

Diritto di superficie, aliquota ridotta per la costituzione

Risoluzione Entrate

Il Fisco si adegua alla Corte di cassazione: imposta di registro al 9% non più al 15%

Angelo Busani

La costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo, al fine di costruire un impianto fotovoltaico, è soggetta all'imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento e non con l'aliquota del 15 per cento: lo riconosce l'agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 23/E di ieri, con la quale viene dunque cancellato il precedente orientamento dell'amministrazione finanziaria, contenuto nella circolare 36/E/2013 ove si affermava che agli atti traslativi o costitutivi del diritto di superficie doveva appli-

carsi l'aliquota 8 per cento, fatta tuttavia eccezione per il caso della superficie costituita su area agricola, nel quale avrebbe dovuto applicarsi l'aliquota del 15 per cento.

Il cambiamento di opinione dell'Agenzia è dovuto a due sentenze della Cassazione (n. 3461/2021 e n. 27293/2024) nelle quali si è deciso per l'applicazione dell'aliquota del 9 per cento alla costituzione di diritto di superficie su area agricola. La controversia interpretativa sviluppata su questa fattispecie è così sintetizzabile:

- secondo la precedente opinione dell'Agenzia, avrebbe dovuto essere inquadrata nel terzo periodo dell'articolo 1 della Tariffa Parte Prima allegata al dpr 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro), il quale dispone l'aliquota del 15 per cento per «il trasferimento» che «ha per oggetto terreni agricoli» a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali;

- secondo la Cassazione dovrebbe essere da catalogare invece nel primo periodo dell'articolo 1 della Tariffa predetta Parte Prima allegata al dpr 131/1986, il quale dispone l'aliquota del 9 per cento per gli «atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento».

Il ragionamento su cui si basa quest'ultima tesi è che il diritto di superficie (vale a dire il diritto di fare e mantenere una costruzione sul fondo altrui) è un diritto reale che, quando si origina – così come accade nel caso in cui sia il proprietario del fondo a concederlo – si «costituisce» e non si «trasferisce».

Viceversa, un «trasferimento» si ha quando il superficiario vendà il suo diritto di superficie oppure eriga un manufatto in esecuzione del diritto di superficie e poi sottoponga ad alienazione il diritto di proprietà superficaria di questo edificio.

Pertanto, dato che il terzo periodo dell'articolo 1 della Tariffa concerne solo il «trasferimento» di terreni agricoli, mentre il primo periodo concerne ogni «atto costitutivo» di diritti reali immobiliari, alla costituzione del diritto di superficie (a prescindere dalla natura agricola o edificabile dell'area su cui è impresso) si applica l'imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento.

Così ragionando, la Cassazione, in sostanza ripropone, con riguardo al diritto di superficie, lo stesso ragionamento svolto da oltre 20 anni (Cassazione 16495/2003) con riguardo alla costituzione del diritto di servitù: anche in questo caso, infatti, trattandosi della «costituzione» di un diritto reale (e non di un «trasferimento») si è al di fuori dell'applicazione del terzo periodo dell'articolo 1 della Tariffa Parte Prima e quindi non rileva la natura (agricola o edificabile) del fondo sul quale la servitù è impressa, in quanto l'aliquota del registro è in ogni caso quella del 9 per cento.