

IMPOSTE SUL REDDITO

Cessione del diritto di superficie da parte di persone fisiche: regime fiscale

di Sandro Cerato

La **cessione del diritto di superficie** da parte di una persona fisica genera sempre **redditi diversi immobiliari**, con conseguente **esclusione da tassazione** se trattasi di **terreno agricolo detenuto da oltre cinque anni**.

È questa la conclusione cui si perviene oggi per identificare il **trattamento fiscale** derivante dalla **cessione del diritto di superficie** ad opera di una **persona fisica**.

Trattandosi di un **diritto reale**, il punto di partenza è costituito dall'[articolo 9, comma 5, Tuir](#), secondo cui “*ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento*”.

Pertanto, **anche la cessione del solo diritto di superficie a titolo oneroso è equiparata alla cessione della piena proprietà di un bene immobile**.

Conseguentemente, la plusvalenza riveniente dalla **cessione del diritto** in questione rientra tra quelle “immobiliari” di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. b\), Tuir](#).

Tuttavia, secondo una prima interpretazione dell’Agenzia delle Entrate ([circolare 36/E/2013](#)) la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso del diritto di superficie deve essere inquadrata, alternativamente:

- tra i **redditi diversi “immobiliari”** di cui all'[articolo 67, lett. b\), Tuir](#), esclusivamente nell’ipotesi in cui il diritto sia stato acquistato in precedenza a titolo oneroso;
- tra i **redditi diversi di cui all’ 67, comma 1, lett. l), Tuir** (corrispettivi derivanti da obblighi di fare, non fare o permettere), quando il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie è stato **acquisito a titolo originario** (ossia quando in precedenza non è stato pagato un corrispettivo per l'**acquisizione del diritto di superficie**, bensì per l’acquisizione della **proprietà del bene**).

Secondo l’Agenzia delle Entrate la **descritta distinzione si rendeva necessaria**, poiché, solo laddove il **diritto di superficie fosse stato acquisito in precedenza**, al corrispettivo di vendita si sarebbe potuto contrapporre un termine omogeneo, con conseguente **qualificazione del reddito quale plusvalenza immobiliare**.

Al contrario, si riteneva che, se i due **termini** non potevano essere considerati tra di loro **omogenei**, la plusvalenza non doveva essere inquadrata tra quelle **immobiliari**, bensì tra quelle **"residuali"** di cui alla citata [lett. l\) dell'articolo 67 Tuir](#).

Sul fronte giurisprudenziale, negli anni scorsi si è pronunciata la [Suprema Corte con la sentenza n. 15333/2014](#), secondo cui la **cessione del diritto di superficie** rientra in ogni caso tra i **redditi diversi immobiliari** ([articolo 67, lett. b, Tuir](#)), e **non** tra quelli derivanti da **obblighi di fare, non fare e permettere** ([lett. l dell'articolo 67](#)) poiché in tale ultima disposizione possono rientrare solamente i **redditi derivanti dalla cessione di diritti di natura "personale"** e non dal trasferimento di diritti reali.

Sulla stessa lunghezza d'onda si segnala una sentenza della [CTP Reggio Emilia \(n. 222/2/2017\)](#) secondo cui essendo il **diritto di superficie un diritto reale**, è pienamente applicabile [l'articolo 9, comma 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**, quindi, il **corrispettivo** derivante dalla cessione del **diritto di superficie** costituisce reddito diverso *ex articolo 67, comma 1, lett. b, Tuir*, qualora si tratti di **area**.

In caso di **cessione di terreno agricolo**, invece, **nessuna tassazione, salvo che non siano trascorsi meno di cinque anni dall'acquisto**.

Con la [risposta a interrogazione parlamentare del 15 settembre 2016 n. 5-09475](#), l'Agenzia delle Entrate ha preso atto del **contrasto** tra l'**orientamento dell'Amministrazione finanziaria** e della **giurisprudenza** e con la [circolare 6/E/2018](#) ha **mutato orientamento**.

Come si legge nel documento in questione, infatti, “*Tenuto conto dell'orientamento della Suprema Corte e stante la formulazione generica dell'articolo 9, comma 5, del Tuir, si ritiene che l'equiparazione effettuata dalla norma debba operare indistintamente ogni volta in cui si configuri la costituzione o la cessione, a titolo oneroso, di diritti reali di godimento e, nel caso specifico, del diritto di superficie*”.

Pertanto, **si rientra in ogni caso nella fattispecie di cui all'[articolo 67, lett. b](#)**, con la conseguenza che se la cessione riguarda un **terreno agricolo** il decorso del **quinquennio** esclude da **tassazione la plusvalenza**.

Infine, 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 (si veda quanto descritto in precedenza, nonché la [risoluzione AdE 379/E/2008](#)).

Seminario di specializzazione

L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)