

## **CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 04 luglio 2014, n. 15333**

### **Ritenuto in fatto**

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, in unico motivo, nei confronti di Z.T. (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria di II Grado di Bolzano n. 3/03/2009, depositata in data 17/02/2009, con la quale, in una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento avente ad oggetto il recupero a tassazione quale reddito diverso per l'anno 2000, ai sensi dell'art.81 comma 1° lett. I) del TUIR, della plusvalenza derivante dalla cessione del diritto di superficie su di un terreno agricolo di proprietà della Z., è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, essendo il terreno, sul quale era costituito il diritto di superficie ceduto dalla contribuente ad una società, "destinato a verde pubblico", doveva "escludersi" la realizzazione di una "plusvalenza", tassabile ai sensi dell'art.81 DPR 917/1986, "avendo il terreno una destinazione urbanistica incompatibile con una sia pur potenziale utilizzazione edificatoria".

### **Considerato in diritto**

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione e falsa

applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., dell'art.81 (ora 67) 1° comma lett.b) ed 1) del DPR 917/1986, assumendo che, relativamente all'ipotesi, residuale, di cui alla lett.l), certamente la costituzione di un diritto di superficie da parte del proprietario può essere equiparata all'assunzione di un obbligo di permettere l'altrui costruzione e di non interferire nel relativo godimento, con conseguente irrilevanza della potenzialità edificatoria del bene, presa in considerazione solo dalla differente ipotesi sub b) dell'art.81 del TUIR.

2. La censura, per come prospettata nel ricorso, è infondata.

2.1. In base alla disposizione recata dall'articolo 952 c.c., 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.

Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo.

Per quanto riguarda il trattamento tributario da applicare ai fini delle imposte sui redditi, al corrispettivo conseguito dalla cessione a titolo oneroso di un diritto di superficie, va richiamato anzitutto l'art. 9, comma 5, del TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel quale si stabilisce che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso si applicano anche nei confronti degli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento. Recita quindi l'art.81 del DPR 917/1986 (vecchia numerazione, oggi art.67): "Sono redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitali ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: ...lett.b) b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione ; ...lett. l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere ;...".

Va rammentato che, in relazione alla tassazione delle plusvalenze immobiliari infraquinquennali, con riguardo alla lett.b), il limite temporale posto, di cinque anni, evidenzia la volontà del

legislatore di tassare solo le plusvalenze aventi natura speculativa: la tassabilità o meno della plusvalenza è stata limitata nell'ambito un quinquennio, oltre detto periodo non potrà più presumersi il carattere speculativo dell'operazione di acquisto e la successiva vendita del bene.

2.2. Ora, essendo il diritto di superficie un diritto reale, è pienamente applicabile l'art. 9 comma 5 del TUIR, implicante l'equiparazione della disciplina fiscale relativa alle cessioni a titolo oneroso della piena proprietà degli immobili agli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento.

Per la persona fisica, il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie costituisce dunque reddito diverso ex art. 81, comma 1, lettera b), vecchia numerazione, oggi art. 67, del Tuir, qualora si tratti di area fabbricabile (sarà tassata la differenza tra il costo, rivalutato e maggiorato delle spese, ed il prezzo di vendita).

2.3. In caso di terreno agricolo, invece, nessuna tassazione, salvo che non siano trascorsi almeno cinque anni dall'acquisto.

Infatti, il reddito afferente tale corrispettivo non può essere inquadrato tra i redditi diversi ed in particolare tra quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere di cui alla lett. 1) dell'art. 81 (ora 67) del Tuir, in quanto, da un lato, la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, correlata all'art.9 comma 5 del TUIR, non consente, neanche, l'applicazione dell'art. 67 lett. 1) del TUIR, in relazione all'obbligo di permettere (concedere a terzi l'utilizzo del terreno), e, dall'altro lato, i redditi determinati dall'assunzione di obblighi, cui fa riferimento tale ultima disposizione, vanno ricollegati specificatamente a diritti personali, piuttosto che a diritti reali.

E, nel caso di diritto di superficie, si è indiscutibilmente in presenza di diritti reali.

3. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere respinto.

Le spese processuali, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al rimborso delle spese processuali del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi € 7.290,00, a titolo di compensi, oltre rimborso forfettario spese generali ed accessori come per legge.