

## LA CASSAZIONE RIBADISCE CHE LA COSTITUZIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE SU TERRENO AGRICOLO NON SCONTA L'ALiquOTA DEL 15%

[SENTENZE ANNOTATE](#)

NOTIZIARIO N 208 DEL 11 NOVEMBRE 2024

[DEBORA FASANO](#)

Con l'ordinanza n. 27293 del 22 ottobre 2024, la Cassazione è tornata a pronunciarsi in ordine alla tassazione, in materia di imposta di registro, degli atti costitutivi del diritto di superficie su terreni agricoli [\[1\]](#), escludendo per gli stessi l'applicazione dell'aliquota del 15%, come invece sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, da ultimo con una risposta ad interpello [\[2\]](#) che aveva destato perplessità, come già rilevato in una nota di questo Ufficio studi, alla quale si rinvia [\[3\]](#).

La Suprema Corte pone subito in luce che la questione all'esame è stata già affrontata con l'ordinanza n. 3461/2021 e che «l'oggetto del presente giudizio riguarda anche in questo caso l'applicabilità dell'aliquota del 15% dell'imposta di registro all'atto di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo di proprietà del contribuente ovvero dell'aliquota dell'8% (*ndr: attualmente 9%*), come autoliquidata dal notaio rogante». Nella specie, le parti «hanno costituito un diritto di superficie a favore della società ... su un terreno di sua proprietà avente destinazione "agricola", prevedendo la realizzazione di un impianto fotovoltaico».

Con un unico motivo di ricorso, rigettato dalla Suprema Corte, l'Agenzia delle entrate ha denunciato «la violazione o falsa applicazione dell'art. 1 Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (nella versione *ratione temporis* applicabile),... 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 disposizione dell'art. 1 della Tariffa, relativa alla tariffa dell' imposta di registro, avrebbe 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».

Posto ciò, una volta richiamato il dettato normativo di cui all'art. 1, terzo periodo, della tariffa, parte I, allegata al TUR, applicabile *ratione temporis*, la Cassazione ha evidenziato che «dalla chiara 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...» [\[4\]](#).

Secondo la Suprema Corte, «in ragione della chiara distinzione rilevabile dal disposto dell'art. 952 cod. civ. va precisato che alla formazione della proprietà superficaria si perviene mediante la "costituzione" del diritto di superficie (Cass. n. 1844/1993), 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". In ragione del carattere intrinsecamente temporaneo del diritto, la proprietà superficaria deve ritenersi un diritto ontologicamente diverso da quello di piena proprietà (v. Cass. n. 23547/2017)». La precisazione- sottolinea la Cassazione- «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 superficiario, 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 (Cass. n. 15066/2023). 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"».

Già questa Corte, con sentenza n. 16495 del 2003- si precisa ancora nell'ordinanza in commento-, «ha distinto gli atti traslativi da quelli costitutivi di diritti reali di godimento (quali le servitù prediali) individuando gli atti di costituzione dei diritti reali in quelli che determinano una mera compressione del diritto di proprietà ma non un trasferimento del diritto immobiliare (così v. Cass., Sez. T, n. 22201/2019, Cass., Sez. T, n. 22200/2019, Cass., Sez. T, n. 22198/2019 e Cass., Sez. T, n. 22199/2019). Del resto, laddove il legislatore ha voluto tassare anche gli atti di costituzione lo ha espressamente previsto».

Per quanto sopra espresso, in definitiva, ad avviso della Cassazione, «si deve dissentire dalle argomentazioni illustrate in ricorso dall'Agenzia delle entrate, laddove si assume che con la circolare n. 36/E/2013, si è data la corretta interpretazione del disposto dell'art. 1 della tariffa, nel senso che avrebbe assimilato, ai fini dell'applicabilità dell'aliquota del 15%, gli atti costitutivi di diritti reali a quelli traslativi, non potendo attribuirsi valore vincolante alle circolari interpretative dell'Agenzia delle Entrate».

*Debora Fasano*

---

[1] In senso conforme, v. la precedente ordinanza, Cassazione n. 3461 dell'11 febbraio 2021.

[2] V. risposta ad interpello n. 365 del 3 luglio 2023.

[3] V. Segnalazione novità prassi interpretative, *Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo e tassazione di registro: l'Agenzia delle entrate non avalla la posizione della Cassazione*, in *CNN Notizie* del 25 luglio 2023, est. Cannizzaro.

[4] L'attuale terzo periodo dell'art. 1 della tariffa, parte I, allegata al TUR, prevede l'applicazione dell'aliquota del 15% *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*».