
La cessione del diritto di superficie

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 13 Luglio 2013

analisi di un particolare caso di compravendita immobiliare, quella che riguarda il solo diritto di superficie: quali sono gli aspetti fiscali?

Il diritto di superficie è disciplinato dagli articoli 952-954 del codice civile e rappresenta una situazione giuridica reale di godimento, in virtù della quale si verifica una netta separazione tra la piena proprietà del suolo e la piena proprietà delle opere su di esso realizzate.

Come tutti i diritti reali, la cessione a titolo oneroso del diritto di superficie, da parte di un privato, deve avvenire per atto scritto (o scrittura privata autenticata) soggetto a imposta di registro, ipotecaria e catastale, nella misura complessiva dell'11%, da applicarsi su un valore imponibile, la cui individuazione presenta oggettive difficoltà.

In assenza di specifiche disposizioni normative, è necessario, infatti, fare affidamento ai principi generali, secondo i quali la base imponibile dei trasferimenti di diritti reali immobiliari è costituita, ai sensi dell'art. 51, c. 2, del TUR, dal valore venale in comune commercio. Nella determinazione della base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, è riconosciuta, alle parti, anche la facoltà di avvalersi, ai sensi dell'art. 52, c. 4, del TUR, del criterio di valutazione automatica, per il quale non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo dei trasferimenti (a qualsiasi titolo dichiarati) in misura non inferiore a 75 volte il reddito dominicale del terreno risultante in catasto.

Per quanto riguarda le imposte dirette, il principio tributario generale operante a prescindere dalla natura del contribuente è definito dall'art. 9, c. 5, del TUIR, che estende alla fattispecie del trasferimento di diritti reali (ai quali appartiene il diritto di superficie) le disposizioni previste per le cessioni a titolo oneroso. Ne consegue che, la vendita del diritto di superficie, da parte di una persona fisica non imprenditore, determina (in capo a quest'ultimo) il conseguimento di un reddito diverso, disciplinato con specificità differenti (a seconda dell'orientamento a cui si intende aderire) all'interno dell'art. 67 del TUIR.

Alcuni esponenti della dottrina ritengono, infatti, che, il provento della cessione del diritto di superficie configuri un componente positivo derivante dall'assunzione dell'obbligo di permettere di costruire (art. 952 c. 1 c.c.) e, come tale, soggetto alla disciplina di cui all'art. 67, co. 1, lett. 1, del TUIR. L'accoglimento della tesi in commento determinerebbe, infatti, l'assoggettabilità del corrispettivo di cessione percepito (al netto delle spese sostenute ai fini del realizzo del

reddito diverso) a ritenuta fiscale, a titolo d'acconto o definitiva, a seconda che il cedente sia una persona fisica residente (20%) o non residente (30%) nel territorio dello Stato.

Altri autori, aderendo alla tesi che i redditi determinati dall'assunzione di obblighi devono ricollegarsi specificatamente a diritti personali, anziché ai diritti reali, sostengono, invece, che, la cessione del diritto di superficie debba essere disciplinata dall'art. 67, c. 1, lett. b, del TUIR, ovviamente in presenza dei necessari presupposti. In altri termini, la cessione del diritto di superficie su un terreno edificabile comporta il realizzo di una plusvalenza imponibile determinata, ai sensi dell'art. 68, cc. 1 e 2, del TUIR, quale differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo fiscalmente riconosciuto del diritto di superficie. Ove si tratti, invece, di cessione del diritto di superficie su un terreno agricolo, oppure di area non fabbricabile, si avrà applicabilità della disposizione in commento, solo per cessioni entro il quinquennio.

Nella determinazione della plusvalenza imponibile si pone, nel caso di specie, il problema della quantificazione del valore di riferimento iniziale, avendo a disposizione, di norma, il costo del terreno, e non di un diritto.

Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria, dopo aver preso atto che l'acquisto del diritto di superficie, a tempo determinato, non comporta il definitivo depauperamento del proprietario dell'area e dopo aver considerato, anche, che l'acquisto di detto diritto non è mai comprensivo del valore del terreno e tanto meno lo incorpora, è giunta ad identificare nel prezzo di alienazione la plusvalenza imponibile (R.M. n. 112/E 2009). La risoluzione in commento, ancorché si riferisca espressamente alla cessione del diritto di superficie, a tempo determinato, su beni patrimoniali e strumentali, costituisce un principio generale altrettanto applicabile alle alienazioni effettuate da un soggetto non imprenditore.

Il criterio di coincidenza del corrispettivo con la plusvalenza non dovrebbe, invece, operare nell'ipotesi di cessione del diritto di superficie a tempo indeterminato, in quanto assimilabile al trasferimento definitivo della proprietà del terreno e, dunque, soggetta all'ordinario metodo di determinazione della plusvalenza.

11 luglio 2013

Sandro Cerato