La corretta interpretazione della disciplina in materia di tassazione del diritto di superficie



Con la circolare 6 del 20 aprile 2018, "*adeguata*" l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate all'orientamento della Corte di Cassazione espresso con la sentenza del 4 luglio 2014, n. 15333 (in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati), secondo cui "il reddito afferente tale corrispettivo **non può essere inquadrato tra i redditi … derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere** di cui all'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 proprietà, correlata all'art. 9 comma 5 del TUIR, **non consente, neanche, 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".

Con la nuova circolare, l'A.F. "*supera*" i chiarimenti forniti nella circolare n. 36 del 19 dicembre 2013 ***(par. 8 in "Finanza & Fisco" n. 39/2013, pag. 3192)*** dopo oltre 18 mesi dalla richiesta "*parlamentare*" in Commissione Finanze della Camera (**vedi risposta 5-09475 Pelillo di seguito riportata**).

In sostanza, tenuto conto del citato orientamento della Suprema Corte e stante la **formulazione generica** dell'articolo 9, comma 5, del TUIR, l'Entrate modificano le precedenti istruzioni affermando che "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".

Ne consegue che **il corrispettivo della cessione del diritto di superficie non potrà essere inquadrato tra i redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere** e alla costituzione ed alla cessione di diritti reali di superficie **deve essere 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 comma 1, lettera *b*), del citato articolo 67, del TUIR, secondo il quale **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**, la circolare indica le modalità di

determinazione della plusvalenza, richiamando quanto già statuito con la risoluzione dell Agenzia delle Entrate n. 379 del 10 ottobre 2008 (in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati). Al riguardo, le Entrate, dopo aver ricordato 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*»; nella specie, differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il costo di acquisto del diritto stesso, puntualizza che 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.

Nel diverso tema delle plusvalenze patrimoniali nell'ambito dell'impresa si ricorda che per la risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009 (in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati) rientra tra le plusvalenze tassabili il corrispettivo spettante per la costituzione del diritto di superficie su un terreno patrimoniale o strumentale.

I documenti richiamati

Per la cessione di diritti di superficie su terreni vale la disciplina fiscale delle cessioni di proprietà

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6 E del 20 aprile 2018: «*IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di diritto di superficie di Terreno – Qualificazione quale "reddito diverso" ex art. 67, comma 1, lett. b) o l), del D.P.R. n. 917 del 1986 – Esclusione della possibilità di inquadramento nella*

categoria dei redditi derivanti «dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere» – Fondamento – ***Applicazione della disciplina fiscale delle cessioni di proprietà*** *– Art. 9, comma 5, del D.P.R. 22/12/1986 n. 917 – Art. 952 del c.c.»*

La Guida alla disciplina fiscale e catastale degli impianti fotovoltaici e al nuovo sistema di incentivi "*V Conto Energia*"

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36 E del 19 dicembre 2013: «*IMPOSTE SUI REDDITI – IVA – IRAP – IMPOSTA DI REGISTRO – IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Impianti fotovoltaici – Qualificazione mobiliare o immobiliare – Profili catastali e aspetti fiscali – Disciplina fiscale dei ricavi derivanti dalla vendita dell'energia (V Conto Energia)*»

La richiesta "*parlamentare*" di chiarimenti sul regime di tassazione

La risposta del Viceministro dell'Economia e delle Finanze Luigi Casero a una interrogazione che aveva chiesto di conformare l'orientamento delle Entrate del 2013 con la giurisprudenza della Cassazione.

5-09475 Pelillo: Chiarimenti circa il regime di tassazione dei corrispettivi derivanti dalla cessione del diritto di superficie, con particolare riferimento alle operazioni relative agli impianti fotovoltaici – *Giovedì 15 settembre 2016 – VI Commissione Finanze della Camera*

Il Viceministro Luigi Casero dell'Economia e delle finanze risponde all'interrogazione in titolo nei termini riportati di seguito

TESTO DELLA RISPOSTA

Con il documento in esame gli Onorevoli interroganti chiedono chiarimenti interpretativi in ordine al trattamento fiscale da applicare al corrispettivo conseguito a seguito della **cessione del diritto di superficie** su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici.

Al riguardo, gli Onorevoli segnalano un **contrasto** tra l'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate nella **circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013** secondo cui viene attribuito un *diverso inquadramento fiscale* ai compensi derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, del diritto di superficie a seconda che il cedente abbia, a sua volta, acquistato a titolo derivativo (e oneroso) ovvero a titolo originario il diritto reale oggetto della cessione, con conseguente applicazione, rispettivamente, delle lettere *b)* e *l)* del comma 1 dell'articolo 67 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1997 (TUIR), e la giurisprudenza della Corte di Cassazione, espressa da ultimo con **la sentenza n. 15333 del 2014.**

Sulla base di tale pronuncia, il corrispettivo derivante dalla costituzione del diritto di superficie costituisce reddito diverso *ex* articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR non potendo essere incluso nella fattispecie di cui alla successiva lettera *l)* sia per l'esplicita equiparazione effettuata dall'articolo 9, comma 5, alle cessioni a titolo oneroso **sia perché l'obbligo di permettere a terzi l'utilizzo del terreno nonché i relativi corrispettivi derivanti dall'assunzione degli obblighi devono essere ricollegati a diritti personali e non, come nella fattispecie in oggetto, a diritti reali**.

Tanto premesso, gli Onorevoli interroganti chiedono al Ministro dell'economia e delle finanze di sapere "se non ritenga di intervenire in sede amministrativa al fine di chiarire la corretta interpretazione della disciplina in materia di tassazione del diritto di superficie in modo da superare la precedente pronuncia dell'amministrazione finanziaria del 2013 rendendola, quindi, conforme a quanto previsto dalla consolidata giurisprudenza di legittimità".

Al riguardo, sentiti i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria, si rappresenta quanto segue.

La *ratio* della disposizione contenuta nell'articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR in commento è quella di sottoporre a tassazione le cessioni di beni immobili effettuate entro un quinquennio dall'acquisto o costruzione che possono dare luogo ad operazioni di carattere speculativo. Solo a tal fine, la medesima disposizione reca la presunzione per cui, laddove sia decorso più di un quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione del bene immobile, la successiva cessione da parte del proprietario del bene non determina alcun fenomeno speculativo da assoggettare a tassazione.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n.36/E del 2013 (paragrafo 8), tale presunzione è giustificata dalla circostanza che la fattispecie normata riguarda l'acquisto e la definitiva cessione del bene, vicenda quest'ultima che pone, in ogni caso, termine alle eventuali successive operazioni speculative da parte del titolare del bene in quanto il proprietario non può più effettuare atti di disposizione sul bene medesimo né costituire fonte di reddito da assoggettare eventualmente a tassazione.

La costituzione a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie), non determina invece alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario, e, pertanto, non estingue ulteriori (seppure, naturalmente, eventuali) vicende speculative sul bene.

Il concedente il diritto reale di godimento, infatti, una volta riacquisita la piena proprietà del bene, avrebbe, ad esempio, la facoltà di costituire nuovamente diritti reali sullo stesso, seguitando così a sfruttarne la potenzialità reddituale, ovvero a cederne l'intera proprietà, incassando corrispettivi che sarebbero sempre ed in ogni caso esenti da tassazione, in quanto detentore del bene da oltre un quinquennio.

Tuttavia, alla luce della giurisprudenza di legittimità

segnalata dagli Onorevoli interroganti, l’Agenzia delle entrate si riserva di effettuare ulteriori approfondimenti che terranno anche conto dell’andamento del contenzioso in corso.