

Risposta n. 69/2023

OGGETTO: IVA – Imposta di registro – Cessione di cubatura – Art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 – Art. 40 D.P.R. n. 131/1986

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (in seguito anche "ALFA" o "società istante") è una società per azioni, costituita in data xx maggio xxxx, attiva nel settore farmaceutico. Le attività di ALFA sono organizzate in diversi stabilimenti produttivi, siti sul territorio nazionale.

Nell'ambito della sua strategia di espansione e consolidamento, l'istante, nel corso del 2020, ha acquisito uno stabilimento produttivo a XXX, sito in via xxx, sul quale sono presenti diritti edilizi disponibili (per circa xxxx mq) e immobili dalla cui demolizione si potrebbero originare ulteriori diritti edilizi (per circa xxxx mq).

ALFA intenderebbe cedere una parte dei detti diritti edilizi al vicino di area, il quale acquisirà così "crediti di volumi da edificare".

Il quesito attiene alla modalità di tassazione del contratto di cessione di cubatura, ai fini delle imposte indirette.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, la cessione di cubatura è assimilabile alla cessione di "un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali di godimento".

Al riguardo la società istante richiama i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione del 20 agosto 2009, n. 233, in base ai quali "conformemente all'interpretazione già sostenuta con la risoluzione del 17 agosto 1976 prot. 250948, ritiene che anche in materia di imposte dirette, il contratto di cessione di cubatura e, conseguentemente la cessione dei diritti di rilocalizzazione, concluso da privati produce un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari. Infatti, nell'operazione di cessione prospettata, attraverso il consenso del Comune si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali di godimento, in quanto la volontà dei privati 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". In virtù di tale qualificazione, ALFA ritiene che l'operazione in oggetto rientri nel campo di applicazione dell'IVA, stante la sussistenza del requisito oggettivo di cui al comma 1, primo periodo, dell'art. 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che considera come cessioni di beni "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà

ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere". In tal caso la base imponibile sarà costituita dal corrispettivo convenuto nel contratto di cessione di cubatura.

Tale soluzione, ad avviso della società, è, altresì, coerente con la posizione assunta con la Circolare n. 27 del 21 giugno 2012, par. 3.1, laddove si sostiene che il corrispettivo "riconducibile alla cessione dei diritti edificatori nella nuova localizzazione, rientra, in base all'articolo 2 del DPR n. 633 del 1972, nel campo di applicazione dell'IVA e sconta, pertanto, l'imposta con applicazione dell'aliquota ordinaria".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza di interpello in esame, la Società ha chiesto chiarimenti in ordine al trattamento, ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro, della "cessione di cubatura" che intende porre in essere.

La cessione di cubatura viene generalmente definita come un istituto di fonte negoziale consistente in un accordo tra proprietari di aree contigue in forza del quale un proprietario di un'area edificabile non sfrutta una determinata cubatura realizzabile sul proprio fondo, ma la trasferisce al proprietario di un altro, il quale viene così a disporre di una volumetria maggiore rispetto a quella originariamente prevista per il fondo medesimo.

Per quanto concerne l'assoggettamento ad IVA delle cessioni di cubatura, in linea generale, giova evidenziare che tale operazione può rientrare tra le operazioni rilevanti qualora ricorrono i presupposti generali per l'applicabilità dell'imposta.

Per quanto riguarda la classificazione di tale operazione ai fini IVA alla stregua di una cessione di beni o di prestazione di servizi, è il caso di evidenziare che la Corte di Cassazione si è espressa, a Sezioni Unite, con la recente sentenza n. 16080 del 2021, dettando alcuni principi di carattere interpretativo in ordine alla qualificazione della cessione di cubatura che, sebbene specificamente attinenti all'ambito impositivo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, assumono una portata più ampia e una rilevanza significativa anche agli effetti dell'IVA.

Al riguardo, la Corte, partendo dall'esame dell'art. 2463, n. 2 bis del Codice Civile (introdotto dal decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106) - in base al quale devono rendersi pubblici col mezzo 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" - ha chiarito che l'introduzione ad operale del legislatore di tale previsione costituisce un significativo argomento sistematico a sostegno del carattere non reale dell'atto di cessione di cubatura.

La Corte di Cassazione, in particolare, evidenzia in proposito che "una specifica ed autonoma previsione di trascrivibilità dei 'diritti edificatori' in quanto tali non avrebbe avuto ragion d'essere, né logica né pratica, qualora questi ultimi, partecipando di natura reale, risultassero comunque già prima trascrivibili in base alla disciplina generale".

Dunque, l'introduzione dell'art. 2643 n. 2 bis c.c. è un elemento che, ad avviso della Suprema Corte, avvalora, sotto il profilo sistematico, la tesi della non realtà dell'atto di cessione di cubatura.

In particolare, per quanto rileva ai fini del quesito in esame, la Suprema Corte ha espressamente chiarito che "la cessione di cubatura, con la quale il proprietario di un fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inherente 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, è 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.;
- assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto 'diverso' avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale".

Tenendo conto della configurazione giuridica del diritto de quo, secondo il postulato della Suprema, come diritto edificatorio di natura non reale, si è dell'avviso che la cessione di cubatura non sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che riguarda "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

Alla luce dei principi affermati dalle Sezioni Unite, si ritiene che anche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto la tesi dell'assimilazione della cessione di cubatura ad un trasferimento di un diritto reale, espressa nei documenti di prassi citati dall'interpellante a sostegno della propria soluzione interpretativa, debba considerarsi superata.

Pertanto, ai fini del corretto inquadramento ai fini IVA della cessione di cubatura, occorre, invece, fare riferimento alla disposizione di carattere residuale contenuta nel comma 1 dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale costituiscono prestazioni di servizi, tra l'altro, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Tali prestazioni di servizi (i.e. cessione di cubatura) sono, dunque, soggette ad IVA con applicazione dell'aliquota IVA nella misura ordinaria.

In considerazione della qualificazione ai fini IVA della cessione di cubatura come prestazione di servizi, coerentemente, nei termini anzidetti, con il citato orientamento giurisprudenziale, devono, pertanto, ritenersi superati i chiarimenti forniti con la prassi amministrativa citata dalla società istante.

Infine, per completezza si fa presente che, in attuazione del principio di alternatività IVA-registro di cui all'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, a mente del quale "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa", l'atto di cessione di cubatura sconta l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**