

avverso la sentenza n. 677/11/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 06/02/2018; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 29/01/2020 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI.

### **Fatti e ragioni della decisione**

Carlo Casalbore, Eugenio Rebaudengo e la IATROS s.r.l. hanno proposto congiuntamente ricorso per cassazione, affidato a due motivi, contro l'Agencia delle Entrate avverso la sentenza della CTR Lazio indicata in epigrafe che, in accoglimento dell'impugnazione proposta dall'Ufficio, ha rigettato il ricorso dei contribuenti, ritenendo la legittimità dell'avviso di liquidazione che ha posto a loro carico il pagamento di imposta di registro, ipotecaria e catastale in relazione al contratto con il quale Rebaudengo Carla ed Eugenio avevano ceduto -in data 15 giugno 2009 - alla Iatros s.r.l. parte della volumetria acquisita precedentemente con la convenzione di perequazione urbanistica stipulata col Comune di Latina.

La CTR riteneva la cessione di cubatura una facoltà inerente al diritto di proprietà, come tale assoggettabile alla tariffa prevista per gli atti traslativi di diritti reali immobiliari. Il giudice di gravame riconosceva, altresì, che l'atto fosse assoggettabile all'imposta catastale ed ipotecaria, benché stipulato anteriormente alla riforma dell'art. 2643 c.c., atteso che la *ratio* della novella legislativa doveva rinvenirsi nell'esigenza di definizione della natura della fattispecie negoziale, a tutti gli effetti assimilabile ad un trasferimento di diritto immobiliare in favore del cessionario.

L'Agencia delle Entrate si è costituita depositando controricorso.

Col primo motivo i ricorrenti denunciano la violazione degli artt. 1, n.1 e 9, n. 1 del D.P.R. n.131/1986 Tariffa Parte I, nonché degli artt. 832 e 1376 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n.3 c.p.c. La CTR avrebbe erroneamente ricondotto la cessione di cubatura alla categoria dei trasferimenti di facoltà inerenti ai diritti reali. Tale atto avrebbe dovuto essere qualificato quale fattispecie negoziale ad effetti obbligatori, per cui sarebbe stato necessario applicare l'art. 9, n. 1 D.P.R. 131/1986 Tariffa, Parte I, relativo agli atti soggetti a registrazione in termine fisso del 3% ed aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Col secondo motivo i ricorrenti denunciano la violazione degli artt. 1, n.1 del D.P.R. n.131/1986 Tariffa, Parte I, nonché dell'art. 1 e 10 del D. L.gs. n. 347/1990, 2643, n.2 *bis* c.c. e art. 11 delle Preleggi del c.c. La pronuncia della CTR sarebbe censurabile nella parte in cui ha ritenuto la cessione di cubatura assimilabile al trasferimento di diritti immobiliari e, come tale, trascrivibile anche antecedentemente alla riforma intervenuta con d.l. n. 70/2011.

### **1. Inquadramento normativo**

Il Collegio ritiene utile investire le Sezioni unite della Corte sulla questione, a lungo dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza, circa il corretto inquadramento giuridico dell'atto di cessione di cubatura che si collega alla circolazione dei "diritti edificatori". Nel caso all'esame di questa Corte il tema viene in rilievo con riferimento alla determinazione dell'ammontare dell'imposta di registro in relazione ad un atto di cessione di cubatura risalente al giugno 2009.



Orbene, in via preliminare occorre inquadrare il tema nella cornice normativa di riferimento, considerando le recenti novelle civilistiche e tributarie.

Orbene, giova rammentare che l'art. 1, Tariffa Parte I del D.P.R. n. 131/1986, rubricato atti soggetti a registro in termine fisso, stabilisce che *"gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi sono soggetti alla aliquota fissa"* - pari all'8%-. Diversamente, ai sensi dell'art. 9, Parte 1, Allegato I del citato decreto, gli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale sono assoggettati al pagamento dell'imposta dovuta con applicazione dell'aliquota del 3%.

Si rammenta, inoltre, che l'art. 5, comma 3, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, come convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio 2011, n. 106 - entrato in vigore in epoca successiva all'atto di cessione di cubatura per cui è causa - ha inserito nel codice civile, all'art. 2643, il numero 2-bis, a norma del quale si devono rendere pubblici col mezzo della trascrizione *"i contratti che trasferiscono, costituiscono e modificano i diritti edificatori, comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale"*.

Ciò posto, giova ricordare, per una più chiara comprensione della vicenda, che con la cessione di cubatura consiste in un accordo tra proprietari di aree contigue comunque dotate del requisito della reciproca prossimità - Cons.Stato n.139/1994, Cons.Stato, 26/1993, Cass.n.914/1962 - aventi la medesima destinazione urbanistica, in forza del quale il proprietario di

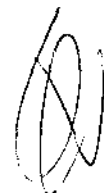
un'area edificabile non sfrutta per sé la cubatura realizzabile sul proprio terreno, al fine di consentire all'altro di disporre di una volumetria maggiore di quella espressa dal terreno di sua proprietà. In altri termini, con la cessione di cubatura il proprietario del fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui.

Pur nella consapevolezza della attuale difficoltà di individuare una precisa qualificazione giuridica dell'istituto della cessione di cubatura si tratta di intesa negoziale che vede inizialmente coinvolti i soggetti proprietari dell'area di *decollo* e di quella di *atterraggio* ai quali il diritto edificatorio perviene dopo la fase del *volo*, usando così una terminologia assai in voga quando si discute del tema, più ampio rispetto a quello che qui rileva, del trasferimento di diritti edificatori sulla base di nuove modalità procedurali della p.a.

## **2. Giurisprudenza favorevole all'inquadramento della cessione di cubatura quale contratto ad effetti reali.**

L'indirizzo che muove dalla riconducibilità dell'atto di cessione di cubatura ad un contratto ad effetti reali si rinviene in quelle pronunzie che riconoscono che la "cessione di cubatura" (non definibile altrimenti che quale facoltà inerente al diritto di proprietà e, in quanto tale, avente sicure caratteristiche di realtà), è assoggettabile ad imposta di registro (giacché, in base alla relativa disciplina, è suscettibile d'imposizione ogni atto di trasferimento di diritti reali immobiliari, inclusa la rinuncia agli stessi)- Cass., n. 10979/2007-.

Analogamente, Cass. n.7417/2003, dopo avere ricordato che giurisprudenza e dottrina concordano sul fatto che la cubatura è una facoltà che inerisce al diritto di proprietà, avente dunque caratteristiche di diritto reale immobiliare, affermava che la giurisprudenza di questa Corte ha affrontato il problema della natura giuridica del c.d. "atto di asservimento" con cui viene trasferita la cubatura, prevalentemente sul piano fiscale, riscontrando l'assimilabilità del trasferimento, ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA ad un negozio traslativo di diritti reali immobiliari, omettendo tuttavia di inquadrare la natura di tale diritto nell'ambito dei diritti reali tipici (Cass., nn. 2235/72;641/73; 802/73; 1231/74; 250/75; 3416/75; 2017/75; 6807/88), dando atto che, talvolta, tale atto era stato qualificato come servitù (atipica), in quanto, attributiva di un vantaggio che inerisce ai terreni come *qualitas fundi* (Cass. n. 2743/73), ovvero come semplice limitazione legale al diritto di proprietà (Cass. n. 3334/76) o come rinuncia abdicativa notificata al Comune (Cass. n. 9081/98), ovvero ancora assimilandola al diritto di superficie atipico (Cass., 1 giugno 1953 n. 1655).



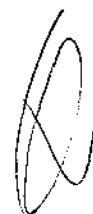
### **3. La giurisprudenza della Cassazione sulla natura meramente obbligatoria dell'atto di cessione di cubatura.**

Un consistente indirizzo giurisprudenziale si è invece espresso nel senso di ritenere la natura obbligatoria dell'atto di cessione di cubatura.

Inizialmente, Cass., n. 4245/1981 ebbe a ritenere che l'atto negoziale privato diretto alla costituzione di una servitù o di altro vincolo giuridico fra le parti, quando, per realizzare il rapporto area-volume prescritto dalla legislazione urbanistica,

sia indispensabile stimare la proprietà di un terzo al servizio del costruendo edificio - variamente definito come *servitus non aedificandi, obligatio propter rem*, contratto a favore di terzo (il Comune), rinuncia abdicativa, rinuncia traslativa -Cass., 6 luglio 1972, n. 2235 e Cass, 25 ottobre 1973, 2743 - assume unicamente il rilievo di un impegno del proprietario cedente a prestarsi presso la p.a. alla rinuncia a utilizzare per sé la cubatura mancante al "cessionario", con effetto preliminare all'essenziale momento costitutivo rappresentato dall'intervento dell'ente pubblico con l'emissione della licenza. La c.d. "cessione di cubatura" si realizza con tale provvedimento non solo verso i terzi, ma anche fra le parti. Analogamente, Cass. n.6807/1988, nel ritenere che rispetto all'atto di cessione anzidetto "*sussiste soltanto un vincolo obbligatorio tra i proprietari, che hanno pattuito la cessione della cubatura, e non un asservimento attuale di un fondo a favore di un altro*" affermò che la cessione di volumetria produce effetti simili a quelli dei trasferimenti dei diritti reali immobiliari.

Cass. n.1352/96 ha nel medesimo senso ritenuto che l'accordo di cessione di cubatura non necessita (a differenza quindi del trasferimento dei diritti reali tipici) di atto negoziale, avendo efficacia solo obbligatoria fra i sottoscrittori, mentre il trasferimento di cubatura fra le parti e nei confronti dei terzi, è determinato esclusivamente dal provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che a seguito della rinuncia alla volumetria manifestata al Comune dal cedente in adesione al progetto edilizio presentato dal cessionario, può essere emanato in favore di quest'ultimo dall'Ente pubblico (conf. Cass., n.6087/88).



Secondo questo indirizzo il c.d. trasferimento di cubatura ha dunque un'efficacia soltanto obbligatoria tra i suoi sottoscrittori giacché sul piano pubblicistico a rilevare è la rinuncia, all'utilizzazione della volumetria, che il cedente, aderente al progetto edilizio presentato dal cessionario, abbia manifestato al Comune. Infatti, 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.

Tale tesi, accolta da questa Corte con la sentenza n.4245/1981, è stata confermata anche da Cass. n.6807/1988 secondo cui, prima del rilascio della concessione comunale, *"sussiste soltanto un vincolo obbligatorio tra i proprietari, che hanno pattuito la cessione della cubatura, e non un asservimento attuale di un fondo a favore di un altro"*.

Analogamente, Cass., n.9081/1998, richiamando Cass., 29 giugno 1981, n. 4245 e Cass. 22 febbraio 1996, n. 1352, ha riconosciuto che quando, per realizzare il rapporto area - volume prescritto dalla legislazione urbanistica, sia indispensabile destinare la proprietà di un terzo al servizio del 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.

Più recentemente, Cass., n.24948/2018 ha dato continuità a detto orientamento affermando che la c.d. cessione di cubatura presuppone il perfezionamento di un accordo con il quale una parte (il proprietario cedente) si impegna a prestare il proprio consenso affinché la cubatura (o una parte di essa) che gli



competere in base agli strumenti urbanistici venga attribuita dalla P.A. al proprietario del fondo vicino (cessionario), compreso nella stessa zona urbanistica, così consentendogli di chiedere ed ottenere una concessione per la costruzione di un immobile di volume maggiore di quello cui avrebbe avuto altrimenti diritto (Cass. n. 20623 del 2009; Cass. n. 12631 del 2016, in motiv.). 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 cessionario (Cass. n. 1352 del 1996, in motiv.; Cass. n. 20623 del 2009 in motiv.). Tale accordo, quindi, ha un'efficacia meramente obbligatoria tra i suoi sottoscrittori e non è, quindi, configurabile come un contratto traslativo (e, tanto meno, costitutivo) di un diritto reale opponibile ai terzi.

#### **4. L'atto di cessione di cubatura come negozio "assimilabile" a quello di natura reale.**

Una prospettiva comunque favorevole alla qualificazione della cessione di cubatura come assimilabile a quella dei negozi traslativi si rinviene in alcuni risalenti precedenti di questa Corte e sembra - peraltro - direttamente collegata all'esistenza di un quadro normativo - R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 - diverso da quello vigente all'atto della conclusione dell'accordo di cessione di cubatura per il quale pende il presente giudizio.

Ed invero Cass., n. 2235/1972, muovendo dall'idea che i diritti reali, i quali sono suscettibili di possesso giuridico tecnico

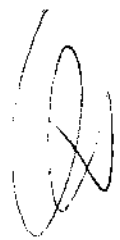




(Cass. 11 giugno 1943 n. 1448), soggiacciono al principio del "numerus clusus" e devono, dunque, essere sussumibili nei paradigmi legislativi, che compongono tale "numerus" (Cass. 22 ottobre 1959 n. 3035), ha aggiunto che la classificazione, prevista dall'art. 813 c.c., può essere derogata da norme speciali, e, comunque, per l'art. 8 R.D. 30 dicembre 1923, n.3269, l'analogia di efficacia di un atto rende applicabile l'aliquota tariffaria, indipendentemente dalla esatta sussunzione, dell'atto medesimo, in uno dei paradigmi legislativi, che classificano i diritti reali immobiliari.

Irrilevante sarebbe, dunque, ai fini di applicabilità del tributo, la difficoltà di qualificare come servitù, in base ad una "utilitas" fornita da fondo servente (Cass. 27 gennaio 1962, n. 153) con carattere di permanenza, un rapporto che si sostanzia in una facoltà di costruire, da esercitarsi "una tantum", o di riscontrare una ipotesi di diritto di superficie, in relazione all'art. 952 c.c., in un diritto di costruzione che non grava su cosa altrui (Cass., 1 giugno 1953 n. 1655). Di certo, si è in presenza di una rinuncia a costruire, che trova causa in un corrispettivo, e, dunque, assume il carattere, indubbio, di una cessione di diritto, con efficacia traslativa, non automatica, ma volontaria, a favore di un soggetto prescelto, il quale paga un corrispettivo non irrilevante, onde la cessione è a titolo oneroso, e produce, nel cessionario, una facoltà di edificare, con effetti "erga omnes", analoghi agli effetti dei trasferimenti di diritti reali, onde prende vigore il rinvio dell'art. 8 della legge all'aliquota tariffaria dell'art. 1, prevista per tali trasferimenti di diritti reali.

Cass. n.802/1973 ha parlato della cessione di cubatura come di un atto che, richiamando Cass., n.2235/1972, sarebbe *assimilabile* al trasferimento di un diritto reale immobiliare.



Sull'idea dell'assimilabilità si era, d'altra parte, posizionata anche Cass., n.1231/1974, ritenendo che l'atto di cd. trasferimento di "cubatura" produce effetti analoghi a quelli propri del trasferimento di diritti reali immobiliari, considerati dall'art. 1 della tariffa allegata alla legge di registro: (Cass. 6 luglio 1972 n. 2235; 9 marzo 1973 n. 641), concludendo nel senso che *"tale trasferimento di cubatura si assimila, negli effetti, ai fini della legge di registro (art. 8) al trasferimento di un diritto reale immobiliare."*

Quest'idea fa quindi da sfondo all'affermazione che l'atto di cessione di cubatura debba essere, ai fini fiscali, assimilato all'atto traslativo. In questa stessa direzione, Cass. n. 250/1975 ritenne che *"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 consentiti dalla cessione e vendere a terzi, le costruzioni, con innegabile efficacia erga omnes del trasferimento, il quale viene, in tal modo, permanentemente ad inerire sull'area edificabile di proprietà del cessionario. 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, onde per l'art. 8 della legge organica di registro, vanno assoggettati all'aliquota ivi prevista. Dispone, infatti, il citato art. 8 che un atto, il quale produce effetti previsti dall'art. 4 della stessa legge - N.d.R. R.D. n. 3269/1923, relativo alla da tempo abrogata normativa sull'imposta di registro - (trasmissioni di diritti reali, o obbligazioni di somme o prestazioni, o*

*dichiarazione o attribuzione di valori o diritti, o efficacia di titolo o di documentazione legale) e che non si trovi, nominalmente, indicato nella Tariffa, soggiace alla tassa che la Tariffa prevede per l'atto col quale, per la sua natura e per i suoi effetti, ha maggiore analogia."*

Analogamente, Cass., n.2017/1975, in linea di continuità con Cass.n.2235/1972 e Cass., n.802/1973, considerò la cessione di cubatura come atto con effetti analoghi a quelli propri dei trasferimenti di diritti reali immobiliari, nei limiti che saranno indicati. Si sostenne così che il trasferimento di cubatura rimuove un ostacolo che si oppone alla autorizzazione a costruire al di là di quanto sarebbe possibile col rispetto della "media" stabilita per la zona: a chi abbia acquistato la "cubatura" il comune potrà, discrezionalmente, concedere la licenza di costruire fino al limite raggiungibile con l'addizione delle media suddetta della "cubatura", medesima. Di questa può essere alienante lo stesso comune, come si è detto, la "media" è fissata con riguardo anche alle aree riservate ai pubblici servizi.



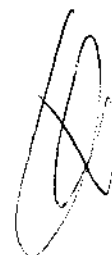
### **5. La natura *poliedrica* dell'atto di cessione di cubatura.**

Si riscontra, poi, nella giurisprudenza di questa Corte in materia tributaria, un ulteriore indirizzo che tenta di superare le dispute dottrinarie e giurisprudenziali insorte sulla qualificazione giuridica dell'atto di cessione di cubatura, andando alla ricerca della singola disciplina normativa rilevante ed al modo con il quale essa prende in considerazione detto atto.

Tale prospettiva sembra emergere in Cass., n.7417/2003, allorché si ritenne che le diversità di opinioni in ordine alla natura dell'atto di cessione di cubatura (assimilabilità al diritto

di superficie, teoria della *servitus inaedificandi* o *altius non tollendi*, negozio meramente obbligatorio) non era ricavabile una definizione certa in ordine alla natura giuridica del diritto di cubatura, se non quella che si tratta di facoltà inerente al diritto di proprietà, come tale avente sicure caratteristiche di realtà. Se ne concludeva, così, che *"da tale definizione minima, non può evidentemente discendere un unico risultato utilizzabile a fini fiscali, dovendosi piuttosto far riferimento alle diverse normative riguardanti i singoli tributi, per stabilire se e in che misura la definizione stessa trovi in esse riscontro a fini impositivi. Mentre infatti la tassabilità a fini di registro è insita in ogni atto di trasferimento di diritti reali immobiliari, inclusa la rinuncia agli stessi, l'imposta relativa all'incremento di valore è applicabile soltanto ad atti costitutivi di alcuni diritti immobiliari tipici, senza che si possano, in base alla lettera della legge, creare "assimilazioni" o "analogie" con figure giuridiche ivi non tipizzate."*

Tale indirizzo sembra, in definitiva, valorizzare il singolo comparto nel quale l'atto di cessione di cubatura debba produrre determinati effetti.



## **6. La necessità di investire le Sezioni unite civili della questione di massima di particolare importanza.**

Il negozio di cessione di cubatura costituisce la prima formula nella quale comincia ad ammettersi la possibilità di cessione dei diritti di natura edificatoria dai quali deriva, in favore dell'acquirente, un credito edilizio, ormai rappresentando soltanto una *species* rispetto al più ampio *genus* «diritti edificatori comunque denominati», al cui interno si intravedono figure giuridiche profondamente diverse, alcune delle quali

saranno peraltro all'esame delle Sezioni Unite di questa Corte in ragione dell'ordinanza interlocutoria n.26016/2019 e che qui, tuttavia, non vengono in diretto rilievo.

Ora, focalizzando la questione attorno alle ricadute fiscali correlate alla natura del negozio di cessione di cubatura che qui viene in rilievo, v'è da dire che l'adesione ad una piuttosto che ad altra teoria in ordine alla natura della cessione di cubatura (teoria del diritto di superficie, della "rinunzia" abdicativa o traslativa, o della servitù *non aedificandi o altius non tollendi*) renderebbe applicabili i criteri ordinari di tassazione con aliquota dell'8% dell'imposta di registro di cui all'art. 1, parte prima, allegato "A" del d.P.R. n. 131 del 1986 già sopra ricordati. Per converso, qualificando la fattispecie quale negozio ad effetti meramente obbligatori, si dovrebbe giungere alla conclusione di applicare l'art. 9 della tariffa stessa (che assoggetta ad aliquota del 3% gli atti diversi da quelli altrove indicati nella tariffa aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale).

Orbene, la diversità di indirizzi giurisprudenziali dei quali si è dato conto sembrano dunque giustificare un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite in ordine alla questione di massima di particolare importanza, ex art. 374, comma 2, c.p.c., relativa alla qualificazione giuridica dell'atto di cessione di cubatura ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, apparendo altresì necessario indagare sui possibili effetti e sulla natura giuridica del diniego di autorizzazione da parte dell'amministrazione comunale rispetto all'eventuale imposizione fiscale applicata sul presupposto della qualificazione dell'atto di cessione come negozio immediatamente traslativo del diritto edificatorio. Parimenti necessaria risulterà la verifica delle ricadute ai fini fiscali delle



sopravvenienze di carattere urbanistico successive alla cessione.

Non sembra, d'altra parte, al Collegio possibile operare una *reductio ad unum* dell'indirizzo espresso dalla sezione quinta civile con i risultati interpretativi stratificati presso la seconda sezione civile, ravvisandosi tra gli orientamenti dei quali si è dato conto un'ontologica inconciliabilità che riverbera i propri effetti ai fini dell'applicazione della tipologia del coefficiente previsto in tema di imposta di registro, rilevando l'alternativa secca fra atto traslativo e atto avente natura patrimoniale.

Orbene, il conflitto anzidetto sembra potere giustificare il rinvio della decisione della causa alle Sezioni Unite, non discutendosi di un mero contrasto interno alla sezione tributaria.

La causa va pertanto rimessa all'esame del Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c. affinché valuti la sua eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Corte rimette la causa al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite Civili.

Così deciso in Roma, il 29 gennaio 2020.

