

IMPOSTE SUL REDDITO

La Cassazione contraddice le Entrate sul diritto di superficie

di Luigi Scappini

La **Corte di Cassazione**, con la recente **sentenza n.15333 depositata in cancelleria il 4 luglio 2014**, disconosce l'indirizzo fornito dall'Agenzia delle Entrate nella **Circolare n. 36/E/2013** in tema di disciplina fiscale applicabile alle **cessioni del diritto di superficie**, prassi utilizzata moltissimo nell'ultimo decennio, in conseguenza soprattutto dell'espansione delle energie rinnovabili.

Con la cessione del diritto di superficie, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 952 e seguenti del codice civile, il **proprietario di un suolo** o un fabbricato **permette** a un **soggetto terzo di costruire, al di sopra del bene immobile**.

Allo scadere del diritto opera il **principio di accessione**, e il fabbricato è devoluto al proprietario del suolo. Di norma il **passaggio è gratuito**, tuttavia, la giurisprudenza di legittimità (sentenza n.1369/1980) ha avuto modo di affermare che **"se non è consentito all'autonomia negoziale delle parti derogare agli effetti dell'accessione automatica che si determina all'atto di estinzione del diritto, è invece consentito provvedere convenzionalmente circa il carattere di gratuità o meno della devoluzione prevista dall'articolo 953 codice civile."**

Riprendendo i concetti già espressi in un **precedente intervento**, si ricorda come, il **corrispettivo derivante dalla cessione di un diritto di superficie** da parte di una persona fisica, è unanimemente **ricodotto tra i redditi diversi**, discusso è semmai **quale sia la corretta fattispecie di reddito diverso** cui ricondurla.

Da un lato si può **equiparare la cessione del diritto di superficie**, in ragione di quanto previsto dall'articolo 9, comma 5 Tuir, ai sensi del quale **"le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento"**, alla **cessione dei terreni e/o fabbricati** cui si riferisce, e dall'altro alla assunzione di **"obblighi di fare, non fare o permettere"**.

La richiamata **Circolare n.36/E/2013**, in maniera salomonica, **ha sposato entrambi le teorie**, sulla **base di ragionamenti logici** che sin da subito non hanno convinto e che, da ultimo, sono stati **sconfessati dalla Suprema Corte di Cassazione**.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate ritiene applicabile la previsione di equiparazione, di cui all'**articolo 9, comma 5** Tuir richiamato, solamente laddove sia possibile procedere ad una

contrapposizione di due **valori omogenei** e questo è fattibile solo allorquando il diritto di **superficie** sia stato **acquistato**, in precedenza, **a titolo oneroso e con un importo oggettivamente determinabile**.

Tale **posizione**, frutto probabilmente della necessità di recuperare un considerevole gettito “sfuggito”, aggiungiamo noi lecitamente, dalle maglie del Fisco, **è stata correttamente sconfessata dalla sentenza n.15333** che leggendo e interpretando semplicemente le norme di legge ha statuito che *“essendo il **diritto di superficie un diritto reale**, è pienamente **applicabile l’art.9, co.5 Tuir, implicante l’equiparazione della disciplina fiscale relativa alle cessioni a titolo oneroso della piena proprietà degli immobili agli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento. Per la persona fisica, il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie costituisce dunque reddito diverso ex art.81, co.1, lett. b), vecchia numerazione, oggi art.67, del Tuir, qualora si tratta di area fabbricabile. In caso di terreno agricolo, invece, nessuna tassazione, salvo che non siano trascorsi almeno cinque anni dall’acquisto.”***

In altri termini, e focalizzando l’attenzione sui tanti contribuenti che negli anni passati hanno proceduto alla **cessione del diritto di superficie su terreni a società** operanti nel comparto delle energie rinnovabili, **non si avrà emersione di materia imponibile** allorquando i **terreni**, cui il diritto concesso si riferisce, siano alternativamente **posseduti da almeno un quinquennio o pervenuti per successione mortis causa**.

A questo punto rimane solamente da risolvere la *questio* connessa alla **corretta quantificazione del reddito diverso** da ricondurre, nell’ipotesi di cessione di un diritto di superficie costituito su un terreno edificabile o un terreno agricolo anteriormente a un quinquennio dall’acquisto della proprietà, a tassazione

Sul punto constano **due differenti impostazioni**: da un lato **l’indirizzo di prassi** che, con le [Risoluzioni n.157/E/2007](#) e [n.112/E/2009](#), **nega la sussistenza di un valore attribuibile al diritto di superficie**, di modo che la **plusvalenza consiste nel corrispettivo percepito** e dall’altro **l’Aidc di Milano** che, con la **norma di comportamento n.183** ritiene estendibile il criterio di cui alla [Risoluzione n.379/E/2008](#) secondo cui *“mentre non si pongono problemi in ordine alla determinazione del corrispettivo della servitù, contrattualmente determinato, per individuare il prezzo di acquisto originario della stessa può essere utilizzato un criterio di tipo proporzionale fondato sul rapporto tra il **valore complessivo attuale del terreno agricolo** e il **corrispettivo percepito per la costituzione della servitù**.”*