

IMPOSTE SUL REDDITO

Cessione del diritto di superficie. Nuovi chiarimenti

di Lucia Recchioni

Con la [circolare 6/E/2018](#) di ieri, 20 aprile, l'Agenzia delle Entrate ha rivisto il suo precedente orientamento con riferimento al corretto **trattamento fiscale** dei **corrispettivi** percepiti a seguito della costituzione di un **diritto reale di superficie** su un terreno.

La vicenda, infatti, era già stata oggetto di un precedente chiarimento di **prassi**, la [circolare 36/E/2013](#), con la quale l'Agenzia delle entrate aveva legato la corretta determinazione delle imposte alle precedenti **modalità di acquisizione** del **diritto reale di superficie**.

Più precisamente:

- se il **diritto di superficie** era stato acquistato da un precedente titolare, la plusvalenza realizzata **entro cinque anni** dall'acquisizione del diritto medesimo doveva essere tassata come **reddito diverso** ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lett. b\), Tuir](#) (se, invece, il diritto reale di superficie fosse stato ceduto **oltre i cinque anni** dall'acquisto, la plusvalenza realizzata **non** sarebbe stata fiscalmente **imponibile**),
- se il **diritto di superficie** non era stato acquistato in precedenza da un terzo, secondo il precedente orientamento la plusvalenza doveva ritenersi in ogni caso **imponibile** ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera l\), Tuir](#) (in forza del quale sono inclusi fra i redditi diversi quelli derivanti "dalla assunzione di **obblighi di fare, non fare o permettere**").

Sul tema è però successivamente intervenuta la **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 15333 del 04.07.2014](#), fornendo un'interpretazione che ha imposto all'Amministrazione finanziaria una modifica del proprio orientamento.

Tutto ha origine della corretta interpretazione dell'[articolo 9 Tuir](#).

Come chiarisce infatti la **Corte di Cassazione** con la richiamata sentenza "Per quanto riguarda il trattamento tributario da applicare ai fini delle imposte sui redditi al corrispettivo conseguito dalla cessione a titolo oneroso di un **diritto di superficie** va richiamato anzitutto l'**articolo 9, comma 5, Tuir**, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel quale si stabilisce che le disposizioni relative alla **cessioni a titolo oneroso** si applicano anche nei confronti degli atti che importano la **costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento**". Pertanto, "essendo il **diritto di superficie un diritto reale**, è pienamente applicabile l'**articolo 9, comma 5, Tuir**, implicante l'**equiparazione della disciplina fiscale relativa alla cessione a titolo oneroso della piena proprietà** degli immobili agli atti che importano la **costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento**".

Pertanto, secondo il condivisibile orientamento dei **giudici**, il **corrispettivo** della cessione del diritto di superficie non può mai essere inquadrato tra i **redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere** in quanto:

1. l'[articolo 9, comma 5, Tuir](#) prevede la generale **equiparazione** del trasferimento di un **diritto reale di godimento** al trasferimento del **diritto di proprietà**,
2. i redditi determinati dall'assunzione di obblighi, cui fa riferimento l'[articolo 67, comma 1, lett. l\), Tuir](#), vanno ricollegati specificatamente a **diritti personali**, piuttosto che a **diritti reali**.

Deve quindi ritenersi che alla **cessione di diritti reali di superficie** debba essere applicata la normativa prevista per le **cessioni a titolo oneroso** e, più precisamene, le disposizioni di cui agli [articoli 67](#) e [68 Tuir](#).

Pertanto:

- ai sensi dell'[articolo 68 Tuir](#), la plusvalenza è costituita dalla differenza tra i **“corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo”**. Come precisato dalla circolare in commento **“Nel caso in cui il diritto reale di superficie sia concesso senza un precedente acquisto a titolo oneroso, la plusvalenza sarà determinata individuando il “prezzo di acquisto” originario del diritto secondo un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell'area fabbricabile e il corrispettivo percepito per la costituzione del diritto di superficie, da applicare al costo originario di acquisto del terreno (cfr. risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E)”**;
- ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lett. b\), Tuir](#), devono essere inclusi fra i **redditi diversi**, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente **“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”**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA DICHIARAZIONE DELLE PERSONE FISICHE E IL MODELLO 730

Scopri le sedi in programmazione >