

Si applica l'aliquota proporzionale dell'8% in caso di costituzione di un diritto di superficie su terreni agricoli con concessione di un diritto di prelazione in caso di vendita del terreno

Cass. Sez. Trib. 22 ottobre 2024, n. 27293 ord. - Perrino, pres.; Balsamo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Ce.Pi. e Ce.Gi. (avv.ti Luponio e Porrati). (*Conferma Comm. trib. reg. Liguria 5 ottobre 2017*)

Imposte e tasse - Costituzione di un diritto di superficie esclusivo su terreni aventi destinazione agricola comprensivo di costruzione di un impianto fotovoltaico - Concessione al superficiario un diritto di prelazione, in caso di vendita, sull'acquisto del terreno - Imposta di registro con applicazione dell'aliquota proporzionale dell'8%.

(*Omissis*)

RILEVATO CHE

1. Con atto a rogito del Notaio Be. del 10.9.2010 Ce.Pi. e Ce.Gi., nella qualità di concedenti, stipulavano un contratto con la società ROV Srl in favore della quale veniva costituito il diritto di superficie esclusivo sui terreni siti in Comune di O, 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 582.313,00 per l'intero periodo di durata contrattuale. 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, 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 non versata in sede di autoliquidazione.

Ce.Pi. e Ce.Gi. impugnavano l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Genova che, con sentenza n. 1902/2/14, 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. 1416/02/17. 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 dell'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, 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, riteneva alla fattispecie 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.

I contribuenti resistono con controricorso.

Con provvedimento in data 12 marzo 2024 il Consigliere delegato ha formulato proposta di definizione accelerata ex art. 380- bis c.p.c., in ragione della manifesta infondatezza dei motivi di censura, rilevando che "Il termine trasferimento contenuto nell'art. 1, della tariffa allegata al d. P. R. n. 131 del 1986 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)".

L'amministrazione ricorrente ha formulato richiesta di decisione ai sensi dell'art. 380-bis, secondo comma, c.p.c. In data 2 settembre 2024 ha depositato memoria, rilevando che l'unico precedente di legittimità specifico in materia non rappresenta "consolidata giurisprudenza" e facendo leva sulla circolare n. 37/E del 1986 del Ministero delle Finanze (parte 39) emanata a commento dell'allora "nuovo" Testo Unico dell'imposta di registro approvato con il D.P.R. n. 131 del 1986, secondo la quale la disposizione riguardante specificamente gli atti concernenti terreni agricoli, che era contenuta nel soppresso articolo 1-bis D.P.R. n. 634 del 1972, è stata riportata "integralmente" nel corrispondente articolo 1 del "nuovo" Testo Unico. In particolare, secondo quanto chiarito nella citata circolare, con la seconda parte del predetto articolo 1 si è semplicemente inteso "rielaborare, mediante l'assorbimento" del citato articolo 1-bis D.P.R. n. 634 del 1972, la disposizione a suo tempo 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%".

L'avvocatura ha depositato memorie difensive in prossimità dell'udienza.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo di ricorso, si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 1 Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (nella versione *ratione temporis* applicabile), ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., 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 disposizione dell'art. 1 della Tariffa, relativa alla tariffa dell'imposta di registro, 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 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'otto 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 cinque per cento'. L'Ufficio ricorrente argomenta che l'art. 1 Tariffa parte I T.U.R. 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 disposizioni 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 attribuire un significato diverso da quello in realtà voluto dal legislatore. Pertanto, con la parola "trasferimento" il legislatore avrebbe voluto genericamente riferirsi a tutti i casi accennati nel comma iniziale, richiamandoli.

2.La critica è infondata.

2.1. Non è contestato che nella fattispecie di causa, con atto a rogito del Notaio Be. del 10.9.2010, Ce.Pi. e Ce.Gi. hanno costituito un diritto di superficie a favore della società ROV su un terreno di sua proprietà avente destinazione "agricola", prevedendo la realizzazione di un impianto fotovoltaico.

2.2. La questione all'esame del Collegio, è stata già affrontata dalla Corte con ordinanza n. 3461/2021, con riferimento al rapporto tra l'Agenzia delle Entrate e Ce.Pi. concernente un rogito del 9 settembre 2010 avente ad oggetto l'atto con cui si costituiva a favore della società Renergetica Srl il diritto di superficie esclusivo sui terreni siti in Comune di O, di proprietà del Ce.Pi.

2.3. L'oggetto del presente giudizio riguarda anche in questo caso l'applicabilità dell'aliquota del 15% dell'imposta di registro all'atto

di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo di proprietà del contribuente ovvero dell'aliquota dell'8%, come autoliquidata dal notaio rogante.

2.4. I giudici di appello hanno qualificato – alla luce delle clausole contrattuali attributive del carattere della temporaneità al diritto di superficie e del diritto alla retrocessione della costruzione alla società allo spirare del termine stabilito in convenzione – il diritto trasferito alla ROV come un "diritto reale di superficie".

2.5. Ai sensi dell'art. 1, comma 3, della tariffa, Parte I, allegata al T.U.R., 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 agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975 n.153, si applica l'aliquota del quindici per cento."

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

2.7. Il diritto di superficie è, infatti, un diritto reale; ai sensi dell'art. 952 cod. civ. 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. Le due fattispecie contemplate dall'art. 952 cod. civ. (*jus ad aedificandum* e trasferimento della proprietà di un immobile) hanno subito diverse ricostruzioni dottrinali e giurisprudenziali, in base alle quali il diritto di superficie può concretizzarsi o nel diritto di costruire e mantenere la proprietà di una costruzione sul suolo altrui, oppure nel diritto di proprietà su una costruzione già esistente, acquistata separatamente dalla proprietà del suolo cui accede. L'art. 952 cod. civ. 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.

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, 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 superficiaria 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; Cass. n. 3461/2021).

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), 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 superficiaria può essere "trasferita". In ragione del carattere intrinsecamente temporaneo del diritto, la proprietà superficiaria deve ritenersi un diritto ontologicamente diverso da quello di piena proprietà (v. Cass. n. 23547/2017).

3.1. 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 (Cass. n. 15066/2023). Ne consegue che la "costituzione" del diritto di superficie su terreni da parte di cedente-constituente 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".

3.2. Già questa Corte con sentenza n. 16495 del 2003 ha distinto gli atti traslativi da quelli costitutivi di diritti reali di godimento (quali le servitù prediali) individuando gli atti di costituzione dei diritti reali in quelli che determinano una mera compressione del diritto di proprietà ma non un trasferimento del diritto immobiliare" (così v. Cass., Sez. T, n. 22201/2019, Cass., Sez. T, n. 22200/2019, Cass., Sez. T, n. 22198/2019 e Cass., Sez. T, n. 22199/2019).

4.Del resto, laddove il legislatore ha voluto tassare anche gli atti di costituzione lo ha espressamente previsto; a tal proposito, si

rammenta che, ai sensi dell'art. 9 comma 5 del D.P.R. 917/1986 "ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società".

4.1.Per quanto sopra espresso si deve dissentire dalle argomentazioni illustrate in ricorso dall'Agenzia delle entrate, laddove si assume che con la circolare n. 36/E/2013, si è data la corretta interpretazione del disposto dell'art. 1 della tariffa, nel senso che avrebbe assimilato, ai fini dell'applicabilità dell'aliquota del 15%, gli atti costitutivi di diritti reali a quelli traslativi, non potendo attribuirsi valore vincolante alle circolari interpretativi dell'Agenzia delle Entrate.

4.3. Difatti, è principio consolidato di questa Corte che le circolari con le quali l'Agenzia delle entrate interpreti una norma tributaria, anche qualora contengano direttive agli uffici gerarchicamente subordinati, esprimono esclusivamente un parere non vincolante, oltre che per gli uffici a cui sono dirette, per il contribuente, per la stessa autorità che le ha emanate e per il giudice; pertanto, la cd. interpretazione ministeriale delle norme tributarie, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non costituisce fonte di diritto, né è soggetta al controllo di legittimità esercitato dalla Corte di cassazione (ex artt. 111 Cost. e 360 c.p.c.), trattandosi non di manifestazione di attività normativa, ma di attività interna alla medesima pubblica amministrazione, destinata ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonea ad incidere sul rapporto tributario (S.U. n. 23031 del 2007; Cass. n. 35098/2022; Cass. 18618 /2019; Cass. n. 10195 del 2016).

5.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 l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia.

6.Occorre infine dar conto che, poiché il giudizio è stato deciso in piena conformità alla proposta ex art. 380 bis c.p.c. del Consigliere delegato comunicata all'Agenzia, la quale ha invece insistito per la decisione, alla pronuncia sulle spese si affiancano la condanna del soccombente, ai sensi dell'art. 96 commi 3 e 4 cod. proc. civ., al pagamento in favore della controparte di una somma equitativamente determinata, nonché la condanna al pagamento di una somma in favore della cassa delle amende, anch'esse liquidate in dispositivo. Invero, come precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte (nelle ordinanze n. 27195 e 27433/2023), l'art. 380 bis cit. costituisce una novità normativa (introdotta dall'art. 3, comma 28, lett. g), D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, a decorrere dal 18 ottobre 2022, ai sensi di quanto disposto dall'art. 52, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 149/2022) che contiene, nei casi di conformità tra proposta e decisione finale, "una valutazione legale tipica, ad opera del legislatore, della sussistenza dei presupposti per la condanna di una somma equitativamente

determinata a favore della controparte (art. 96 terzo comma) e di una ulteriore somma di denaro non inferiore ad Euro 500,00 e non superiore ad Euro 5.000,00 (art. 96 quarto comma)" (sul punto, v. Cass. n. 15354/24, punto 3); risulta così "codificata una ipotesi di abuso del processo, peraltro da iscrivere nel generale istituto del divieto di lite temeraria nel sistema processuale", tant'è che l'opzione interpretativa, sulla disciplina intertemporale, ne ha fatto applicazione – in deroga alla previsione generale contenuta nell'art. 35, comma 1, D.Lgs. 149/2022 – ai giudizi introdotti con ricorso già notificato alla data del 1 gennaio 2023 per i quali non era stata ancora fissata udienza o adunanza in camera di consiglio; anche ai fini della retroattività ordinamentale, l'istituto – si è puntualizzato - integra il "corredo di incentivi e di fattori di dissuasione contenuto nella norma in esame (che sono finalizzati a rimarcare, come chiarito nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 149/2022, la limitatezza della risorsa giustizia, essendo giustificato che colui che abbia contribuito a dissiparla, nonostante una prima delibrazione negativa, sostenga un costo aggiuntivo)".

7.L'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1- quater, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012 n. 228), nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, non può trovare applicazione nei confronti Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante Cass., Sez. civ. 5, 28 gennaio 2022, n. 2615).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte soccombente alla refusione delle spese di lite che liquida in complessivi Euro 4.500,00 per compensi, oltre spese forfetarie nella misura del 15% ed accessori di legge; nonché Euro 4.500,00 in favore della controricorrente, ai sensi dell'art. 96, terzo comma, c.p.c. Condanna inoltre la ricorrente al versamento di Euro 2.000,00 in favore della cassa delle ammende, ai sensi dell'art. 96, quarto comma, c.p.c.

(*Omissionis*)