

## Realizzazione di impianto fotovoltaico su terreno agricolo. Costituzione del diritto di superficie: registro all'8 per cento (ora 9 per cento)

Cass. Sez. Trib. 11 febbraio 2021, n. 3461 ord. - Zoso, pres.; Fasano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. C.P. (Conferma Comm. trib. reg. Liguria 5 ottobre 2017)

**Imposte e tasse - Registro - Realizzazione di impianto fotovoltaico su terreno agricolo - Costituzione del diritto di superficie esclusivo - Durata venticinquennale - Art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 - «Costituzione» non equivale a «trasferimento» - Imposta proporzionale con aliquota dell'8 per cento (ora 9 per cento) e non del 15 per cento.**

*Il termine «trasferimento» contenuto nell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante). Tale principio si estende per analogia agli atti riguardanti la costituzione del diritto di superficie.*

(Omissis)

RITENUTO

CHE:

Con atto a rogito del Notaio Beghini del 10 settembre 2010 C.P., nella qualità di concedente, stipulava un contratto con Renenergetica S.r.l. con cui costituiva a favore della predetta il diritto di superficie esclusivo dei terreni siti in Comune di Oviglio (AL), per la durata di anni venticinque, con opzione per il rinnovo, al termine di tale periodo, per ulteriori venticinque anni. I terreni interessati avevano tutti destinazione agricola. Le parti pattuivano che il diritto di superficie comprendesse la costruzione di un impianto fotovoltaico per il corrispettivo di Euro 269.913,00 per tutti i venticinque anni. In tale atto veniva anche concesso al superficiario un diritto di prelazione, in caso di vendita, sull'acquisto del terreno. Il notaio rogante autoliquidava l'imposta di registro applicando l'aliquota proporzionale dell'8 per cento. L'Agenzia delle Entrate notificava al concedente l'avviso di liquidazione n. (omissis), con il quale provvedeva al recupero dell'imposta di registro dovuta per la costituzione del diritto di superficie applicando l'aliquota dal 15 per cento e dell'imposta di registro relativa al diritto di prelazione convenuto in atto a favore del beneficiario, dovuta in misura fissa (pari ad Euro 168,00) non versata in sede di autoliquidazione.

C.P. impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Genova che, con sentenza n. 1904/10/14, accoglieva il ricorso, ritenendo applicabile l'aliquota dell'8 per cento. L'Ufficio proponeva appello, che veniva respinto dalla Commissione tributaria regionale della Liguria, con sentenza n. 1417/02/17. I giudici di appello ritenevano non fondata la tesi dell'Amministrazione secondo la quale dovesse essere applicata l'aliquota del 15 per cento sulla base del secondo capoverso del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 1 della tariffa, parte I allegata, in virtù della natura agricola dei terreni, sui quali era stato costituito il diritto di superficie per la realizzazione da parte del superficiario di impianti fotovoltaici; pertanto, tenuto conto dell'indirizzo espresso dalla Corte di cassazione con sentenza n. 16495 del 2003, alla fattispecie era applicabile l'art. 1, comma 1, della tariffa, anche sulla base della considerazione che l'atto, intervenuto tra le parti, disponeva la costituzione di un diritto reale di godimento e non il trasferimento di proprietà del terreno agricolo, che rimaneva di proprietà del concedente. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo un unico motivo. C.P. si è costituito con controricorso.

CONSIDERATO

CHE:

1. Con l'unico motivo di ricorso, si denuncia violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 1, tariffa, parte I allegata (nella versione *ratione temporis* applicabile) ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che, dalla piana lettura delle norme e tenendo conto dell'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 36/E del 2013, non ci sarebbero dubbi sull'effettiva volontà del legislatore il quale, nel formulare la tariffa dell'imposta di registro (art. 1 tariffa), avrebbe operato una tendenziale assimilazione del concetto di «trasferimento» (utilizzato nei commi dal terzo in poi) a quello di atto traslativo o traslativo e costitutivo di diritti reali di godimento, in quanto senza tale assimilazione non avrebbero trovato la loro naturale collocazione gli atti costitutivi di diritti reali di godimento su terreni agricoli. Si precisa che la circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013 ha ribadito come: «Con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro, si fa presente che in base al disposto del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U.R.), art. 1 della tariffa allegata, gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili

in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento sono assoggettati all'imposta nella misura dell'8 per cento. Tuttavia, nell'ipotesi in cui oggetto della concessione del diritto di superficie sia un terreno agricolo, l'imposta è applicata nella misura del 15 per cento». L'Ufficio ricorrente argomenta che il T.U.R., art. 1, tariffa, parte I si compone di una lunga e diversificata serie di previsioni e disposizioni che, ad ognuna delle ipotesi di registrazione ivi contemplata, collega una modalità diversa di imposizione, più o meno gravosa. Tuttavia, ciascuno dei commi e delle norme di cui quell'art. 1 si compone (per tecnica legislativa forse criticabile) non è stato redatto con la dovuta completezza in ogni singola lettera dal legislatore: il quale, in particolare, per quelle parti che reiterano soltanto quanto già espresso in precedenza ha ritenuto di operare dei semplici richiami sintetici, dai quali tuttavia non è corretto argomentare per falsarne il significato. Pertanto, con la parola «trasferimento» il legislatore avrebbe voluto genericamente riferirsi a tutti i casi accennati al comma iniziale, richiamandoli.

1.1. La critica è infondata.

Non è contestato che nella fattispecie di causa, con atto a rogito del Notaio Beghini del 10 settembre 2010, C.P. ha costituito un diritto di superficie a favore di Renegertica S.r.l. su un terreno di sua proprietà avente destinazione «agricola», prevedendo la realizzazione di un impianto fotovoltaico.

La questione all'esame della Corte è se all'atto di costituzione del diritto di superficie su tale terreno agricolo debba essere applicata l'aliquota dell'8 per cento, come autoliquidata dal notaio rogante, o l'aliquota del 15 per cento, come richiesta dall'Ufficio.

Ai sensi del T.U.R., art. 1, comma 3, della tariffa allegata, applicabile *ratione temporis* (anno di imposta 2010) "Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui alla l. 9 maggio 1975, n. 153, artt. 12 e 13.

Dalla piana lettura della norma emerge che la disposizione è applicabile al trasferimento e non alla «costituzione» di un diritto reale di godimento.

Il diritto di superficie è, infatti, un diritto reale; ai sensi dell'art. 952 c.c. rubricato «costituzione del diritto di superficie», il proprietario del fondo può «costituire» il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo. L'art. 952 c.c. individua, pertanto, due fattispecie distinte. La prima è la concessione da parte del proprietario di un fondo del diritto di erigere e mantenere una costruzione al di sopra di esso a favore di un terzo, il quale acquisirà la proprietà del manufatto, una volta completato. La seconda consiste nel trasferimento della titolarità giuridica di un immobile separatamente dalla proprietà del suolo che rimane in capo al concedente.

La costituzione del diritto di superficie produce l'effetto di sospendere l'efficacia del principio dell'accessione di all'art. 934 c.c. in base al quale: «Qualunque piantagione, costruzione od opera già esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario». In entrambe le configurazioni contemplate dall'art. 952 c.c., si assiste alla separazione tra la titolarità giuridica del fondo e quella della costruzione (da edificare o già esistente). L'istituto non comporta, però, un frazionamento della titolarità giuridica del suolo che, come abbiamo detto, rimane in capo al concedente, ma una compressione per quest'ultimo del diritto di proprietà a seguito della rinuncia ad esercitare il suo pieno potere di disposizione sul bene gravato dal diritto di superficie.

Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo. La «costituzione» a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie) non determina alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario.

Infatti, è stato affermato che: «La proprietà superficaria di un immobile, che consiste nella proprietà della costruzione separata dalla proprietà del suolo e si distingue dal diritto di superficie, quale diritto di costruire e mantenere la costruzione sul suolo altrui - limitando il diritto del proprietario del suolo, il quale non può avvalersi della facoltà di costruire in pregiudizio del diritto del superficario e non può beneficiare degli fletti dell'accessione, va inquadrata tra i diritti reali di godimento su cosa altrui» (Cass. n. 23547 del 2017).

In ragione della chiara distinzione rilevabile dall'art. 952 c.c. va precisato che alla formazione della proprietà superficaria si perviene mediante la «costituzione» del diritto di superficie (Cass. n. 1844 del 1993), come nella specie è avvenuto, atteso che la costituzione di un diritto di superficie ha consentito successivamente di costruire e mantenere la proprietà dell'impianto fotovoltaico distinta da quella del suolo, sicché solo tale proprietà superficaria può essere «trasferita».

La precisazione è importante, ai fini del trattamento tributario.

La «costituzione» del diritto di superficie implica la separazione tra la proprietà del suolo e la proprietà della costruzione soprastante o sottostante già esistente o da costruire e gli effetti da esso discendenti sono, per il concedente, l'obbligo di consentire la costruzione dell'opera e di astenersi da modalità d'uso del suolo che possano successivamente arrecare pregiudizio alla costruzione, per il superficario, invece, vi è la costituzione del diritto di fare e mantenere l'opera sopra o sotto il suolo e/o la costituzione del diritto di proprietà sulla costruzione.

Ne consegue 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».

Pertanto, questa Corte ritiene di condividere l'indirizzo già espresso con sentenza n. 16495 del 2003, richiamata dai giudici di appello nella decisione impugnata in fattispecie riguardante la costituzione di un diritto di servitù (ai fini fiscali assimilabile a quella in esame), secondo cui: «Il termine trasferimento contenuto nel d.p.r. 131 del 1986, art. 1, della tariffa allegata è stato

adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante)».

Per quanto sopra espresso si deve dissentire dalle argomentazioni illustrate in ricorso dall'Agenzia delle Entrate, laddove fa proprie le osservazioni di uno studio del Consiglio nazionale del notariato (Studio n. 35-2011/T) che, nel condividere la tesi sostenuta dall'Ufficio, argomenta, non con riferimento all'ipotesi di costituzione di un diritto di superficie, ma con riferimento all'atto con cui il diritto di superficie, già costituito, sia oggetto di trasferimento.

2. Da siffatti rilievi consegue il rigetto del ricorso, posto che nessuna censura può essere espressa nei confronti della sentenza impugnata. Le spese di lite seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

*(Omissis)*

## **Realizzazione di impianto fotovoltaico su terreno agricolo Costituzione del diritto di superficie: registro all'8 per cento (ora 9 per cento)**

Come noto, il diritto di superficie è un diritto reale di godimento in base al quale il proprietario di un terreno può costituire il diritto di fare e mantenere al disopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo.

Ai sensi dell'art. 952 c.c. il diritto di superficie è, quindi, il diritto ad edificare sul suolo, o al di sotto di esso, di proprietà di un altro soggetto che può essere pubblico o privato. La sua peculiarità è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo.

L'articolo citato individua, pertanto, due fattispecie distinte: la prima è la concessione da parte del proprietario di un fondo del diritto di erigere e mantenere una costruzione al di sopra di esso a favore di un terzo, il quale acquisirà la proprietà del manufatto, una volta completato. La seconda ipotesi consiste nel trasferimento della titolarità giuridica di un immobile separatamente dalla proprietà del suolo che rimane in capo al concedente.

In sostanza, il proprietario del suolo può:

- costituire il diritto di superficie, riservandosi la proprietà del suolo;
- riservarsi il diritto di superficie o la proprietà superficaria e trasferire la proprietà del suolo;
- trasferire la proprietà del suolo a un soggetto e costituire il diritto di superficie a favore di un altro.

Una volta che è costituito il diritto di superficie, il proprietario del terreno, oltre a perdere la facoltà di costruire, non può comunque godere o utilizzare il suolo o il sottosuolo in modo tale da porsi in contrasto con il diritto del superficario per cui deve consentire la realizzazione della costruzione e qualora si tratti di opere già esistenti non può adottare comportamenti pregiudizievoli tali da recare loro un danno.

Il diritto del superficario si limita alla parte di suolo che ne è gravata. Costui ha l'obbligo di sostenere le spese necessarie alla realizzazione della costruzione comprese quelle idonee a rimuovere tutti quegli ostacoli presenti sul terreno che possono essere da intralcio al conseguimento dell'opera.

Va da sé che fino a quando il superficario non dichiara di voler iniziare la costruzione, il proprietario del suolo può servirsi liberamente dello stesso.

Premesso che il termine «costruzione», utilizzato dal legislatore, non coincide necessariamente con quello di edificio ma riguarda qualsiasi opera realizzata dall'uomo sopra o sotto il suolo, si rammenta che, relativamente ai manufatti collocati sul terreno, l'Amministrazione finanziaria<sup>1</sup> ha chiarito, sempre con riferimento al termine «costruzione», che lo stesso non è esclusivamente riferibile ad opere infisse al suolo, in quanto non è incompatibile con la natura del diritto di superficie il fatto che le costruzioni possano essere abbattute o smontate con facilità per poi essere eventualmente ricostruite. Il diritto di superficie attribuisce, infatti, la facoltà di costruire e mantenere sul suolo altrui una costruzione, a prescindere dai suoi caratteri di stabilità o meno. Compete, quindi, al superficario decidere che tipo di costruzione realizzare, se demolirla, ed eventualmente ricostruirla.

A titolo esemplificativo – specifica l'Agenzia delle Entrate – può ritenersi idonea alla costituzione del diritto di superficie anche una costruzione prefabbricata utilizzata in via transitoria, purché saldamente ancorata al suolo.

Da quanto sopra delineato consegue pertanto che il termine «costruzione» deve essere interpretato in base ad un criterio funzionalistico nel senso che devono essere considerati alla stregua degli immobili

---

<sup>1</sup> Agenzia delle entrate, circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013.

anche i beni suscettibili di utilizzazione permanente o quantomeno duratura nel luogo in cui si trovano, prescindendo dal sistema di unione o incorporazione al suolo concretamente utilizzato.

In tal senso, l'art. 812 c.c. qualifica come beni immobili, anche «i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione». Parimenti, l'art. 2, comma 3, del d.m. n. 28/1998, Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale, considera unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo come anche i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale.

Rientrano in questa casistica i parchi eolici e gli impianti fotovoltaici i quali possono essere qualificati anch'essi beni immobili, come sottolineato sempre dall'Agenzia delle Entrate, in quanto beni che presuppongono un collegamento con il luogo in cui sono impiantati e che comportano una duratura utilizzazione del bene in quel particolare luogo. In quanto tali, possano essere oggetto della costituzione di un diritto di superficie.

Ai fini fiscali, e in particolare dell'imposta registro che qui interessa, occorre premettere che dal 1° gennaio del 2014 la tassazione degli atti di trasferimento è mutata a seguito della riformulazione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), operata dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 per cui gli atti inerenti alla concessione del diritto di superficie sono soggetti ad imposta proporzionale di registro con applicazione dell'aliquota del 9 per cento<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R. vigente fino al 2013:

- Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo: 8 per cento;

- Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze: 7 per cento;

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della l. 9 maggio 1975, n. 153: 15 per cento;

- Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla l. 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione: 3 per cento;

- Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II *bis*): 3 per cento;

- Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10, primo 1, numero 8 *bis*, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ed effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni: 1 per cento

- Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane: euro 168,00;

- Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi: euro 168,00;

- Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (onlus) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II *quater*: euro 168,00;

- Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni ordinate in aziende di servizi o in organizzazioni non lucrative di utilità sociale ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II *quinqües*: euro 168,00;

- Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi i piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento;

Art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R. vigente dal 2014:

- Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e 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: 9 per cento;

- Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II *bis*: 2 per cento;

Fino al 2013, cioè prima della riforma, l'articolo in questione contemplava, invece, diverse fattispecie di atti soggetti a registrazione cui corrispondevano altrettante aliquote; gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari seguivano, sostanzialmente la stessa sorte dei trasferimenti.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate si era espressa (vedi nota 1) osservando che in base al disposto dell'art. 1, tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986, gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e quelli traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento erano soggetti all'imposta nella misura dell'8 per cento. Tuttavia, qualora oggetto della concessione del diritto di superficie fosse stato un terreno agricolo, l'imposta andava calcolata applicando l'aliquota maggiore del 15 per cento. In sostanza, poiché le cessioni di «terreni agricoli» erano soggette a quest'ultima aliquota conseguiva che anche gli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli erano tassati allo stesso modo<sup>3</sup>.

Ma l'Agenzia aveva ommesso di considerare che questa aliquota riguardava, in realtà, i trasferimenti di terreni agricoli fatti a favore di soggetti non qualificati come coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (IAP). L'aliquota, così stabilita in misura elevata, aveva la finalità di scoraggiare qualsiasi intento speculativo; da qui la sua conferma anche dopo la revisione dell'art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R. Successivamente, l'Agenzia ha cambiato atteggiamento sottolineando che gli atti a titolo oneroso costitutivi di servitù su terreni, erano soggetti alle imposte di registro e ipotecaria in misura proporzionale (aliquote dell'8 o 15 per cento). L'Amministrazione finanziaria rinviava, pertanto, l'applicazione dell'aliquota «differenziata» in ragione della sottoscrizione dell'atto da parte di un soggetto qualificato (CD o IAP) o meno. In realtà, il nodo focale della questione riguardava ben altra cosa, e cioè il concetto stesso di «trasferimento»; più propriamente il tema di fondo, poi analizzato dalla Cassazione<sup>4</sup>, era se nel concetto di trasferimento vi rientravano anche agli atti costitutivi di diritti reali di godimento come le servitù. In tale circostanza la Suprema Corte, ha, infatti, affermato che il termine «trasferimento», conformemente all'etimo latino, è stato usato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento. Ulteriore corollario è che il termine in questione non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante). In tema di servitù si parla, infatti, di «costituzione» e non di trasferimento, in armonia con il carattere costitutivo che presenta ogni relativa acquisizione, al pari dell'usufrutto e dell'ipoteca. Nessuna persona di buon senso può dire di trasferire una servitù quando il suo fondo viene gravato da un peso a vantaggio di un altro fondo. Pertanto, secondo la Suprema Corte, la nozione di «trasferimento» risulta inadeguata a proposito delle servitù perché la costituzione non ha l'effetto di «spostare» un diritto da un fondo ad un altro bensì di creare fra essi una «relazione» giuridica permanente, da cui derivano diritti e obblighi.

Per inciso, questa puntualizzazione è rilevante ai fini della presente controversia, decisa con l'ordinanza n. 3461 dell'11 febbraio 2021 in epigrafe, perché come si vedrà in seguito, presenta particolari analogie con un analogo contenzioso riguardante, nello specifico, la costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo dove è stata evidenziata nuovamente la differenza fra «trasferimento» e «conferimento».

Sta di fatto, che l'Agenzia delle Entrate non ha mutato il suo orientamento e questo ha generato un cospicuo contenzioso, come dimostrato da alcune recenti sentenze della Cassazione<sup>5</sup>, incentrato appunto

---

- Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale; 15 per cento;

- Se il trasferimento è effettuato nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario, e ha per oggetto case di abitazione, di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, acquisite in locazione finanziaria da utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni di cui alle note II *bis* e II *sexies*; 1,5 per cento;

<sup>3</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 92/E del 22 giugno 2002.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 4 novembre 2003 n. 16495, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, I, 331.

<sup>5</sup> Si citano a titolo esemplificativo: Cass. Sez. VI Civ. 13 ottobre 2020, n. 22118, in <https://dejure.it>; Cass. Sez. V. Civ. 5 settembre 2019, n. 22198, in *Riv. giur. trib.*, 2020, 339 e Cass. Sez. V. Civ. 5 settembre 2019, n. 22201, in <https://dejure.it>.

sulla corretta applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro agli atti pubblici «costitutivi» delle servitù su terreni agricoli. Ovviamente le vertenze fanno riferimento ad atti posti in essere prima del 2014 cioè antecedenti alla riformulazione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, attuata dal d.lgs. n. 23/2011; revisione che ha ridotto a sole tre aliquote (2, 9 e 15 per cento)\_quelle riferibili agli atti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Al fine di porre rimedio a quelle innumerevoli dispute l'Amministrazione finanziaria, uniformandosi all'indirizzo ormai costante della Cassazione, è intervenuta di recente sulla questione sottolineando che l'imposta di registro, relativa agli atti di costituzione di servitù di passaggio su terreno agricolo si applica in misura proporzionale con l'aliquota dell'8 per cento (ovvero del 9 per cento se conclusi dal 2014 in poi) e non con quella del 15 per cento<sup>6</sup>. Conseguentemente, gli uffici periferici sono stati invitati a sospendere le liti in corso.

Come anticipato, tale soluzione deve ritenersi riferibile, per analogia, anche agli atti costitutivi del diritto di superficie su terreno agricolo, come evidenziato nelle conclusioni dell'ordinanza n. 3461/2021 in argomento, dove i giudici di legittimità, richiamandosi a principi già espressi dalla giurisprudenza in merito alle predette servitù, giungono alla stessa conclusione: ovvero che agli atti in parola (posti in essere sempre entro il 2013) si applica l'imposta di registro proporzionale dell'8 per cento (dal 2014: 9 per cento) e non quella più onerosa del 15 per cento.

Nel caso di specie, il contribuente aveva stipulato nella qualità di concedente, un contratto con una società s.r.l. con cui costituiva a favore della predetta il diritto di superficie esclusivo dei terreni per la durata di anni venticinque, con opzione per il rinnovo. I terreni interessati avevano tutti destinazione agricola. Le parti pattuivano che il diritto di superficie comprendesse la costruzione di un impianto fotovoltaico. In tale atto veniva anche concesso al superficiario un diritto di prelazione, in caso di vendita, sull'acquisto del terreno. L'imposta di registro era stata liquidata dal notaio applicando l'aliquota proporzionale dell'8 per cento.

L'Agenzia delle Entrate notificava al concedente un avviso di liquidazione con il quale provvedeva al recupero della maggiore imposta di registro (nella misura del 15 per cento) e dell'imposta di registro relativa al diritto di prelazione convenuto in atto a favore del beneficiario, dovuta in misura fissa, non versata in sede di autoliquidazione.

In sede contenziosa, sia la C.T.P. che la C.T.R. respingevano, sulla base delle indicazioni della giurisprudenza di riferimento (vedi nota n. 4), le pretese dell'Agenzia ritenendo corretta la tassazione operata dal notaio in sede di stesura dell'atto.

Nel ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, richiamando ad una certa prassi<sup>7</sup> ormai superata, sosteneva ancora una volta che legislatore, nel formulare la tariffa dell'imposta di registro (art. 1, tariffa, parte I), aveva operato una tendenziale assimilazione del concetto di «trasferimento» a quello di atto traslativo o traslativo e costitutivo di diritti reali di godimento, in quanto senza tale assimilazione non avrebbero trovato la loro naturale collocazione gli atti costitutivi di diritti reali di godimento su terreni agricoli.

Abbiamo già visto però che tale «assimilazione» è stata del tutto contestata dalla stessa Cassazione.

Nel merito, la Suprema Corte ha riassunto, in via preliminare, le regole civilistiche che disciplinano il diritto di superficie (art. 952 c.c. e seguenti) ribadendo che la norma civilista pone una netta separazione tra la titolarità giuridica del fondo e quella della costruzione (da edificare o già esistente). La costituzione del diritto di superficie produce, fra l'altro, l'effetto di sospendere l'efficacia del principio dell'«accessione» di cui all'art. 934 c.c., in base al quale: «Qualunque piantagione, costruzione od opera già esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario».

<sup>6</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 4/E del 15 gennaio 2021.

<sup>7</sup> Agenzia delle Entrate, circ. n. 36/E del 19 dicembre 2013.

Nel caso pratico, la costituzione del diritto di superficie ha consentito successivamente di costruire e mantenere la proprietà dell'impianto fotovoltaico distinta da quella del suolo, sicché solo tale proprietà superficaria è stata trasferita.

In conclusione i giudici di legittimità, nel respingere il ricorso, hanno riaffermato 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» in quanto il diritto di superficie si «costituisce», e non si «trasferisce».

Hanno così ribadito l'indirizzo costante, già espresso circa la costituzione di un diritto di servitù (ai fini fiscali assimilabile a quella in esame) e adattabile alla fattispecie in oggetto, riaffermando che «Il termine trasferimento contenuto nel d.p.r. 131 del 1986, art. 1, della tariffa allegata è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante)»<sup>8</sup>.

*Luigi Cenicola*

---

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 4 novembre 2003, n. 16495, in *Giust. civ.*, 2004, 331.