

Imposte dirette e indirette - Cessione di cubatura

21 Aprile 2009

Pervengono numerose richieste di chiarimento, in ordine al corretto regime fiscale applicabile sia ai fini delle imposte dirette, che di quelle indirette, alle operazioni di cessione di cubatura.

Sull'argomento, in assenza di uno specifico regime normativo, si riepilogano gli orientamenti di prassi amministrativa e di giurisprudenza emanati in materia.

In particolare, la **Risoluzione Ministeriale del 17 agosto 1976, prot. 250948**, richiamando le sentenze della Cassazione n. 2235 del 6 luglio 1972, n. 802 del 21 marzo 1973 e la n. 1231 del 30 aprile 1974, ha precisato che la cessione di cubatura è equiparata alla cessione di diritti reali immobiliari di godimento.

Secondo la giurisprudenza, per cessione di cubatura si intende quell'atto, a titolo oneroso, attraverso il quale *"il proprietario del fondo cui inerisce una determinata cubatura, distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti concessagli dal Piano Regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui[1]"*.

In tal senso, secondo i Giudici e come ribadito dall'Amministrazione Finanziaria nella Risoluzione sopra citata, *"nella cessione di cubatura si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento, in quanto la volontà dei contraenti, nel porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà, e cioè quella di costruire, modifica il limite di edificabilità, fissato dal Piano Regolatore per i singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario"*.

Per quanto riguarda la tassazione della cessione di cubatura, ai fini delle **imposte indirette** si dovrà applicare lo stesso regime fiscale previsto per il trasferimento di aree edificabili, per il quale occorre stabilire se il cedente è un soggetto passivo IVA o meno.

In particolare, nell'ipotesi di cedente:

- soggetto passivo IVA (es. *impresa*): il trasferimento di cubatura va assoggettato ad IVA al 20%[2], con applicazione di imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa pari a 168 euro ciascuna[3];
- soggetto non passivo IVA (es. *persona fisica non esercente attività commerciale*): si applicano imposte di registro con aliquota dell'8%[4] e ipotecarie e catastali rispettivamente del 2% e dell'1%[5].

Anche ai fini delle **imposte dirette**, la cessione di cubatura, essendo assimilabile

alla cessione di un diritto reale di godimento riguardante un'area edificabile, segue le stesse regole previste per il trasferimento di quest'ultima.

Ciò in virtù di quanto stabilito dall'art.9, comma 5, del D.P.R. 917/86, in base al quale *"ai fini delle imposte sul reddito le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società"*.

Pertanto, nell'ipotesi di cessione di cubatura da parte di un soggetto non esercente attività commerciale, si configura una plusvalenza assoggettata ad Irpef ai sensi dall'art.67 del Tuir (D.P.R. 917/1986), da calcolarsi come differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisto[6].

Diversamente, qualora il soggetto cedente eserciti attività d'impresa, il corrispettivo del trasferimento di cubatura conseguito deve essere assoggettato all'imposta sul reddito, come:

- ricavo, se l'area appartiene alla categoria dei beni al cui scambio sia diretta l'attività d'impresa (cd. *"beni merce"*)[7];
- plusvalenza, se l'area non appartiene alla categoria dei *"beni merce"*, che sarà determinata come differenza tra corrispettivo pattuito e costo non ammortizzato del bene medesimo[8].

[1] Cassazione, Sez. I Civ., 14 dicembre 1988, Sentenza n. 6807.

[2] Art. 16, comma 1, del DPR 633/1972.

[3] Art. 40, comma 1, del DPR n. 131/1986 (per l'imposta di registro); art.10, D.Lgs. 347/1990 (per l'imposta catastale) e Nota all'art.1 della Tariffa al medesimo allegata (per l'imposta ipotecaria).

[4] Ai sensi dell'art.1, comma 1, della Tariffa 1, parte prima, allegata al DPR n. 131/1986.

[5] Ai sensi dell'art.10 del D.Lgs. 347/1990 (imposta catastale) e dell'art.1 della Tariffa al medesimo allegata (per l'imposta ipotecaria).

[6] Art. 68, commi 1 e 2 del Tuir - DPR 917/1986. In assenza di ulteriori precisazioni, si ritiene che il costo d'acquisto dell'area, da assumere ai fini della plusvalenza, debba essere parametrato in relazione al valore del diritto ceduto.

[7] Art. 85, comma 1, lett a e b del Tuir - DPR 917/1986.

[8] Art. 86, comma 1 del Tuir DPR 917/1986. Come per i soggetti non esercenti attività d'impresa, anche per i soggetti passivi IVA, in assenza di ulteriori precisazioni, si ritiene che il costo d'acquisto dell'area, da assumere ai fini della plusvalenza, debba essere parametrato in relazione al valore del diritto ceduto.