

Costituzione di un diritto di superficie esclusivo su terreni aventi destinazione agricola comprensivo del diritto di costruzione di un impianto fotovoltaico

Cass. Sez. Trib. 11 febbraio 2021, n. 3461 ord. - Zoso, pres.; Fasano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. C.P. (Conferma Comm. trib. reg. Liguria 5 ottobre 2017)

Imposte e tasse - Costituzione di un diritto di superficie esclusivo su terreni aventi destinazione agricola comprensivo del diritto di costruzione di un impianto fotovoltaico - Applicazione dell'aliquota proporzionale dell'8 per cento.

(Omissis)

RITENUTO

CHE:

Con atto a rogito del Notaio Beghini del 10.9.2010 C.P., nella qualità di concedente, stipulava un contratto con Renergetica S.r.l. con cui costituiva a favore della predetta il diritto di superficie esclusivo dei terreni siti in Comune di Oviglio (AL), per la durata di anni venticinque, con opzione per il rinnovo, al termine di tale periodo, per ulteriori venticinque anni. I terreni interessati avevano tutti destinazione agricola. Le parti pattuivano che il diritto di superficie comprendesse la costruzione di un impianto fotovoltaico per il corrispettivo di Euro 269.913,00 per tutti i venticinque anni. In tale atto veniva anche concesso al superficiario un diritto di prelazione, in caso di vendita, sull'acquisto del terreno. Il notaio rogante autoliquidava l'imposta di registro applicando l'aliquota proporzionale dell'8%. L'Agenzia delle entrate notificava al concedente l'avviso di liquidazione n. (OMISSIS), con il quale provvedeva al recupero dell'imposta di registro dovuta per la costituzione del diritto di superficie applicando l'aliquota dal 15%, e dell'imposta di registro relativa al diritto di prelazione convenuto in atto a favore del beneficiario, dovuta in misura fissa (pari ad Euro 168,00) non versata in sede di autoliquidazione.

C.P. impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Genova che, con sentenza n. 1904/10/14, accoglieva il ricorso, ritenendo applicabile l'aliquota dell'8%. L'Ufficio proponeva appello, che veniva respinto dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria, con sentenza n. 1417/02/17. I giudici di appello ritenevano non fondata la tesi dell'Amministrazione secondo la quale dovesse essere applicata l'aliquota del 15% sulla base del secondo capoverso del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1 della tariffa parte prima allegata, in virtù della natura agricola dei terreni, sui quali era stato costituito il diritto di superficie per la realizzazione da parte del superficiario di impianti fotovoltaici; pertanto, tenuto conto dell'indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 16495 del 2003, alla fattispecie era applicabile l'art. 1, comma 1, della Tariffa, anche sulla base della considerazione che l'atto, intervenuto tra le parti, disponeva la costituzione di un diritto reale di godimento e non il trasferimento di proprietà del terreno agricolo, che rimaneva di proprietà del concedente. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo un unico motivo. C.P. si è costituito con controricorso.

CONSIDERATO

CHE:

1. Con l'unico motivo di ricorso, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1 Tariffa Parte Prima allegata (nella versione *ratione temporis* applicabile) ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che, dalla piana lettura delle norme e tenendo conto dell'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 36/E del 2013, non ci sarebbero dubbi sull'effettiva volontà del legislatore il quale, nel formulare la tariffa dell'imposta di registro (art. 1 Tariffa), avrebbe operato una tendenziale assimilazione del concetto di "trasferimento" (utilizzato nei commi dal terzo in poi) a quello di atto traslativo o traslativo e costitutivo di diritti reali di godimento, in quanto senza tale assimilazione non avrebbero trovato la loro naturale collocazione gli atti costitutivi di diritti reali di godimento su terreni agricoli. Si precisa che la circolare n. 36/E del 19.12.2013 ha ribadito come: "Con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro, si fa presente che in base al disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), art. 1 della Tariffa allegata, 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". L'Ufficio ricorrente argomenta che il T.U.R., art. 1 Tariffa parte I si compone di una lunga e diversificata serie di previsioni e disposizioni che, ad ognuna delle ipotesi di registrazione ivi contemplata, collega una modalità diversa di imposizione, più o meno gravosa. Tuttavia, ciascuno dei commi e delle norme di cui quell'art. 1 si compone (per tecnica legislativa forse criticabile) non è stato redatto con la dovuta completezza in ogni singola lettera dal legislatore: il quale, in particolare, per quelle parti che reiterano soltanto quanto già espresso in precedenza ha ritenuto di operare dei semplici

richiami sintetici, dai quali tuttavia non è corretto argomentare per falsarne il significato. Pertanto, con la parola "trasferimento" il legislatore avrebbe voluto genericamente riferirsi a tutti i casi accennati al comma iniziale, richiamandoli.

1.1. La critica è infondata.

Non è contestato che nella fattispecie di causa, con atto a rogito del Notaio Beghini del 10.9.2010, C.P. ha costituito un diritto di superficie a favore di Renegertica S.r.l. su un terreno di sua proprietà avente destinazione "agricola", prevedendo la realizzazione di un impianto fotovoltaico.

La questione all'esame della Corte è se all'atto di costituzione del diritto di superficie su tale terreno agricolo debba essere applicata l'aliquota dell'8%, come autoliquidata dal notaio rogante, o l'aliquota del 15%, come richiesta dall'Ufficio.

Ai sensi del T.U.R., art. 1, comma 3, della tariffa allegata, applicabile *ratione temporis* (anno di imposta 2010) "Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui alla L. 9 maggio 1975, n. 153, artt. 12 e 13.

Dalla piana lettura della norma emerge che la disposizione è applicabile al trasferimento e non alla "costituzione" di un diritto reale di godimento.

Il diritto di superficie è, infatti, un diritto reale; ai sensi dell'art. 952 c.c. rubricato "costituzione del diritto di superficie", 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. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo. L'art. 952 c.c. individua, pertanto, 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.

La costituzione del diritto di superficie produce l'effetto di sospendere l'efficacia del principio dell'accessione di all'art. 934 c.c. in base al quale: "Qualunque piantagione, costruzione od opera già esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario". In entrambe le configurazioni contemplate dall'art. 952 c.c., 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, come abbiamo detto, 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.

Infatti, è stato affermato che: "La proprietà superficaria di un immobile, che consiste nella proprietà della costruzione separata dalla proprietà del suolo e si distingue dal diritto di superficie, quale diritto di costruire e mantenere la costruzione sul suolo altrui - limitando il diritto del proprietario del suolo, il quale non può avvalersi della facoltà di costruire in pregiudizio del diritto del superficiario e non può beneficiare degli effetti dell'accessione, va inquadrata tra i diritti reali di godimento su cosa altrui" (Cass. n. 23547 del 2017).

In ragione della chiara distinzione rilevabile dall'art. 952 c.c. va precisato che alla formazione della proprietà superficaria si perviene mediante la "costituzione" del diritto di superficie (Cass. n. 1844 del 1993), come nella specie è avvenuto, 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 superficaria può essere "trasferita".

La precisazione è importante, ai fini del trattamento tributario.

La "costituzione" del diritto di superficie implica la separazione tra la proprietà del suolo e la proprietà della costruzione soprastante o sottostante già esistente o da costruire e gli effetti da esso discendenti sono, per il 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 il superficiario, invece, vi è 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.

Ne consegue che la "costituzione" del diritto di superficie su terreni da parte di cedente- costituente non segue le regole dettate per gli atti aventi per oggetto il trasferimento.

Ciò in quanto il diritto di superficie si "costituisce", e non si "trasferisce".

Pertanto, questa Corte ritiene 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 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)".

Per quanto sopra espresso si deve dissentire dalle argomentazioni illustrate in ricorso dall'Agenzia delle entrate, laddove fa proprie le osservazioni di uno studio del Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 35-2011/T) che, nel condividere la tesi sostenuta dall'Ufficio, argomenta, non con riferimento all'ipotesi di costituzione di un diritto di superficie, ma con riferimento all'atto con cui il diritto di superficie, già costituito, sia oggetto di trasferimento.

2. Da siffatti rilievi consegue il rigetto del ricorso, posto che nessuna censura può essere espressa nei confronti della sentenza impugnata. Le spese di lite seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

(Omissis)

