Ordinanza del 11/02/2021 n. 3461 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO

CHE:

Con atto a rogito del Notaio B. del 10.9.2010 (XXXXX), nella qualita' di concedente, stipulava un contratto con (XXXXX) 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. (XXXXX), 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.

(XXXXX) 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 Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 1 della tariffa parte prima allegata, in virtu' della natura agricola dei terreni, sui quali era stato costituito il diritto di superficie per la realizzazione da parte del super-ficiario di impianti fotovoltaici; pertanto, tenuto conto dell'indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 16495 del 2003, alla fattispecie era applicabile l'articolo 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 proprieta' del terreno agricolo, che rimaneva di proprieta' del concedente. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo un unico motivo. (XXXXX) si e' costituito con controricorso.

CONSIDERATO

CHE:

1.Con l'unico motivo di ricorso, si denuncia violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 1 Tariffa Parte Prima allegata (nella versione ratione temporis applicabile) ai sensi dell'articolo 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 volonta' del legislatore il quale, nel formulare la tariffa dell'Imposta di Registro (articolo 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 costituitivo 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 presentenc eh in base al disposto del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), articolo 1 della Tariffa allegata, gli atti traslativi a titolo oneroso della proprieta' 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 e' applicata nella misura del 15 per cento". L'Ufficio ricorrente argomenta che il T.U.R., articolo 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 modalita' diversa di imposizione, piu' o meno gravosa. Tuttavia, ciascuno dei commi e delle norme di cui quell'articolo 1 si compone (per tecnica legislativa forse criticabile) non e' stato redatto con la dovuta completezza in ogni singola lettera dal legislatore: il quale, in particolare, per quelle parti che reiterano soltanto quanto gia' espresso in precedenza ha ritenuto di operare dei semplici richiami sintetici, dai quali tuttavia non e' 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 e' infondata.

Non e' contestato che nella fattispecie di causa, con atto a rogito del Notaio B. del 10.9.2010, (XXXXX) ha costituito un diritto di superficie a favore di (XXXXX) S.r.l. su un terreno di sua proprieta' avente destinazione "agricola", prevedendo la realizzazione di un impianto fotovoltaico.

La questione all'esame della Corte e' 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., articolo 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 societa' cooperative di cui alla L. 9 maggio 1975, n. 153, articoli 12 e 13.

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

Il diritto di superficie e', infatti, un diritto reale; ai sensi dell'articolo 952 c.c. rubricato "costituzione del diritto di superficie", il proprietario del fondo puo' "costituire" il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprieta'. Del pari puo' alienare la proprieta' della costruzione gia' esistente, separatamente dalla proprieta' del suolo. L'articolo 952 c.c. individua, pertanto, due fattispecie distinte. La prima e' 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 acquisira' la proprieta' del manufatto, una volta completato. La seconda consiste nel trasferimento della titolarita' giuridica di un immobile separatamente dalla proprieta' 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'articolo 934 c.c. in base al quale: "Qualunque piantagione, costruzione od opera gia' esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario". In entrambe le configurazioni contemplate dall'articolo 952 c.c., si assiste alla separazione tra la titolarita' giuridica del fondo e quella della costruzione (da edificare o gia' esistente). L'istituto non comporta, pero', un frazionamento della titolarita' giuridica del suolo che, come abbiamo detto, rimane in capo al concedente, ma una compressione per quest'ultimo del diritto di proprieta' a seguito della rinuncia ad esercitare il suo pieno potere di disposizione sul bene gravato dal diritto di superficie.

Pertanto, la peculiarita' del diritto di superficie e' quella di mantenere distinta la proprieta' della costruzione dalla proprieta' 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 titolarita' del diritto di proprieta' in capo all'originario proprietario.

Infatti, e' stato affermato che: "La proprieta' superficiaria di un immobile, che consiste nella proprieta' della costruzione separata dalla proprieta' del suolo e si distingue dal diritto di superficie, quale diritto di costruire e mantenere la costruone sul suolo altrui - limitando il diritto del proprietario del suolo, il quale non puo' avvalersi della facolta' di costruire in pregiudizio del diritto del superficiario e non puo' beneficiare degli fletti 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'articolo 952 c.c. va precisato che alla formazione della proprieta' superficiaria si perviene mediante la "costituzione" del diritto di superficie (Cass. n. 1844 del 1993), come nella specie e' avvenuto, atteso che la costituzione di un diritto di superficie ha consentito successivamente di costruire e mantenere la proprieta' dell'impianto fotovoltaico distinta da quella del suolo, sicche' solo tale proprieta' superficiaria puo' essere "trasferita".

La precisazione e' importante, ai fini del trattamento tributario.

La "costituzione" del diritto di superficie implica la separazione tra la proprieta' del suolo e la proprieta' della costruzione soprastante o sottostante gia' 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 modalita' d'uso del suolo che possano successivamente arrecare pregiudizio alla

costruzione, per il superficiario, invece, vi e' la costituzione del diritto di fare e mantenere l'opera sopra o sotto il suolo e/o la costituzione del diritto di proprieta' 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.

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

Pertanto, questa Corte ritiene di condividere l'indirizzo gia' espresso con sentenza n. 16495 del 2003, richiamata dai giudici di appello nella decisione impugnata in fattispecie riguardante la costituzione di un diritto di servitu' (ai fini fiscali assimilabile a quella in esame), secondo cui: "Il termine trasferimento contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica 131 del 1986, articolo 1, della tariffa allegata e' stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprieta' di beni immobili o della titolarita' di diritti reali immobiliari di godimento e non puo' essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitu', la quale non comporta trasferimento di diritti o facolta' del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprieta' 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, gia' costituito, sia oggetto di trasferimento.

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

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite che liquida in complessivi Euro 2.200,00 per compensi, oltre spese forfetarie nella misura del 15% ed accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza