

Terreni agricoli, sulla costituzione del diritto di superficie si applica il 9%

Imposta di registro

Bocciata ancora una volta la tesi che riqualifica l'accordo in trasferimento tassato al 15%

Le Entrate hanno ribadito la propria linea in contrasto con il trend della Cassazione

Giorgio Gavelli

La costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo deve essere assoggettata a tassazione con aliquota del 9% in base all'articolo 1, comma 1, primo periodo, della Tariffa, Parte prima, allegata al Dpr n. 131/1986, e non già con l'aliquota del 15% (prevista dal terzo periodo della medesima disposizione) in quanto il diritto di superficie si costituisce e non si trasferisce. È il principio

espresso dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma con la decisione n. 12706/21/2023 (presidente e relatore Papa), su un tema che continua a generare contenzioso.

Costituzione o cessione

Su un proprio terreno a destinazione agricola, una società costituiva un diritto di superficie a favore di altra società, che intendeva realizzarvi un impianto fotovoltaico (allo scopo veniva concessa anche una servitù di elettrodotto per il passaggio dei cavi necessari per il trasporto dell'energia prodotta).

Il notaio liquidava l'imposta di registro nella misura del 9%, quale costituzione di diritto reale su bene altrui, mentre l'ufficio accertava la differenza rispetto all'applicazione dell'aliquota del 15%, alla stessa stregua del trasferimento di un terreno in favore di soggetto diverso dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Secondo la tesi espressa più volte dall'Agenzia, nella nozione di «trasferimento» di cui al terzo periodo della disposizione sarebbe compresa anche quella di «costituzione» dei diritti reali di godimento, già prevista al primo periodo, di cui il legislatore avrebbe, quindi, specificato il trattamento, applicabile tanto al diritto di superficie quanto alle servitù (risoluzione 92/E/2000, circolari 18/E/2013 e 36/E/2013).

Invece, secondo la Cassazione (pronunce 22118/2020, 6672/2020, 22198/2019 e 16495/2003), la costituzione di un diritto reale non comporta alcun «trasferimento» di diritti o facoltà del proprietario, ma soltanto una compressione del diritto di proprietà a favore di terzi.

Ancor più chiaramente, l'ordinanza 3461/2021 ha affermato che la «costituzione» del diritto di superficie su terreni da parte di cedente-costituente non segue le regole dettate per gli atti aventi per oggetto il trasferimento. Ciò in quanto il diritto di superficie si «costituisce», e non si

«trasferisce» (in tema anche lo Studio del Notariato n. 35-2011/T).

Il caso delle servitù

Con riferimento all'analogo caso delle servitù prediali, la stessa Agenzia (risoluzione 4/E/2021) ha «issato bandiera bianca», riconoscendo «alla luce dell'indirizzo assunto dai giudici di legittimità» il superamento delle proprie pregresse posizioni volte a sostenere, in sede di controllo degli atti, l'applicabilità dell'aliquota del 15 per cento.

Sorprendentemente, stante l'assimilazione con la fattispecie della costituzione del diritto di superficie fatta propria anche dalla Cassazione, le Entrate in quest'ultimo caso hanno continuato a difendere la propria tesi (risposta ad interpello n. 365/2023), nonostante la Suprema Corte abbia chiarito come l'articolo 952 del Codice civile preveda due distinte fattispecie di costituzione del diritto, entrambe estranee al concetto di trasferimento.