

Cessione del diritto di superficie: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate C.M. n. 6/2018

2 Maggio 2018

La plusvalenza che deriva dalla cessione a titolo oneroso del diritto di superficie costituito su un'area fabbricabile rientra tra i redditi diversi. Rientra tra i redditi diversi anche la cessione a titolo oneroso del diritto costituito su un'area agricola, purché la cessione avvenga entro cinque anni dall'acquisto del diritto.

Questi sono alcuni chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con **la Circolare n. 6/E del 20 aprile 2018** sul trattamento fiscale da applicare ai corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto di superficie, operazione di diretto interesse per le imprese del settore edile nell'ipotesi in cui realizzino edifici e/o opere in diritto di superficie.

Con tale Circolare l'Agenzia delle Entrate, in sostanza, recepisce l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 15333 del 4 luglio 2014 in merito al regime tributario da applicare alle plusvalenze derivanti dalla cessione del diritto di superficie su un terreno agricolo di proprietà di una persona fisica, e così supera la Circolare 36/E del 19 dicembre 2013.

Per definire, dunque il trattamento tributario da applicare al corrispettivo conseguito dalla cessione a titolo oneroso di un diritto di superficie, ai fini delle imposte sui redditi, viene richiamato l'art. 9, comma 5 del DPR 917/1986 (Tuir), che stabilisce che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso si applicano anche agli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento.

Tale equiparazione opera ogni volta che si configura la costituzione o la cessione a titolo oneroso di diritti reali di godimento.

Dunque, alla costituzione e alla cessione di diritti reali di superficie^[1], conclude l'Agenzia, deve essere applicata la normativa prevista per le cessioni a titolo oneroso e, in particolare, quella contenuta negli articoli 67 e 68 del Tuir relativi ai redditi diversi e al calcolo delle plusvalenze.

Di conseguenza, **rientrano tra i redditi diversi i corrispettivi percepiti dalla persona fisica in caso di cessione del diritto di superficie:**

- di **un'area fabbricabile**, e in questo caso sarà tassata la differenza tra il costo di acquisto rivalutato e maggiorato delle spese, e il prezzo della vendita.
- di **un terreno agricolo, solo se la cessione è avvenuta entro i cinque anni dall'acquisto del terreno o del diritto.**

In merito alla **determinazione della plusvalenza**, generata dalla costituzione del diritto di superficie, viene richiamato l'art. 68 del Tuir secondo cui la plusvalenza deriva dalla differenza tra i "corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo".

Dunque, in caso di **cessione di un diritto acquistato da meno di cinque anni**, la plusvalenza sarà costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il costo di acquisto del diritto stesso.

Se, invece, **il diritto reale di superficie sia concesso senza un precedente acquisto a titolo oneroso**, la plusvalenza sarà determinata individuando il "prezzo di acquisto" originario del diritto secondo un criterio di tipo proporzionale dato dal rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell'area fabbricabile e il corrispettivo percepito per la costituzione del diritto di superficie, da applicare al costo originario di acquisto del terreno^[2].

[1] Disciplinato dall'art. 952 del Codice Civile "Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al disopra 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".

[2] A tal riguardo la Circolare richiama la Risoluzione n.379/E del 10 ottobre 2008