Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo di proprietà. Dopo il quinquennio la plusvalenza non è reddito diverso

Cass. Sez. Trib. 23 aprile 2024, n. 10930 - Cataldi, pres.; Napolitano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Da.Io. ed a. (avv.ti Iannini e Simeoni). *(Conferma Comm. trib. reg. Abruzzo - L'Aquila 13 dicembre 2016)*

Imposte e tasse - IRPEF - Terreno agricolo - Cessione del diritto di superficie dopo cinque anni dal suo acquisto - Plusvalenza - Non costituisce reddito diverso - Esclusa da tassazione.

Ai fini IRPEF la plusvalenza derivante da cessione del diritto di superficie dopo che siano trascorsi almeno cinque anni dall'acquisto dell'immobile non è soggetta a tassazione come reddito diverso qualora abbia ad oggetto un terreno agricolo. La normativa di riferimento prevede ricorrer tale ipotesi solo per le aree fabbricabili. Inoltre, l'equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento a quello del diritto di proprietà non consente di ricondurre l'obbligo di concedere a terzi l'utilizzo di un terreno agli obblighi «di permettere», che si riferiscono a diritti personali piuttosto che a diritti reali.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in *www.osservatorioagromafie.it*

Come noto, ai sensi dell'art. 952 del codice civile, 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. Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo.
Al di là degli aspetti civilistici, la costituzione a favore di terzi di un diritto reale di godimento, quale quello di superficie, implica riflessi fiscale che sono stati oggetto di particolare attenzione oltre che da parte dell'Amministrazione finanziaria, occupandosi dell'imposizione sia diretta che indiretta, anche della Suprema Corte con pareri non sempre concordi.
Relativamente alle imposte sui redditi, l'aspetto che qui interessa e sul quale il Fisco si è più volte soffermato, riguarda il trattamento tributario da applicare al corrispettivo conseguito a seguito della cessione del diritto di superficie su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici.
Nello specifico, la norma di riferimento è rappresentata dall'art. 67 del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi - TUIR), che individua i c.d. «redditi diversi». Al comma 1, lett. *b*), è previsto, infatti, che rientrano nell'ambito di tali redditi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.
Dal tenore letterale della norma si evince, quindi, che vi sono due distinte ipotesi di plusvalenza derivante dalla cessione di terreni:
- quella dipendente dalla loro vendita a titolo oneroso prima dei cinque anni dall'acquisto;
- l'altra, riferibile al trasferimento di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.
La differenza è legata essenzialmente al fattore temporale in quanto per stabilire se vi sia o meno plusvalenza occorre, nel primo caso fare riferimento al termine quinquennale che deve intercorrere tra l'acquisto e la vendita dei medesimi terreni, mentre tale limite non è previsto nel caso successivo in quanto queste cessioni sono sempre imponibili a prescindere dal lasso di tempo intercorso fra le due operazioni.
La tassazione delle plusvalenze immobiliari infra-quinquennali è riconducibile alla volontà del legislatore di colpire solo quelle aventi natura speculativa: l'imponibilità o meno della plusvalenza è stata, quindi, circoscritta nei cinque anni perché oltre tale periodo non è ravvisabile (si presume) il carattere speculativo dell'acquisto e successiva vendita del bene.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

Per stabilire quale fosse il criterio da seguire per determinare il corrispettivo conseguito a seguito della cessione del diritto di superficie, con apposito documento di prassi[1], l'Amministrazione finanziaria fece presente che le disposizioni di cui all'art. 9, comma 5, del TUIR, relative alle cessioni a titolo oneroso, valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento. Di conseguenza, ai fini della qualificazione tributaria da attribuire al corrispettivo conseguito dalla cessione del diritto di superficie, occorreva applicare le norme tributarie che disciplinano la cessione a titolo oneroso dei beni immobili. Questa parificazione degli atti, a titolo oneroso, poteva operare solo se erano posti a confronto due valori omogenei. In sostanza, il corrispettivo percepito, a seguito della concessione del diritto di superficie poteva essere correttamente inquadrato nella fattispecie delineata all'art. 67, comma 1, lett. *b*), del TUIR, esclusivamente nell'ipotesi in cui il medesimo diritto reale fosse stato, in precedenza, acquistato a titolo oneroso.
Nel caso in cui, invece, il diritto reale di superficie fosse risultato concesso in assenza di un precedente acquisto a titolo oneroso (quindi a titolo originario) il corrispettivo percepito doveva comunque ritenersi tassabile ma sulla base di quanto previsto dall'art. 67, comma 1, lett. *l*), del TUIR, rientrando fra i redditi diversi anche quelli derivanti «dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere».
La differenza, così posta, risiede nella diversa metodologia di determinazione della plusvalenza. Nel primo caso, in presenza cioè di valori omogenei, è costituita dalla differenza fra i corrispettivi percepiti e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (art. 68 del TUIR) mentre nella seconda ipotesi, di acquisto a titolo originario (senza, quindi, aver sostenuto un costo oggettivamente determinabile e direttamente riferibile al diritto ceduto), la plusvalenza è costituita dalla differenza fra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione (art. 71, comma 2, del TUIR).
Ovviamente, se fra la cessione e l'acquisto (a titolo oneroso) del diritto reale di godimento fossero trascorsi più di cinque anni, la plusvalenza conseguita non poteva essere assoggettata a tassazione.
Questo orientamento era, tuttavia, destinato a mutare indirizzo a seguito del contributo offerto dalla Suprema Corte la quale, censurando il parere espresso dall'Agenzia delle Entrate, ha comunque osservato che il corrispettivo conseguito dalla cessione a titolo oneroso di un diritto di superficie impone il riferimento all'art. 9, comma 5, del TUIR, in base al quale le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso si applicano anche agli atti inerenti alla costituzione o al trasferimento di diritti reali di godimento. Per la persona fisica, pertanto, il corrispettivo in questione costituisce sempre un reddito diverso, se si tratta di un'area fabbricabile: sarà tassata la differenza tra il costo rivalutato e maggiorato delle spese e il prezzo di vendita.
Nel caso, invece, di terreno agricolo, allorquando non siano trascorsi cinque anni dal suo acquisto, il reddito non può essere inquadrato tra i redditi diversi, derivanti dall'assunzione di obblighi di «fare, non fare o permettere», poiché in relazione all'obbligo di permettere inteso come il concedere a terzi l'utilizzo del terreno, il collegamento è riferibile a diritti personali, piuttosto che a diritti reali e, nel caso di diritto di superficie, si è senza dubbio in presenza di diritti reali[2].
La nuova chiave di lettura offerta dai giudici di legittimità ha così indotto l'Amministrazione finanziaria a rivedere la tesi, in precedenza fornita, offrendo una nuova interpretazione, circa il regime tributario applicabile alle plusvalenze derivanti dalla cessione del diritto di superficie su un terreno agricolo di proprietà di una persona fisica, in linea con le valutazioni fatte dalla Suprema Corte[3].
Pertanto, uniformandosi al principio sancito dalla predetta Corte, è stato ribadito che la costituzione del diritto di superficie genera una plusvalenza solo nei casi in cui il terreno agricolo sia posseduto da meno di cinque anni come anche in presenza di aree fabbricabili.

---

[1] Agenzia delle Entrate, circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E.
[2] Cfr. Cass. Sez. V Civ. 4 luglio 2014, n. 15333, in *Giust. civ. Mass.*, 2014; 2 febbraio 2021, n. 2238 ord., *ivi*, 2021.
[3] Agenzia delle Entrate, circolare 20 aprile 2018, n. 6/E.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

Di tutto questo si è occupata nuovamente la Suprema Corte, con l'ordinanza 23 aprile 2024, n. 10930, in epigrafe, esaminando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione della C.T.R. la quale, condividendo la decisione dei primi giudici, aveva respinto l'appello in relazione alla pretesa di ritenere che il compenso percepito, nell'anno 2010, da alcune contribuenti, a seguito della stipula di un atto riguardante la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli di proprietà a favore di una società s.r.l. per la realizzazione di impianti fotovoltaici, fosse qualificabile come reddito diverso derivante dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere [art. 67, comma 1, lett. *l*) del d.p.r. n. 917/1986], atteso che la proprietà dei terreni agricoli era stata acquisita a titolo originario.
Per l'Agenzia, gli avvisi di accertamento finalizzati al recupero a tassazione, si fondavano sul presupposto che trovasse applicazione, nella fattispecie, l'art. 71, comma 2, del TUIR, secondo il quale il reddito da tassare è costituito dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione.
Gli atti in parola si rifacevano però a precedenti istruzioni ministeriali, superate dall'intervenuta giurisprudenza e dalla stessa prassi che si è uniformata alle indicazioni degli stessi giudici di legittimità.
Questi ultimi, nel merito, hanno ritenuto infondate tali motivazioni rilevando che nel caso di specie non trovasse applicazione l'art. 67, comma 1, lett. *l*) del TUIR e, conseguentemente, il corrispettivo ottenuto dalle contribuenti per la costituzione del diritto di superficie non fosse da interpretare come reddito diverso. Il procedimento, conclusosi con il rigetto del ricorso, ha ribadito quanto già affermato in altra circostanza e cioè che «in materia di imposta sui redditi, la plusvalenza derivante da cessione del diritto di superficie dopo che siano trascorsi almeno cinque anni dall'acquisto dell'immobile non è soggetta a tassazione come "reddito diverso" *ex* art. 81 (ora 67), comma 1, lett. *b*) o *l*), del d.p.r. n. 917 del 1986, qualora abbia ad oggetto un terreno agricolo, atteso che, da un lato, la lett. *b*) è applicabile solo alle aree fabbricabili e, dall'altro, la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, prevista dall'art. 9, comma 5, dello stesso decreto, non consente di ricondurre l'obbligo di concedere a terzi l'utilizzo di un terreno agli obblighi "di permettere", di cui alla lett. *l*), che si riferiscono a diritti personali piuttosto che a diritti reali, senza che rilevi la durata determinata e non permanente del diritto di superficie, atteso che dalla fissazione di un termine, consentita dall'art. 953 c.c., non deriva il mutamento della natura reale di tale situazione soggettiva».
Fin qui la l'ordinanza n. 10930/2024 che, tuttavia, non tiene conto (gli avvisi si riferiscono all'anno 2010) del mutato regime fiscale introdotto con l'art. 1, comma 92, della legge n. 213/2023 (legge di bilancio 2024) che ha apportato modifiche all'art. 9, comma 5, del TUIR stabilendo che la citata disposizione si applica laddove non è previsto diversamente. In particolare, la norma, conferma il regime previsto dal suddetto l'articolo, con riguardo alla cessione a titolo oneroso di diritti reali di godimento, mentre per quanto concerne la loro costituzione i relativi redditi sono qualificati come redditi diversi. Ciò significa che a far data dal 1° gennaio 2024 la costituzione dei diritti reali di godimento, ivi compreso il diritto di superficie, costituisce una fattispecie assoggettata a tassazione quale reddito diverso e la plusvalenza tassabile, a prescindere dal periodo temporale intercorso tra l'acquisto e la costituzione del diritto stesso[4].
Si ritiene, quindi, che, se in precedenza la costituzione del diritto di superficie poteva rappresentare un vantaggio economico per il titolare del terreno da oltre cinque anni in quanto il corrispettivo percepito non era soggetto a tassazione, d'ora in poi non sarà più così in quanto tale operazione sarà intesa in senso speculativo e sottoposta a imposizione quale reddito diverso.
Per completezza d'argomento, infine, è opportuno sottolineare che la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo, al fine di costruire un impianto fotovoltaico, ha riflessi, come anticipato, anche ai fini dell'imposizione indiretta e, in particolar modo, dell'imposta di registro. Sia la prassi che la giurisprudenza si sono, infatti, occupate della questione con valutazioni non sempre coincidenti.

[4] Con la modifica recata dall'art. 1, comma 92, della legge n. 213/2023 all'art. 67, lett. *h*) del TUIR è previsto che costituiscono redditi diversi, oltre a quello di usufrutto, anche i diritti reali derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

L'Amministrazione finanziaria[5] aveva, dapprima, precisato che per effetto delle modifiche introdotte con l'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 gli atti aventi ad oggetto la concessione del diritto di superficie, stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, erano soggetti ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9 per cento, posto che l'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - TUR), prevede, tra gli atti soggetti a tassazione che hanno per oggetto il trasferimento di immobili, quelli «traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento».
Anche la Suprema Corte era dello stesso avviso, affermando che «in tema di imposta di registro, all'atto di costituzione del diritto di superficie su un terreno a destinazione agricola in favore di una società per consentirle di realizzarvi un impianto fotovoltaico si applichi l'aliquota dell'8 per cento (oggi del 9 per cento) e non quella del 15 per cento, prevista dalla stessa norma per i trasferimenti aventi ad oggetto i terreni agricoli»[6].
Sta di fatto che l'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad una istanza di interpello[7], ha precisato, rifacendosi a un precedente documento di prassi[8], che la costituzione del diritto di superficie su di un terreno agricolo, laddove non siano applicabili specifiche disposizioni agevolative di legge, è soggetta all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 15 per cento, unitamente alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna, contestando così la decisione dei giudici di legittimità. L'aliquota del 15 per cento si applica ai trasferimenti di terreni a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.
Secondo il costante pensiero dell'Amministrazione finanziaria, infatti, nella nozione di trasferimento, soggetto a tassazione con la maggiore aliquota, sarebbe da ritenersi compresa anche quella di costituzione dei diritti reali di godimento. Tesi che non trova riscontro nella giurisprudenza e che comunque è portata avanti a spada tratta sul presupposto che per la tassazione degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari il legislatore non ha operato alcuna distinzione di trattamento, a seconda della natura dell'atto (costitutivo o traslativo), prevedendo genericamente per gli stessi le medesime imposte previste per i corrispondenti atti negoziali a titolo oneroso.
Per quanto concerne la base imponibile l'art. 43, lett. *a*) del d.p.r. n. 131/1986 prevede che per i contratti traslativi o costitutivi di diritti reali è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto.

Luigi Cenicola

[5] Agenzia delle Entrate, circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E cit.
[6] Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 febbraio 2021, n. 3461 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2021.
[7] Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 3 luglio 2023, n. 365.
[8] Agenzia delle Entrate, circolare 29 maggio 2013, n. 18/E.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE