



**PROCURA GENERALE
DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

Sezioni Unite civili - Udienza pubblica del 23.03.2021

Causa n. 1 Ricorso R.G. 25485/18; Rel. Cons. Stalla

Conclusioni del P.M.

Ricorrenti: XXX

Resistente: Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato).

IL PUBBLICO MINISTERO

Letti gli atti relativi al ricorso R.G. n. 25485/2020, nel quale, con ordinanza n. 19152/2020 la V. Sez. Trib. ha rimesso a codeste SS.UU. la questione della **natura giuridica dell'atto di cessione di diritti edificatori** (provenienti, nella specie, da "compensazione urbanistica") **ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro**

premesse che:

la controversia riguarda l'impugnazione dell'avviso di liquidazione che ha posto a carico degli odierni ricorrenti il pagamento dell'imposta di registro (8%), ipotecaria (2%) e catastale (1%) in relazione al contratto – ritenuto dall'Agenzia assimilabile al trasferimento di aree edificabili – con il quale XX ed XX avevano ceduto alla XX parte della volumetria, loro ceduta precedentemente "in compensazione" attraverso la convenzione di perequazione urbanistica stipulata col Comune di Latina, al quale avevano trasferito gratuitamente, in virtù della stessa, la piena proprietà di porzioni di loro terreni ricadenti nel piano particolareggiato volto alla realizzazione di un quartiere cittadino.

La C.T.P. ha accolto il ricorso dei contribuenti, sul presupposto che l'atto non fosse qualificabile né assimilabile ad un diritto reale. La C.T.R., in accoglimento dell'impugnazione dell'Ufficio, ha, invece, ritenuto 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, donde l'assoggettabilità ad imposta ipo-catastale dell'atto, benché stipulato anteriormente alla riforma dell'art. 2643, n. 2-bis, c.c..

I contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione, sulla base dei seguenti motivi: 1) violazione dell'art. 1, nn. 1 e 9, del d.P.R. n. 131 del 1986 Tariffa, Parte I, nonché degli artt. 832 e 1376 c.c., perché la CTR avrebbe dovuto qualificare l'atto quale fattispecie negoziale ad effetti obbligatori, con conseguente applicazione dell'art. 9, n. 1, della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, relativo agli atti soggetti a registrazione in termine fisso del 3%, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; 2) violazione dell'art. 1, n. 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 Tariffa, Parte I, nonché degli artt. 1 e 10 del d.lgs. n. 347 del 1990, e 2343, n. 2-bis c.c. e 11 delle disp. prel. c.c., per aver la CTR erroneamente ritenuto la cessione di cubatura assimilabile al trasferimento di diritti reali immobiliari, e, come tale, trascrivibile anche antecedentemente alla riforma di cui al d.l. n. 70 del 2011.

Riguardo al negozio di cessione di cubatura soggetto a registro, la qualificazione giuridico della fattispecie è decisiva, non solo per determinare la modalità impositiva, ma anche per l'individuazione della relativa aliquota a cui assoggettare l'atto:

- l'art. 1, primo periodo, della Tariffa, Parte I, allegata al T.U.R. 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 degli stessi [...] sono soggetti ad aliquota fissa» pari al **9%** (fino al 31 gennaio 2013, 8%) sul corrispettivo pattuito;

- l'art. 9, della Tariffa, Parte I, allegata al T.U.R. assoggetta invece «gli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale» sono soggetti all'aliquota ordinaria del 3%.

Inoltre, la scelta del tipo negoziale consente di trovare una soluzione anche alla questione dell'individuazione del presupposto d'imposta, posto che – ai fini del registro – non risulta agevole stabilire se esso coincida con il momento della rinuncia alla volumetria da parte del proprietario del fondo oggetto di cessione, oppure ancora quando si verificherà tale condizione del rilascio del permesso di edificazione maggiorato in capo al titolare del fondo acquirente. Il che pone difficoltà anche nello stabilire in quale momento può dirsi sorto il debito d'imposta.

Rilevato in diritto:

1. Gli orientamenti giurisprudenziali a confronto. – Coesistono, in materia, due grandi filoni nella giurisprudenza di legittimità:

1.1.a) il primo – riscontrabile nella giurisprudenza della Sezione tributaria di codesta S.C. - propende per l'inquadramento della cessione di cubatura come **contratto ad effetti reali** (Sez. 5, n. 5576/2010, non massimata; Sez. 5, n. 10979/2007, Rv. 599476-01; Sez. 5, n. 7417/2003, Rv. 563032-01): ai fini del registro, il presupposto d'imposta coinciderebbe con il momento della stipula dell'atto di cessione (fase in cui dovrebbe essere corrisposto il tributo) e non con il rilascio del permesso a costruire, poiché la cessione si realizza al momento in cui il diritto ad utilizzare la cubatura viene ceduto a un terzo e non al momento in cui la cubatura viene utilizzata.

Nell'ambito di tale indirizzo, la giurisprudenza più risalente – già allora chiamata a pronunciarsi sui profili squisitamente fiscali – ha omesso di approfondire la natura civilistica di tale diritto reale immobiliare (Sez. 1, n. 2235/1972, Rv. 359538-01; Sez. 1, n. 641/1973, Rv. 362740-01; Sez. 1, n. 802/1973, Rv. 363061-01; Sez. 1, n. 1231/1974, Rv. 369284-01; Sez. 1, n. 250/1975, Rv. 373451-01; Sez. 1, n. 3416/1975, Rv. 377572-01; Sez. 1, n. 3639/1976, Rv. 382370-01; Sez. 1, n. 6807/1988, Rv. 461059-01), sicché, talvolta, era stato qualificato come semplice limitazione legale al diritto di proprietà (Sez. 1, n. 3334/1976, Rv. 382131-01), altre volte, come servitù atipica in quanto attributiva di un vantaggio che inerisce ai terreni come *qualitas fundi* (Sez. 1, n. 849/1971, cit.; Sez. 2, n. 2743/1973, cit.; Sez. 2, n. 1317/1980, cit.; n. 4624/1984, Rv. 436541-01; Sez. 2, n. 11948/1993, Rv. 484581-01; Sez. 2, n. 14580/2012, Rv. 623677-01), altre volte come rinuncia abdicativa notificata al Comune (Sez. 2, n. 9081/1998, Rv. 518860-01; Sez. 2, n. 4245/1981, Rv. 414922-01)23; in una risalente occasione, come diritto di superficie atipico (Sez. 1, n. 1655/1953).

1.1.b) Nell'evoluzione giurisprudenziale riconducibile a tale indirizzo, si è dapprima osservato che «acquisto di area edificabile e acquisto di cubatura edificabile diventano concetti equivalenti» (Sez. 1, n. 641/1973, cit.; Sez. 1, n. 1231/1974, cit.); in seguito si è affermato che «non è veramente diversa l'ipotesi dell'acquisto di cubatura dall'ipotesi del diritto di superficie o di sopraelevazione acquistato su fondo altrui» (Sez. 1, n. 3639/1976, cit.; contra Sez. 1, n. 2235/1972, cit.). Per giustificare il trasferimento della cubatura, si è precisato che risolvendosi l'operazione in una «rinuncia a costruire che trova causa in un corrispettivo... 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» (Sez. 1, n. 2235/1972, cit.; Sez. 1, n. 641/1973, cit.; Sez. 1, n. 6807/1988, cit.). Riconducibile a tale orientamento è anche la linea – che ha incontrato consensi nella dottrina notarile – che ha qualificato la cessione di cubatura in termini di servitù, in quanto attributiva di un vantaggio che inerisce ai terreni come *qualitas fundi* (Sez. 1, n. 849/1971, Rv. 350708-01; Sez. 2, n. 2743/1973, Rv. 366263-01; Sez. 2, n. 1317/1980, Rv. 404838-01; Sez. U, n. 7499/1983, Rv. 432103-01; Sez. 2, n. 4624/1984, Rv. 436541-01; Sez. 2, n. 11948/1993, Rv. 484581-01; Sez. 2, n. 14580/2012, Rv. 623677-01). Anche in quest’indirizzo si fa riferimento ad una “rinuncia” del proprietario cedente, senza precisare, tuttavia, se questa sia traslativa di un “diritto” di quest’ultimo; si afferma, invece, che il cedente, «nell’esercizio di una facoltà rientrante nell’ambito della normale esplicazione del diritto di proprietà», può rinunciare «a vantaggio del fondo confinante, a parte della cubatura da lui utilizzabile per la costruzione di edifici sul proprio fondo» (Sez. 2, n. 2743/1973, cit.).

Le decisioni che qualificano come *servitus inaedificandi* (anche se atipica) il trasferimento di cubatura, riservano un ruolo ancora centrale all’autonomia negoziale, che però non sembra determinante ai fini del trasferimento stesso, rispetto al quale una funzione decisiva viene rivestita dall’intervento del Comune che, preso atto della rinuncia del cedente, consente la rideterminazione degli indici di edificabilità programmati dalle parti. Secondo la dottrina, tale atto costitutivo di servitù sarebbe, in ogni caso, sottoposto alla condizione sospensiva del rilascio del titolo (ovvero alla condizione risolutiva del mancato rilascio: Comm. trib. centr., decr. n. 2133/1992) da parte del Comune del provvedimento edificatorio a favore del proprietario del fondo dominante: in particolare, il permesso a costruire “maggiorato” è stato classificato da taluni come *condicio iuris* sospensiva, da altri come *condicio facti*, a seconda del rilievo dato alla previsione del P.R.G. che, in ultima analisi, potrebbe anche mancare; da altri, ancora, come presupposizione, sul rilievo che il rilascio del titolo sarebbe una situazione di fatto futura, comune ad entrambi i contraenti, di carattere oggettivo ed indipendente dalla loro volontà, che le parti hanno tenuto presente durante l’iter formativo del negozio, pur non facendone in esso espresso riferimento.

Tale ricostruzione ha importanti ricadute dal punto di vista fiscale – ai fini del registro – e dell’individuazione del momento dell’insorgenza del debito d’imposta. Nella misura in cui il rilascio del permesso a costruire (maggiorato) viene dedotto come condizionante il contratto di cessione, il presupposto d’imposta coincide con tale momento (e non più con quello della stipula dell’atto di cessione di cubatura), sicché il tributo dovrebbe essere corrisposto da subito in misura fissa (art. 27, comma 1, T.U.R.) e solo in seguito dovrebbe essere corrisposta l’imposta sul trasferimento (art. 27, comma 2, T.U.R.).

1.1.c.) L’avallo della configurabilità di un contratto ad effetti reali comporterebbe l’applicazione dell’art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al T.U.R., con conseguente assoggettamento all’aliquota del 9% (fino al 31 gennaio 2013, 8%) del negozio di cessione di cubatura.

1.2.a) L’altro filone giurisprudenziale – radicatosi, in prospettiva spiccatamente civilistica, all’interno della Sez. 2 della Corte – riconosce **natura meramente obbligatoria** all’atto di cessione di cubatura, in quanto il trasferimento si verificherebbe esclusivamente in seguito al provvedimento amministrativo “maggiorato” a favore del cessionario (Sez. 2, n. 4245/1981, Rv. 414922-01; Sez. 2, n. 1352/1996, Rv. 495954-01; Sez. 2, n. 9081/1998, Rv. 518861-01; Sez. 2, n. 20623/2009, Rv. 609917-01; Sez. 2, n. 24948/2018, Rv. 650669-01).

1.2.b) Nell’ambito di questo orientamento, si è affermato che “il cd. trasferimento di cubatura presuppone il perfezionamento di un accordo dal contenuto sufficientemente noto, salvo precisarsi subito dopo che detto accordo ha un’efficacia solo obbligatoria tra i suoi sottoscrittori” (Sez. 2, n. 20623/2009, cit.; Sez. 2, n. 1352/1996, cit.) e 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" (Sez. 2, n. 1352/1996, cit.). Il mutamento di rotta viene così motivato: "è vero che nella stessa decisione [Sez. 1, n. 6807/1988, cit.] si è anche affermato che la cessione di volumetria produce effetti simili a quelli dei trasferimenti dei diritti reali immobiliari, tuttavia, come giustamente si è osservato in dottrina, tale precisazione si spiega con la peculiarità della fattispecie concreta, nell'ambito della quale doveva giustificarsi l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro al contratto oggetto della controversia tributaria" (Sez. 2, n. 1352/1996, cit.).

1.2.c) Nella sua più recente accezione, questo indirizzo ha attribuito anch'esso rilievo preponderante al ruolo che assume la P.A. nella materia, in quanto solo in forza della valutazione discrezionale della stessa, il privato può ottenere il provvedimento che attualizza il diritto edificatorio attraverso il conseguimento del permesso a costruire maggiorato. Solo così il diritto edificatorio è reso operativo e concretamente sfruttabile. Secondo tale ricostruzione, la fase negoziale si svolge nell'ambito di un procedimento amministrativo più complesso, che si compie solo per effetto dell'attività provvedimentale della P.A., sicché il privato sarebbe titolare solo di un interesse legittimo pretensivo, concretantesi in una chance edificatoria.

Questa, intesa come seria e concreta possibilità di trasformazione in termini volumetrici di una determinata area, consiste nella possibilità, già esistente nel patrimonio del privato, di conseguire un vantaggio economico sperato, in quanto inserita in una sequenza causale. Il proprietario di un'area dotata di cubatura è titolare di un'occasione di acquisizione di un vantaggio, rappresentato dalla futura ed eventuale edificazione, tramite l'impulso di una procedura amministrativa: solo l'attività adesiva della P.A. permette l'esplicazione dell'interesse del privato, che ambisca al rilascio del titolo ampliativo. Pertanto, la chance potrebbe autonomamente circolare come se fosse un diritto di credito: il soggetto ha la fondata probabilità che il Comune rilasci il permesso a costruire maggiorato, ottenuto il quale ed edificata la costruzione, la chance si esaurisce.

1.2.d.) L'opzione per il negozio ad effetti obbligatori determinerebbe, ai fini in esame, l'applicazione dell'art. 2 oppure 9, Tariffa, Parte I, allegata al T.U.R., con conseguente assoggettamento ad aliquota ordinaria del 3% dell'atto di cessione di cubatura. Infatti, ritenendosi prevalente la tesi della prevalenza della componente mobiliare, a norma dell'art. 43.1 lett. a T.U.R., la base imponibile sarebbe rappresentata dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto.

2. Differenza tra compensazione e perequazione urbanistica. – Esaminando, sotto il profilo della questione di massima di particolare importanza, l'assoggettabilità ad ICI/IMU delle fattispecie di compensazione urbanistica, la sentenza Cass. Sez. U, n. 23902/2020, Rv. 659609-01 ha escluso che l'art. 2643, n. 2-bis, c.c. abbia tipizzato o in altro modo definito i «diritti edificatori comunque denominati», avendoli solo "declamati" a (dichiarati) fini di certezza nella loro circolazione senza riempirli di "sostanza reale". Codeste S.U., senza prendere posizione sulla natura giuridica del *genus* "diritti edificatori" (se diritto soggettivo o interesse legittimo; se di natura reale di godimento ovvero obbligatoria; se meramente identificativi di una "cosa" oggetto di diritti ovvero di una utilità o *chance* ingenerante un'aspettativa giuridicamente tutelata), con riferimento alla fattispecie della **compensazione urbanistica** ha risolto la questione impositiva **escludendone la realtà**, all'esito di un percorso motivazionale in cui ha evidenziato la funzione corrispettivo-indennitaria, svolta in adempimento di un rapporto sinallagmatico in senso lato, avente ad oggetto un terreno urbanisticamente non edificabile, ristorato con l'assegnazione al proprietario di un *quid* volumetrico da spendere su altra area di proprietà pubblica o privata, non necessariamente contigua e anche di successiva individuazione.

Si è affermato che la realtà fa certamente difetto nel caso dei diritti edificatori di stampo compensativo, siccome caratterizzati dal loro totale distacco dal fondo di origine e dalla

conseguente **perfetta ed autonoma ambulatorietà**, a nulla rilevando il loro inserimento nell'art. 2643, n. 2-bis, c.c. nel regime generale di trascrivibilità degli atti.

Evidente è, quindi, la distanza dei diritti compensativi dai diritti reali "tipici" cui potrebbero in tesi assimilarsi:

- rispetto alla servitù, non si riscontra in essi alcun rapporto di dominanza-asservimento, quanto di scambiabilità, tra i fondi correlati; né le nozioni qualificanti di *utilitas* e *vicinitas* (sebbene valutate nella massima ampiezza di accezione, funzionale e non topografica, tradizionalmente accolta dalla giurisprudenza) potrebbero riferirsi ad un'area, quella di arrivo, ancora da individuarsi;

- rispetto alla superficie, manca l'elemento essenziale dell'esercizio del diritto reale su cosa altrui mediante superamento del vincolo dell'accessione, venendo qui in discussione l'alterità oggettiva dei luoghi di produzione e di esercizio dello *ius aedificandi* in capo ad un medesimo titolare, e non l'alterità soggettiva tra proprietario del fondo e proprietario dell'edificio che ad esso acceda. Né, infine, il richiesto sostrato reale può essere recuperato ascrivendo i diritti compensativi alla figura, di incerta natura dogmatica e di inesistente descrizione normativa, dell'obbligazione *propter rem*: quest'ultima, infatti, costituisce pur sempre un vincolo debitorio per il proprietario il quale nel caso del diritto edificatorio è, all'esatto contrario, non debitore ma creditore verso il Comune che gli ha promesso l'edificazione compensativa in altra parte.

Nell'ordinanza di rimessione di quella questione, la Sez. trib. aveva precisato che, pur in assenza di precedenti specifici di legittimità sull'imposizione Ici in caso di compensazione urbanistica sussistono taluni precedenti (Cass. n. 27575/18; 15693-15700/17), concernenti analogo problema in fattispecie di "perequazione urbanistica", "per effetto della quale viene attribuito un valore edificatorio uniforme a tutte le proprietà destinate alla trasformazione di uno o più ambiti del territorio comunale, a prescindere dall'effettiva localizzazione dei diritti edificatori, trasferibili e negoziabili separatamente dal suolo (...)" (Cass. n. 27575/18 cit.), i quali hanno concluso per l'effettivo assoggettamento ad Ici dell'area di partenza, in applicazione del principio per cui il presupposto oggettivo di questo tributo può essere individuato anche soltanto nella "mera potenzialità edificatoria" dell'area, secondo quanto già stabilito da Cass.SS.UU.n.25506/06 e molte altre successive conformi.

Codeste SS. UU. hanno precisato, nell'occasione, che i diritti edificatori non negano, ma presuppongono - consentendone variamente l'esercizio delocalizzato - che lo *ius aedificandi* costituisca una naturale estrinsecazione del diritto di proprietà del suolo, sebbene sottoposto alle condizioni confermatrici e di utilità sociale previste dalla legge e dagli strumenti urbanistici, secondo quanto già affermato, ai fini della determinazione dell'indennità di esproprio, dalla Corte Costituzionale con la fondamentale sentenza n. 5/1980, ed ancora recentemente ribadito da Cass. S.U. n. 7454/20. Il comune denominatore dei diritti edificatori in questione è dato dalla loro riconosciuta scorporabilità dal terreno che li ha originati, e dalla conseguente loro autonoma cedibilità negoziale; intendendosi per tale la possibilità - oggi sancita dall'articolo 2643 n.2 bis cit. - del loro trasferimento oneroso tra privati indipendentemente dal trasferimento del terreno.

Nel caso dell'urbanistica perequativa, si ha distribuzione paritetica e proporzionale - tra tutti i proprietari di un determinato ambito territoriale o lotto - tanto del vantaggio costituito dalla edificabilità, quanto dell'onere di contribuzione ai costi di riqualificazione, urbanizzazione e realizzazione di aree a servizi di pubblica utilità o verde. In questo modo, a tutti i suoli dell'ambito territoriale di intervento viene riconosciuto un valore edificatorio costante, indipendentemente dalla effettiva e specifica collocazione, all'interno di esso, dei fabbricati assentiti; collocazione che, stante appunto l'effetto distributivo-perequativo, risulta in definitiva indifferente per i singoli proprietari, i cui terreni saranno comunque destinatari di una quota uguale di edificabilità.

Ha osservato Cass. n. 27575/18 (che si è pronunciata proprio sulla tassabilità Ici dei diritti edificatori rinvenienti dalla perequazione) che: "il meccanismo consiste nell'assegnazione all'insieme delle aree con diverse destinazioni, pubbliche e private costituenti un comparto, di un indice perequativo, inferiore all'indice fondiario attribuito alle aree destinate all'edificazione. Nella

sostanza, il privato non subisce un vincolo e non è gravato dall'obbligo di soggiacere all'esproprio, ma sarà titolare dell'onere previsto dal piano perequativo, il cui assolvimento gli permetterà di partecipare ai vantaggi del piano stesso". La perequazione limitata ad un ambito territoriale omogeneo e composto da terreni contigui trova radice in un istituto - quello del comparto edilizio - non nuovo, perché già previsto nell'art. 870 c.c. e nell'art. 23 l. urbanistica del 1942. Accanto a questa modalità di perequazione, c.d. 'ristretta', le legislazioni regionali conoscono, tuttavia, anche una tecnica di perequazione 'estesa', in forza della quale l'effetto distributivo, sia della edificabilità sia degli oneri di trasformazione, può coinvolgere anche ambiti territoriali non contigui (dunque non di comparto in senso stretto), eventualmente riferiti all'intero territorio comunale (o anche, come pure talvolta previsto, intercomunale) interessato dalla trasformazione stessa.

I diritti edificatori provenienti da interventi perequativi sono assegnati direttamente dal piano urbanistico e sono negoziabili a seguito dell'approvazione di quest'ultimo, ferma restando la possibilità della PA di procedere ad una successiva revisione del potere di pianificazione.

3. La soluzione del caso all'esame delle Sezioni Unite. - Nel caso di specie, l'atto sottoposto a tassazione ai fini del registro ha per oggetto la cessione, a titolo oneroso, di parte della volumetria, riconosciuta ai cedenti dal Comune di Latina in forza di un precedente atto di cessione gratuita, operata dagli stessi al predetto Comune, della proprietà di porzioni di terreno, alcune destinate a viabilità e parcheggio ed altre al verde pubblico.

In questo precedente atto, si specificava trattarsi di volumetria residenziale, ottenuta a compensazione delle aree cedute, in base all'indice previsto, e che essa potesse essere utilizzata in parte sul lotto edificabile di proprietà dei cedenti ed in parte su altri lotti nel perimetro del realizzando quartiere Piccarello.

Ne deriva che la fattispecie perequativa, di cui alla cessione oggetto di contestazione in sede fiscale, trova la sua origine in una precedente operazione di compensazione urbanistica.

La volumetria oggetto della cessione in esame, quindi, è stata costituita con il precedente atto dell'aprile 2009, con il quale si è operata la compensazione urbanistica innanzi descritta.

Ciò vuol dire che detti diritti, proprio in ragione dell'origine ora descritta, non hanno alcuna inerenza con il fondo originariamente ceduto al Comune di Latina dagli odierni cedenti della volumetria. Sicchè, ad avviso di chi scrive, alla fattispecie in esame sono riportabili molte delle affermazioni di codesta S.C. in sede di qualificazione ai fini ICI / IMU dei diritti oggetto di compensazione urbanistica (Cass. S.U. n. 23902/2020).

Anche in questa fattispecie, invero, la "realità" fa certamente difetto, al pari dell'inerenza ad un fondo di "decollo", trattandosi di diritti edificatori di origine compensativa, intrinsecamente caratterizzati dal loro totale distacco dal fondo di origine e dalla conseguente perfetta ed autonoma ambulatorietà.

Circa le ricadute fiscali, pertanto, non riguardando l'atto, per quanto ora osservato, un "diritto reale immobiliare", si dovrebbe coerentemente propendere per l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del 3%. Ciò in virtù dell'art. 2 della tariffa parte prima allegata al TUR, ove è prevista la tassazione di beni "diversi" da quelli (cioè, dagli immobili e dai diritti reali immobiliari di godimento) indicati nello stesso articolo 1 comma 1, oppure in base all'art. 9 della tariffa stessa, che riguarda le prestazioni a contenuto patrimoniale, qualora si volesse sottolineare la natura esclusivamente obbligatoria dei negozi aventi ad oggetto i descritti diritti edificatori. Inoltre, sempre in virtù della qualificazione prescelta, sarebbe dovuta anche l'imposta ipotecaria in misura fissa di euro 200,00 (proprio in assenza di un effetto traslativo o costitutivo di diritti reali immobiliari ai sensi dell'art. 4 della tariffa allegata al TU n. 347/90), senza alcun assorbimento quanto all'imposta di bollo e alla tassa ipotecaria.

Secondo questo Ufficio, la questione di massima di particolare importanza va risolta con esclusivo riferimento al caso di specie, non ravvisandosi lo spazio, né l'opportunità per prese di posizione di carattere più generale, né, tantomeno, per l'affermazione di principi di diritto travalicanti il caso

all'esame, dato che, anche in questa occasione, va sottolineata "la natura al contempo multilivello e polimorfa" delle fattispecie riconducibili al *genus* dei diritti edificatori (in tal senso, esplicitamente, Cass. S.U. n. 23902/2020, par. 6.1. in fine).

Va, pertanto, accolto il ricorso, affermandosi che "in tema di imposta di registro, la cessione a titolo oneroso di volumetria originata da precedente "compensazione urbanistica" è assoggettata all'imposta nella misura del 3%, mancando nei diritti edificatori, oggetto di questa cessione, il carattere di realtà, nonché l'inerenza al fondo di origine, essendo stati generati nell'ambito di una compensazione urbanistica e dotati quindi di perfetta ed autonoma ambulatorietà".

P.Q.M.

chiede che codesta S.C., a Sezioni Unite, accolga il ricorso.

Roma, 2 marzo 2021.

IL SOSTITUTO PROCURATORE GENERALE
Giovanni Giacalone

