

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 365 del 3 luglio 2023

OGGETTO: *Rottamazione-quater - compensazione "orizzontale" - articolo 1, comma 242, della legge 29 dicembre 2022, n. 197*

QUESITO

Il notaio istante (di seguito anche solo 'Istante') fa presente di essere stato incaricato della stipula di «*un atto di costituzione di diritto di superficie a termine e conseguenti servitù*» definitivo, facendo seguito ad un contratto preliminare tra le medesime parti sottoscritto nel 2019 e registrato.

Ciò posto, il notaio istante chiede in che misura si applica l'imposta di registro in relazione al predetto contratto di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia che la giurisprudenza di legittimità, con alcune pronunce (ad esempio, con la sentenza della Corte di Cassazione n. 3461 dell'11 febbraio 2021), ha ritenuto che per un contratto di costituzione di diritto di superficie su terreni agricoli, laddove non siano applicabili agevolazioni, ai fini dell'imposta di registro si applica l'aliquota ordinaria del 9 per cento, in luogo di quella del 15 per cento, prevista nel caso in cui il trasferimento abbia ad 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, secondo quanto previsto dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Al riguardo, l'Istante rileva che, alla luce della citata sentenza, la costituzione di diritto di superficie, non comportando un frazionamento della titolarità giuridica del suolo, che



rimane in capo al concedente, ma una mera 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), ha quale fine ultimo quello di mantenere distinta la titolarità del suolo dalle opere al di sopra di esso realizzate senza che venga a realizzarsi il principio giuridico dell'accessione di cui all'articolo 934 del codice civile. In particolare, 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.

A parere dell'Istante, *«Tale distinzione, secondo la Suprema Corte, consente di qualificare autonomamente la costituzione del diritto di superficie, senza che questa possa essere pienamente assimilata al trasferimento del diritto».*

Pertanto, alla luce di quanto sopra, l'Istante ritiene applicabili:

- *«imposta di registro con aliquota pari al 9% da calcolarsi sulla base imponibile del corrispettivo della costituzione del diritto di superficie;*
- *imposta ipotecaria in misura fissa pari ad euro 50,00;*
- *imposta catastale in misura fissa pari ad euro 50,00».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che dalla bozza del contratto presentata in sede di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, seppure generica e comunque denominata "preliminare", emerge che le parti ("Concedente" e "Beneficiaria") convengono e stipulano di costituire un diritto di superficie che *«consiste nel diritto di realizzare e/o installare e mantenere" porzioni di terreno, un "Parco Fotovoltaico", inclusa ogni necessaria opera accessoria».*



Più precisamente: *«1.3 Il diritto di superficie viene costituito per anni 30 (trenta) dalla data odierna. Alla scadenza del suddetto termine, il diritto di superficie si intenderà automaticamente rinnovato, alle medesime condizioni di cui infra, per due periodi di 10 (dieci) anni ciascuno, salvo che, entro 60 (sessanta) giorni precedenti a ciascuna scadenza, la Società comunichi a mezzo raccomandata a/r alla Concedente la propria*

volontà di non usufruire di ciascun rinnovo.». Detto contratto comporta:

- *«per la Concedente, l'obbligo di consentire la costruzione dell'opera e di astenersi da modalità d'uso del suolo che possano successivamente arrecare pregiudizio alla costruzione»;*

- *«per la Società, invece, la costituzione del diritto di fare e mantenere l'opera sopra o sotto il suolo e/o la costituzione del diritto di proprietà sulla costruzione».*

Ciò posto, con riferimento al quesito prospettato si osserva quanto segue.

La Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 del 1986 (TUR), elenca gli atti da registrare in termine fisso e reca la misura dell'imposta da applicare; in particolare al comma 1, dell'articolo 1 prevede:

«1. 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 [...] 9%

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione [...] 2%

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:... 15%

Se il trasferimento è effettuato nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario e ha per oggetto case di abitazione [...] 1,5%».



In base al primo periodo del comma 1, dunque, è espressamente previsto 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), con una aliquota attualmente del 9 per cento.

I successivi periodi stabiliscono la modalità di tassazione applicabile al "trasferimento" in base alla natura del bene immobile oggetto dell'atto traslativo a titolo oneroso della proprietà o di atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento.

Al riguardo, come evidenziato nella risoluzione n. 92/E del 22 giugno 2000 (confermato dalla circolare n. 18/E del 29 maggio 2013), ancorché nei periodi successivi al primo della predetta disposizione è contenuta la sola locuzione "trasferimento", «è evidente che devono intendersi ricompresi in tale termine anche gli atti costitutivi di diritti reali di godimento, in quanto espressamente indicati nel primo periodo del comma in esame».

La citata prassi, in buona sostanza, ha riconosciuto l'assimilazione del trattamento previsto, a seconda della natura del bene, tra gli atti "costitutivi" e quelli "traslativi" dei medesimi diritti.

Tale interpretazione dell'articolo 1 della Tariffa in commento si pone in linea con la lettura sistematica delle norme dell'imposta di registro e in continuità rispetto all'evoluzione che ha interessato la disciplina prevista per la tassazione degli atti costitutivi e traslativi dei diritti reali sugli immobili e, in particolare, sui terreni agricoli.

Infatti, il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, prevedeva all'articolo 1, comma 1, primo periodo dell'allegata Tariffa, Parte prima, con formulazione analoga all'attuale che gli «*Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, concessioni di miniere, provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali immobiliari di godimento 8%*», mentre ai periodi successivi prevedeva diverse aliquote in



relazione a determinate fattispecie introdotte dalla locuzione "*Se il trasferimento*".

Il citato d.P.R. n. 634 del 1972, all'articolo 1-bis, comma 1, dell'allegata Tariffa, Parte prima prevedeva, invece che gli «*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 [...] 15 per cento*».

Al riguardo, la circolare 10 giugno 1986, n. 37, emanata a commento dell'approvazione delle introdotte previsioni del "nuovo" Testo Unico dell'imposta di registro approvato con il d.P.R. n. 131 del 1986, ha precisato che la disposizione, riguardante specificamente gli atti concernenti i terreni agricoli, contenuta nel soppresso articolo 1-bis, è stata riportata "integralmente" nel corrispondente articolo 1 del "nuovo"

Testo Unico.

Secondo quanto chiarito nella medesima circolare, con la seconda parte del predetto articolo 1 si è inteso «*rielaborare, mediante l'assorbimento*» dell'articolo 1-bis del d.P.R. n. 634 del 1972, la disposizione introdotta dall'articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 36, «*secondo cui gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari sui medesimi e la rinuncia pura e semplice agli stessi scontano l'aliquota del 15%*».

Ai fini della lettura sistematica, deve rilevarsi, inoltre, che anche in tema di tassazione degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari realizzati attraverso atti giudiziari, il legislatore non sembra operare una distinzione di trattamento a seconda della natura dell'atto (costitutivo o traslativo), prevedendo genericamente per gli stessi le medesime imposte previste per i corrispondenti atti negoziali a titolo oneroso.

L'articolo 8 della Tariffa, Parte I del TUR, infatti, testualmente stabilisce che siano applicabili per gli «*1. Atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio [...]*»:

a) recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti [...] le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti».



Detta formulazione porta a ritenere, per rinvio, che non possa distinguersi, in assenza di una differente espressione di capacità contributiva *ex* articolo 53 della Costituzione, ai fini dell'imposta di registro, tra atti traslativi e costitutivi di diritti reali immobiliari.

Le suesposte considerazioni portano a ritenere, dunque, che anche in caso di costituzione di un diritto di superficie su terreni agricoli non agevolabili in base a specifiche disposizioni, si applica, ai fini dell'imposta di registro, l'aliquota del 15 per cento.

Non si ritengono ostative le motivazioni espresse nella sentenza n. 3461 dell'11 febbraio 2021, richiamata dall'Istante, nella quale la Corte di Cassazione ha affermato «*di condividere l'indirizzo già espresso con sentenza n. 16495 del 2003, richiamata dai giudici di appello nella decisione impugnata 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 [...] 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)"*».

Al riguardo, si rileva che, pur concernendo una controversia in tema di tassazione di un atto di costituzione del diritto di superficie, la Suprema Corte richiama espressamente precedenti pronunce sul diritto di servitù nonché il concetto secondo cui «*non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente*», che, come evidenziato, è peculiare del diritto di servitù come definito dagli articoli 1027 e segg. del codice civile e non degli altri diritti reali di godimento (*cf.* risoluzione 15 gennaio 2021, n. 4/E).

In conclusione, si ritengono ancora attuali i principi di tassazione, ai fini dell'imposta di registro, resi con la citata circolare n. 18/E del 2013. Pertanto, l'atto di costituzione del diritto di superficie relativamente ai terreni agricoli in argomento è soggetto all'imposta di registro nella misura del 15 per cento, oltre che alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 per ognuna.



Per quanto concerne la base imponibile, si rileva che ai sensi dell'articolo 43, lettera a) del TUR la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è costituita dal "valore" del bene o del diritto alla data dell'atto.

Ai sensi dell'articolo 51 del TUR si assume come valore del bene quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito (*cfr.* comma 1) e, per gli atti che hanno ad oggetto immobili o diritti reali immobiliari, si intende per valore il valore venale in comune commercio (*cfr.* comma 2).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)

