

## Agenzia delle Entrate - Risoluzione 03/04/2025, n. 23/E

Atti "costitutivi" del diritto di superficie su terreni agricoli - Articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Emanata dall'Agenzia delle entrate, Divisione contribuenti, Direzione centrale persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali.

Con riferimento alla tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di un atto di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della Tariffa, Parte prima (di seguito, Tariffa), allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (TUR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, si forniscono le seguenti indicazioni.

Il diritto di superficie è disciplinato dagli articoli 952 e seguenti del codice civile. In particolare, l'articolo 952 (rubricato "Costituzione del diritto di superficie") prevede, al primo comma, che "Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà" e, al secondo comma, che "Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo".

Dal punto di vista fiscale, l'articolo 43, comma 1, lettera a), del TUR stabilisce che "La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: [...] per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto [...]".

In relazione all'aliquota applicabile, l'articolo 1, comma 1, della Tariffa dispone, al primo periodo, che sono soggetti a imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento gli "Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi" e, al terzo periodo, che l'imposta di registro si applica con l'aliquota del 15 per cento "Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale".

Al riguardo, la circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E, al paragrafo 8 concernente il "Diritto di superficie su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici", aveva chiarito che "in base al disposto dell'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento sono assoggettati all'imposta nella misura dell'8 per cento. Tuttavia, nell'ipotesi in cui oggetto della concessione del diritto di superficie sia un terreno agricolo, l'imposta è applicata nella misura del 15 per cento" e che "per effetto delle modifiche introdotte con l'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23, all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, gli atti aventi ad oggetto la concessione del diritto di superficie di cui si tratta, stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, saranno soggetti ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9%". [1]

Diversamente, la Corte di Cassazione, con ordinanza 22 ottobre 2024, n. 27293, ha affermato l'applicabilità a un atto di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico dell'imposta di registro con l'aliquota dell'8 per cento prevista, *ratione temporis*, dall'articolo 1, comma 1, primo periodo, della Tariffa, in luogo di quella del 15 per cento di cui al successivo terzo periodo.

Nella citata pronuncia la Corte, dopo aver ricostruito la disciplina civilistica del diritto di superficie [2], ha precisato che la disposizione del terzo periodo dell'articolo 1, comma 1, della Tariffa "è applicabile al

trasferimento e non alla "costituzione" di un diritto reale di godimento".

L'orientamento espresso dalla citata ordinanza n. 27293 del 2024 è conforme a quello precedentemente riportato nell'ordinanza 11 febbraio 2021, n. 3461, ove la Cassazione, sempre con riferimento alla tassazione di un atto di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, ha condiviso "l'indirizzo già espresso con sentenza n. 16495 del 2003 [...] in fattispecie riguardante la costituzione di un diritto di servitù (ai fini fiscali assimilabile a quella in esame), secondo cui: "Il termine trasferimento contenuto nel D.P.R. 131 del 1986, art. 1, della tariffa allegata è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante)". [3]

Tanto premesso, alla luce del richiamato orientamento della giurisprudenza di legittimità, devono ritenersi superate le indicazioni contenute nei documenti di prassi sopra indicati, con specifico riferimento alla tassazione, ai fini dell'imposta di registro, degli atti di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli.

Pertanto, agli atti di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli si applica l'aliquota del 9 per cento prevista dal primo periodo dell'articolo 1, comma 1, della Tariffa, in luogo dell'aliquota del 15 per cento di cui al terzo periodo del medesimo comma.

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

[1] Cfr. anche circolare 10 giugno 1986, n. 37, parte n. 39, la quale aveva precisato che l'articolo 1-bis della Tariffa, Parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634, secondo cui si applica l'aliquota del 15 per cento agli "Atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, atti traslativi e costitutivi di diritti reali immobiliari, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi", è stato assorbito nel vigente articolo 1 della Tariffa; risoluzione 22 giugno 2000, n. 92, che, sia pure con riferimento agli atti di "costituzione" di servitù di elettrodotto su terreni agricoli, aveva chiarito che le disposizioni del comma 1 dell'articolo 1 della Tariffa "attengono alle diverse tipologie di atti traslativi elencati nel primo periodo, nonché alle diverse ipotesi che si possono verificare nell'ambito della medesima categoria di atti, individuati nei periodi successivi al primo.

Il primo periodo del comma 1, infatti, espressamente stabilisce l'obbligo della registrazione in termine fisso per gli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi".

Nei successivi periodi viene altresì precisata la modalità di tassazione di ogni singolo "trasferimento"; è evidente che devono intendersi ricompresi in tale termine anche gli atti "costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento", in quanto espressamente indicati nel primo periodo del comma in esame.

Da quanto precisato consegue che non vi è alcun dubbio circa l'applicabilità agli atti costitutivi di servitù su di un terreno agricolo dell'aliquota proporzionale del 15 per cento, prevista dal più volte citato art. 1 della Tariffa. Tale trattamento va esteso a tutti i trasferimenti di terreni di natura agricola che non si avvalgono di particolari regimi agevolativi"; nonché, da ultimo, risposta a interpello n. 365, pubblicata il 3 luglio 2023.

[2] La Corte ha evidenziato che l'articolo 952 del codice civile individua due fattispecie distinte: "La prima è la concessione da parte del proprietario di un fondo del diritto di erigere e mantenere una costruzione al di sopra di esso a favore di un terzo, il quale acquisirà la proprietà del manufatto, una volta completato. La seconda consiste nel trasferimento della titolarità giuridica di un immobile

separatamente dalla proprietà del suolo che rimane in capo al concedente.

2.8 In entrambe le configurazioni contemplate dall'art. 952 cod. civ., si assiste alla separazione tra la titolarità giuridica del fondo e quella della costruzione (da edificare o già esistente).

L'istituto non comporta, però, un frazionamento della titolarità giuridica del suolo che [...] rimane in capo al concedente, ma una compressione per quest'ultimo del diritto di proprietà a seguito della rinuncia ad esercitare il suo pieno potere di disposizione sul bene gravato dal diritto di superficie. Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo. La "costituzione" a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie) non determina alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario [...].

3. In ragione della chiara distinzione rilevabile dal disposto dell' art. 952 cod. civ. va precisato che alla formazione della proprietà superficiaria si perviene mediante la "costituzione" del diritto di superficie (Cass. n. 1844/1993) [...], atteso che la costituzione di un diritto di superficie ha consentito successivamente di costruire e mantenere la proprietà dell'impianto fotovoltaico distinta da quella del suolo, sicché solo tale proprietà superficiaria può essere "trasferita".

[3] Con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro agli atti "costitutivi" di servitù su terreni agricoli, si rinvia alla risoluzione 15 gennaio 2021, n. 4/E, che, nel richiamare, tra le altre, la citata sentenza n. 16495 del 2003, ha affermato che, ai fini dell'imposta di registro, la tassazione degli atti "costitutivi" di servitù su terreni agricoli è operata con l'aliquota prevista dall'articolo 1, comma 1, primo periodo, della Tariffa, in luogo di quella prevista dal terzo periodo del medesimo comma, superando, sul punto, le indicazioni contenute nella citata risoluzione n. 92 del 2000 e riprese nella circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, paragrafo 4.16.

La Direttrice centrale