuata dopo che sia stata ceduta la cubatura. Partendo dall'assunto che la rilevanza edificatoria del fondo sarebbe venuta meno una volta ceduta la volumetria edificabile si dovrebbe poter concludere per la irrilevanza reddituale di siffatta cessione. Non sarebbero applicabili né la lettera a) né la lettera b) dell'art. 67 Tuir. Una più attenta riflessione ci potrebbe però condurre a formulare delle conclusioni diverse, specie nel caso di cessione parziale della cubatura, la possibilità di utilizzo, ancorché ridotta del terreno, non snaturerebbe la sua vocazione edificatoria e quindi la rilevanza sotto il profilo reddituale della plusvalenza derivante dalla sua vendita.

2.2 I profili fiscali alla luce della normativa recente di cui all'art. 2643 c.c. n. 2 -bis c.c. Dubitative conclusioni.

La cessione di cubatura è stata di recente ricostruita³⁶ come cessione di un bene autonomo, rientrando pienamente nella definizione civilistica ex art. 810 c.c.

Sul piano fiscale, diventa dunque decisiva la qualificazione della natura giuridica della cubatura, specie in relazione alle ipotesi tassativamente elencate dall'art. 67 Tuir, nel cui elenco, si ribadisce, non rientra la fattispecie oggetto d'esame, o almeno può dirsi che non tale fattispecie non sia espressamente prevista dalla norma in parola.

³² In tal senso Ris. 233 del 20.08.2009, che, ivero, si pronuncia sulla cessione del diritto di rilocalizzazione. Per le modalità di calcolo della plusvalenza il fisco ha ritenuto adottabile un criterio di tipo proporzionale tra il valore complessivo originario del bene e il corrispettivo percepito per il trasferimento.

³³ Ris. N. 233 del 2009.

³⁴ "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione; c) ..."

³⁵ Ris. ult. cit.

³⁶ Già con lo Studio CNN 1763/1999 pag. 675, est. M. Leo, si era prospettata la ricostruzione della cubatura come bene, salvo arrendersi alla tesi della servitù per ottenerne la trascrizione. Oggi l'unico ostacolo a tale ricostruzione sembrerebbe essere stato rimosso.

Ebbene, è necessario dar conto che la tesi della cubatura come bene autonomo fondata sul novellato art. 2643 n. 2 – bis c.c., pur essendo stata già vagliata, deve essere ancora pacificamente accolta. Specie sul piano fiscale, pertanto, occorrerebbe essere cauti. Allo stato quindi bisogna riflettere sulle certezze, e su quello che, secondo una certa dottrina³⁷, sarebbe ad oggi l'unico dato inconfutabile: il trasferimento di cubatura configura **un'ipotesi di cessione, con effetti traslativi di diritti reali di godimento e, quindi, rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza.**

Peraltro, non si può non tener conto del fatto che il territorio viene oggi “sfruttato” tramite i più svariati strumenti: le esigenze dei tempi attuali hanno, infatti, aperto lo spazio a modelli moderni di pianificazione territoriale, nella realizzazione dei quali si assiste ad una serrata interazione tra amministrazioni locali e privati cittadini. In questa nuova accezione si sono concretizzate le modalità di pianificazione del territorio³⁸ note come perequazione urbanistica³⁹.

Ci si riferisce al metodo di pianificazione diretto a realizzare l'equa e uniforme distribuzione dei diritti edificatori e degli oneri connessi alla trasformazione del territorio. Le normative regionali hanno individuato almeno tre modelli perequativi: la perequazione, la compensazione⁴⁰ e l'incentivazione di volumetria, generanti talvolta crediti edilizi⁴¹.

Va premesso che le difficoltà relative alla cessione della cubatura divengono ancora maggiori sul piano fiscale con riferimento alle ipotesi di perequazione⁴² e di compensazione.

I diritti edificatori infatti sono attribuiti a un soggetto a seguito di perequazione, incentivazione o compensazione della cessione di aree al comune e sono per lo più svincolati dalla possidenza di un fondo cui collegarli. Il beneficiario dei diritti edificatori potrebbe infatti anche non essere proprietario di un fondo al quale collegare i diritti a differenza del titolare della cubatura.

L'analisi fiscale della circolazione dei diritti edificatori deve muovere necessariamente dal loro inquadramento giuridico, specie con riferimento alla normativa regionale, che in alcuni casi consente la libera commerciabilità dei diritti edificatori, in altri la limita e in altri addirittura la esclude⁴³.

³⁷ E' soprattutto la dottrina notarile che, mantenendo chiaramente alto l'interesse verso l'aspetto operativo della vicenda civilistica e fiscale, ritiene ad oggi preferibile attestarsi su questa “prudente” posizione. Uno studio compiuto sulle plusvalenze è stato, piuttosto di recente, compiuto da F. RAPONI, Studio n. 21-2012/T, Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili, *Approvato dalla Commissione studi tributari il 18 aprile 2012*, il quale andrebbe integrato con la lettura di Studio CNN 45-2011 est. M. CIGNARELLA e M. BASILAVECCHIA. (In *CNN Notizie* del 16 dicembre 2011). A tali studio si fa riferimento anche per le definizioni fornite in prosieguo, nelle note 37 ss.

³⁸ A. PISCHETOLA, *La circolazione di cubatura, di crediti edilizi e di diritti edificatori: profili fiscali*, in *Il Fisco* 17/2011 pag. 2667 parla di processo di “transizione dalla micro pianificazione privata a modelli di cd. Amministrazione concordata”.

³⁹ La perequazione equivale alla equa ripartizione tra più proprietari dei vantaggi e oneri derivanti dalla trasformazione in senso edificatorio delle aree. Nasce con lo scopo di evitare sperequazioni tra proprietari attraverso la modulazione dei diritti edificatori e della titolarità delle aree.

⁴⁰ La compensazione è uno strumento che svolge una piena funzione di ristoro per eliminare le conseguenze pregiudizievoli derivanti dalla imposizione dei vincoli sia in senso economico che indennitario.

⁴¹ Il credito edilizio è la situazione giuridica soggettiva che porta all'atterraggio della cubatura su un diverso fondo, detto accipiente, e si estingue al momento del rilascio del permesso di costruire.

Il credito edilizio consiste in una quantità volumetrica ossia in una volumetria edificabile riconosciuta dalla pubblica amministrazione quale corrispettivo urbanistico. Il credito può nascere a fronte della esecuzione di quegli interventi edilizi che possono determinare un credito edilizio oppure come compensazione dell'esproprio da effettuarsi mediante recupero da parte del cedente di adeguata capacità edificatoria. Il titolare del credito potrà alternativamente o “incassare” il credito utilizzando per se stesso, su un proprio bene, la volumetria che il credito gli riconosce oppure potrà trasferire il credito a terzi. Sul piano fiscale la vicenda è simile a quella indicata per i diritti edificatori.

⁴² Consistente nella dematerializzazione della dotazione volumetrica del fondo sorgente cedibile a terzi.

⁴³ Nello specifico G. TRAPANI, Studio CNN 671 – 2009/C.

Stante la loro completa equiparazione, le conclusioni cui si è giunti sopra per la cessione di cubatura sono esattamente riproponibili anche per la cessione di diritti edificatori.

Pertanto, si potrebbe considerare quella tesi che sostiene che il bonus volumetrico abbia natura obbligatoria. Tale tesi è sostenuta⁴⁴ da chi ritiene che i crediti edilizi⁴⁵ non costituiscono né beni materiali né beni immateriali, ma rappresentano solo una posizione giuridica attiva (economicamente rilevante) del privato che può vantare (credito) verso l'Ente.

Dunque, qualora si voglia sostenere che la tesi che il trasferimento di diritti edificatori sia equiparabile alla consueta cessione del credito, tale cessione sarebbe esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 67 Tuir, e pertanto si tratterebbe di materia non imponibile, solo nel caso in cui non risulti praticabile un altro tipo di reddito diverso (*obblighi di non fare e permettere*, arg. ex art. 67 lett. l) Tuir). Viceversa si potrà argomentare per la imponibilità della plusvalenza, ex art. 67 Tuir, nel caso di adozione della tesi che riconduce la circolazione dei diritti edificatori a un trasferimento di diritti reali⁴⁶. Allo stato dell'arte, non è possibile spingersi oltre: ancora occorre sostenere che dalla qualificazione giuridica dell'atto e del diritto con esso trasferito, dipende la ricostruzione giuridica della più ampia vicenda, che involge, in sé, anche e soprattutto caratteri fiscali.

Da ultimo, prendendo in prestito una terminologia singolare ma, al contempo, efficace, si possono descrivere talune dinamiche concernenti l'istituto in esame, per valutarne poi il profilo fiscale, e segnatamente trattare del “decollo”, del “volo” e dell’ “atterraggio” del diritto. Con la prima espressione, si vuole fare riferimento al mero riconoscimento del diritto; con la seconda, al momento in cui il diritto “si stacca”, ovvero fuoriesce dalla sfera giuridica del cedente; con il terzo ed ultimo termine, si vuole invece indicare l'istante giuridico in cui il diritto “arriva” nella sfera del soggetto cessionario.

Ebbene, preliminarmente occorrerà chiarire che la nascita del diritto edificatorio può atteggiarsi in maniera diversa, sul piano fiscale, a seconda se si verifichi in capo a un privato oppure in capo a un soggetto titolare di impresa. Con riferimento al caso del soggetto privato, non realizzandosi in capo a costui una nuova ricchezza da tassare, si può sostenere che la semplice nascita in capo a un soggetto privato del diritto edificatorio non rilevi, di per sé, sul piano tributario⁴⁷. Si potrà parlare di un vantaggio latente (e, dunque, di un reddito tassabile) solo al momento del successivo trasferimento a terzi, ovvero della successiva circolazione del diritto, quello che viene appunto definito “volo”.

Con riferimento, invece, ad un soggetto titolare di reddito d'impresa va posto il dubbio se la stessa vicenda del decollo possa ritenersi come imponibile, verificandosi una sopravvenienza attiva tassabile a norma dell'art. 88 Tuir. Si potrebbe giungere alla soluzione positiva della rilevanza reddituale e fiscale di

⁴⁴ M. LEO - V. MASTROIACOVO risposta a quesito 254-2007/T e 661-2007/C.

⁴⁵ Per definire i crediti edilizi, è necessario fare riferimento l'esperienza maturata in materia nella Regione Veneto. Manca, infatti, una disciplina dei crediti edilizi a livello nazionale, anche se, recentemente alcune disposizioni contenute sia nella legge finanziaria per il 2008 che nella legge finanziaria per il 2009 evocano la figura del “credito edilizio”, benché in tali disposizioni non venga mai utilizzata l'espressione “credito edilizio” ma si ricorra ad espressioni del tipo “aumento di volumetria premiale”, “trasferimento di diritti edificatori” “incrementi premiali di diritti edificatori”. Nella Regione Veneto i crediti edilizi trovano la loro disciplina negli artt. 36 e 37 della L.R.V. 23 aprile 2004 n. 11. Si tratta peraltro di una disciplina, quella dettata dai succitati artt. 36 e 37, alquanto scarna e “deficitaria”, che lascia aperte molte questioni in ordine alla concreta utilizzazione di detto nuovo istituto, creando non poche difficoltà ed ostacoli alla “praticabilità” dei crediti edilizi.

⁴⁶ Ris. 233, cit.

⁴⁷ A prescindere da quale tesi si intenda seguire per l'inquadramento dei diritti in esame.

detta sopravvenienza muovendo dal concetto proprio di sopravvenienza⁴⁸, che consiste nella variazione in aumento del patrimonio dell'impresa. Concorrerà a formare il reddito anche il valore di riferimento desunto dal valore normale del diritto edificatorio alla data del provvedimento da cui trae origine.

La fase del volo, dunque, si rivela quella più rilevante sul piano fiscale, ed in particolare nell'ambito dell'imposizione diretta. Si potrà, infatti, argomentare per la imponibilità certa della plusvalenza *ex art. 67 Tuir* solo nel caso di adozione della tesi che vede la circolazione come un trasferimento di diritti reali. Viceversa, se si configurasse il trasferimento di diritti edificatori in termini di cessione del credito la cessione sembrerebbe esclusa dall'ambito applicativo dei cui all'*art. 67 Tuir* e pertanto non risulterebbe plusvalente.

Infine, anche la tesi più recente - della cubatura come bene autonomo - condurrebbe forse l'interprete a sostenere la non imponibilità della plusvalenza, assumendo un atteggiamento assolutamente coerente con la riconosciuta tassatività degli atti plusvalenti.

Con riferimento alla fase dell'atterraggio, infine, la concentrazione della volumetria in capo al fondo accipiente andrebbe a generare una situazione che potrebbe essere ritenuta certamente imponibile solo se si seguisse la tesi del trasferimento di diritti reali⁴⁹. Alle stesse conclusioni non si potrebbe giungere, invece, argomentando dalla teoria della cubatura come bene autonomo⁵⁰ e dalla teoria del diritto di natura obbligatoria.

Gli urbanisti sono soliti, dunque, utilizzare le menzionate metafore, onde spiegare dei meccanismi che, ad oggi, si impongono ancora per un certo livello di complessità tanto operativa quanto scientifica. La terminologia da essi adoperata resta comunque utile, all'interprete, a fini esplicativi e classificatori, nel tentativo di descrivere situazioni giuridiche ancora caratterizzate da profili applicativi incerti e, forse per questo, come non mai affascinanti per l'interprete stesso e per l'operatore del diritto. Per questi ultimi, in attesa di pronunce giurisprudenziali che ricostruiscano la vicenda giuridica nella sua interezza, dalla qualificazione del diritto alla classificazione dell'atto, fino, chiaramente, ai risvolti fiscali, altro non resta che compiere una scelta di campo, senza trascurare che la tesi del trasferimento guadagna, ad oggi, ampio terreno rispetto a quella che ricostruisce la cessione di cubatura in chiave obbligatoria; e che, pertanto, sostenere o applicare la tesi della non imponibilità (per il mancato sorgere di plusvalenza immobiliari) è senz'altro la scelta più rischiosa

⁴⁸ FALSITTA op cit. pag. 336

⁴⁹ Risulterebbe più agevole individuare l'area della imponibilità in capo all'ultimo titolare del diritto edificatorio nella fase del volo. Di guisa che risulterà imponibile per le dirette non solo il primo trasferimento dal titolare del fondo sorgente al primo acquirente nella fase del volo, ma anche tutte le successive cessioni inerenti la circolazione del diritto fino all'ultima che condurrà all'atterraggio. Unico discrimine potrà risultare soltanto quello derivante dalle modalità inerenti la circolazione. (es. donazione di diritti edificatori non plusvalente).

⁵⁰ In tal caso sarebbe più giustificabile l'imposizione in capo all'originario titolare del fondo sorgente ritenendo possibile reperirlo dopo diversi "voli".