CIRCOLARE N. 6/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 20/04/2018

OGGETTO: **Trattamento fiscale dei corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto reale di superficie**

INDICE

Premessa 3

1. Sentenza Corte di Cassazione del 4 luglio 2014, n. 15333 4

Premessa

Con la circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E sono stati forniti chiarimenti in merito al trattamento fiscale dei corrispettivi percepiti a seguito di costituzione di un diritto reale di superficie su un terreno al fine di consentire l'installazione di impianti di produzione di energia alternativa.

In tale documento di prassi si precisa che il trattamento fiscale di tali corrispettivi si differenzia in base alle modalità di acquisizione del diritto reale di superficie.

In particolare, nell'ipotesi in cui il diritto reale di superficie sia stato acquistato a titolo oneroso da un precedente titolare, la plusvalenza realizzata va considerata reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e, dunque, soggetta a tassazione esclusivamente se realizzata entro cinque anni dal momento in cui si era verificata l'acquisizione del medesimo diritto.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il diritto reale di superficie fosse stato ceduto oltre i cinque anni dall'acquisto, la plusvalenza realizzata non sarebbe stata fiscalmente imponibile in base al disposto del citato articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR.

Nell'ipotesi in cui il diritto reale di superficie fosse stato concesso in assenza di un precedente acquisto a titolo oneroso, il corrispettivo percepito sarebbe stato, in ogni caso, imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l) del TUIR, secondo il quale sono inclusi fra i redditi diversi quelli derivanti "dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere".

Tenuto conto dell'orientamento giurisprudenziale espresso dalla Corte di Cassazione, con la sentenza 4 luglio 2014, n. 15333, i suddetti chiarimenti devono intendersi superati come di seguito illustrato.

1. Sentenza Corte di Cassazione del 4 luglio 2014, n. 15333

La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15333 del 4 luglio 2014, è intervenuta precisando quale regime fiscale applicare alla plusvalenza derivante dalla cessione del diritto di superficie su di un terreno agricolo di proprietà di una persona fisica.

In particolare, la Suprema Corte ha affermato che "In base alla disposizione *recata dall'art. 952 c.c., il proprietario del fondo può costituire il diritto di fare e* mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà.

Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo. 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'art.* 9, comma 5, del 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 superfi*cie un diritto reale, è pienamente *applicabile l'articolo 9, comma 5, del 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. Per la persona fisica, il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie costituisce dunque reddito diverso ex articolo 81, comma 1, lettera b), vecchia numerazione, oggi articolo 67, del TUIR, qualora si tratti di area fabbricabile (sarà tassata la differenza tra il costo, rivalutato e maggiorato delle spese, ed il prezzo di vendita).

In caso di terreno agricolo, invece, nessuna tassazione (n.d.r. si rende applicabile) salvo che non siano trasco*rsi almeno cinque anni dall'acquisto*.

Infatti, il reddito afferente tale corrispettivo non può essere inquadrato tra i redditi *diversi ed in particolare tra quelli derivanti dall'*assunzione di obblighi di permettere di cui a*ll'articolo 81*, lett. l), (ora 67) del TUIR, in quanto, da un lato, la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di p*roprietà, correlata all'art.* 9 comma 5 del TUIR, non consente, neanc*he, l'applicazione dell'art. 67, lett.* l), del TUIR, in relazione *all'obbligo di permettere (concedere a terzi l'utilizzo del terreno), e, dall'altro lato, i redditi determinati dall'assunzione di obblighi, cui fa riferimento tale ultima* disposizione, vanno ricollegati specificatamente a diritti personali, piuttosto che a diritti reali.

E, nel caso di diritto di superficie, si è indiscutibilmente in presenza di diritti reali*".*

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.

Di conseguenza, in base a quanto sopra esposto, si ritiene che alla costituzione ed alla cessione di diritti reali di superficie deve essere comunque applicata la normativa prevista per le cessioni a titolo oneroso e, in particolare, quella contenuta negli articoli 67 e 68 del TUIR.

Più precisamente, il citato articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR prevede che sono 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, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior

parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, 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".

Posto che la costituzione del diritto di superficie in esame genera una plusvalenza – qualora il terreno agricolo sia posseduto da meno di cinque anni e in ogni caso per le aree fabbricabili – occorre individuare le modalità di determinazione della stessa.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 68, comma 1, del 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".

Pertanto, nel caso di cessione del diritto di superficie acquistato da meno di cinque anni, la plusvalenza sarà costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il costo di acquisto del diritto stesso.

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).

******

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)