

IMPOSTE E TASSEdi **ALBERTO TEALDI****Tassazione della cessione del diritto di superficie, un passo avanti**

Oggetto di sentenza della Cassazione e di circolare dell'Agenzia delle Entrate, l'operazione su di un terreno agricolo ha oggi una linea definita e alcune uscite di prassi del passato sono fortunatamente superate.

La cessione del diritto di superficie, con riferimento ai terreni agricoli, ha avuto il suo massimo periodo di notorietà con l'avvento della costruzione dei **parchi fotovoltaici a terra**, situazioni oggi non del tutto scomparse ma decisamente ridimensionate con la restrizione nel rilascio delle concessioni per la loro installazione su terreni di natura agricola. In ogni caso, la costituzione di tale diritto reale non è solo legata al solare e abbraccia tutta una serie di situazioni, per esempio la costruzione di un **fabbricato rurale** da parte della società semplice agricola su un terreno di un socio.

Dal punto di vista fiscale, è di assoluta rilevanza la presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate con la circolare 20.05.2018, n. 6/E, anche considerato che si allinea alla Corte di Cassazione (sentenza n. 15333/2014) e non può che essere vista con favore nei casi in cui il diritto di superficie è stato concesso o sarà concesso su di un **terreno agricolo**. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate nel corso del tempo si è di fatto capovolto. In prima battuta, infatti (circolare n. 36/2013, oggi esplicitamente superata dal più recente documento di prassi), si sosteneva che la cessione del diritto di superficie potesse essere tassata sulla base dell'art. 67, c. 1, lett. *b*), del TUIR solamente se il diritto fosse stato acquistato **a titolo oneroso**. Qualora invece il diritto fosse stato acquisito a titolo originario e non a titolo oneroso, l'Agenzia riteneva applicabile l'art. 67, c. 1, lett. *i*), in materia di redditi derivati da **obblighi di fare, non fare, permettere**.

La differenza di tassazione che intercorre tra le due norme è sostanziale perché nel primo caso, vale a dire art. 67, c. 1, lett. *b*), la plusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo di cessione percepito nel periodo di imposta e il **costo fiscale del bene ceduto**, dato dall'eventuale costo di acquisto aumentato di ogni altro onere inerente al bene medesimo, con l'eventualità di non assoggettare nulla a tassazione nel caso di cessione di diritto di superficie su terreno agricolo detenuto da più di 5 anni. Nell'altro caso, invece, art. 67, c.1, lett. *i*), la **base imponibile** è data dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e le spese specificatamente inerenti alla sua produzione, senza alcuna esenzione collegata al periodo di detenzione.

Quest'ultima interpretazione è stata totalmente disconosciuta dalla sentenza della Corte di Cassazione di cui sopra e fortunatamente anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria con la citata circolare 6/E/2018: il risultato è che la cessione del diritto di superficie viene tassata sulla base dell'art. 67, c.1, lett. *b*) del TUIR con la conseguenza che se il terreno agricolo è detenuto da più di 5 anni, non emerge alcuna base imponibile.