

# Costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli: imposta di registro al 9%, ma i rapporti pregressi?

di Tancredi Marino (\*)

Dopo molti anni di contenzioso tributario, finalmente l'Agenzia delle Entrate si è conformata all'interpretazione resa dalla Corte di cassazione e dalla giurisprudenza di merito in materia di applicazione dell'imposta di registro circa la costituzione del diritto di superficie. In particolare, con la risoluzione n. 23/E del 3 aprile 2025, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alla costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo si applica l'aliquota del 9%, confermando l'orientamento giurisprudenziale. Resta da capire come saranno trattate le imposte eventualmente versate in eccesso e come i contribuenti potranno ottenere il rimborso, dal momento che l'Amministrazione finanziaria - diversamente da quanto accaduto per altri "revirement" - non ha fornito indicazioni agli Uffici circa il contenzioso pendente.

## 1. Premessa

Finalmente, dopo molti anni di diatriba giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate ha modificato la propria interpretazione circa la tassazione della costituzione del diritto di superficie ai fini dell'imposta di registro, adeguandosi all'orientamento della Suprema Corte.

Più nel dettaglio, per diversi anni la costituzione del diritto di superficie (o di altro diritto reale di godimento) su terreno agricolo è stata considerata dal Fisco, ai fini dell'imposta di registro, equivalente ad un "trasferimento" del diritto di proprietà e, pertanto, assoggettata ad aliquota del 15% (1).

Il **diritto di superficie**, disciplinato dall'art. 952 c.c., consiste nella facoltà di edificare e mantenere una costruzione su un fondo altrui o di mantenere la proprietà separata della costruzione già esistente. A differenza del trasferimento del diritto di proprietà, che implica il passaggio definitivo e pieno della titolarità del bene, la co-

stituzione del diritto di superficie non comporta il venir meno della proprietà del fondo in capo al concedente, ma ne rappresenta una limitazione temporanea o permanente.

Dal punto di vista tributario, la suddetta distinzione in ambito civilistico è fondamentale: non essendoci trasferimento della proprietà, ma solo "compressione" ovvero attribuzione di un diritto reale limitato, non può trovare applicazione ai fini dell'imposta di registro l'aliquota propria dei trasferimenti, bensì quella prevista per la costituzione di **diritti reali di godimento**. I notai italiani che redigono il relativo atto di costituzione del diritto reale sono stati, di conseguenza, responsabili per l'imposta di registro nei confronti del Fisco (art. 57 D.P.R. n. 131/1986). Dunque, nella pratica operativa i contribuenti e, in particolare, gli operatori del **settore delle energie rinnovabili**, sono stati obbligati al pagamento dell'imposta con la predetta **aliquota del 15%**.

(\*) Avvocato, dottore in Economia, Studio Legale DWF.

(1) Cfr. risposta a interpello n. 365 del 3 luglio 2023; circola-

re n. 18/E del 29 maggio 2013; R.M. n. 92/E del 22 giugno 2000.