

Cassazione civile sez. trib., 22/04/2024, n. 10783

RILEVATO CHE:

Con gli avvisi di accertamento nn. (Omissis), notificati rispettivamente alle signore Da.Ze., Io., Ma. e Ro.An. (dâ??ora in poi, anche â??le contribuentiâ?• o â??le odierne controricorrentiâ?•), lâ??Agenzia delle Entrate recuperÃ² a tassazione ai fini Irpef il corrispettivo di Euro 62.500 percepito pro capite dalle contribuenti nel periodo dâ??imposta 2011, a seguito della stipula dellâ??atto in data 18/10/2010, avente per oggetto la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli di proprietÃ a favore della societÃ â??SF â?? Adriatica Srlâ?•, per la realizzazione di impianti fotovoltaici.

Ai fini della tassazione, lâ??Ufficio inquadrava tale compenso, in base a quanto precisato dalla circolare dellâ??Agenzia delle Entrate n. 36 del 19/12/2013, nella fattispecie di cui allâ??art. 67, comma 1, lett. 1) del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir), quale reddito diverso derivante dallâ??assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, atteso che la proprietÃ dei terreni agricoli era stata acquisita a titolo originario. Le contribuenti impugnarono gli avvisi di accertamento dinanzi alla C.T.P. di Lâ??Aquila.

La C.T.P., previa riunione dei ricorsi, li accolse.

La C.T.R., su appello dellâ??Ufficio, confermÃ² la sentenza di primo grado. Contro la sentenza dâ??appello, lâ??Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi. Resistono le contribuenti con controricorso.

Esse hanno anche depositato una memoria difensiva in vista dellâ??adunanza.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato â??Art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. â?? NullitÃ della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132 c.p.c.â?•, lâ??Agenzia delle Entrate ha censurato la sentenza dâ??appello per carenza di motivazione.

Il giudice dâ??appello avrebbe ignorato le censure mosse dallâ??Ufficio in sede di impugnazione della sentenza di primo grado. In particolare, la C.T.R., dopo aver rilevato che nel caso di specie vi era stata una tassazione del 18% sulla cessione di un diritto, ha rilevato una duplicazione nella imposizione, accogliendo acriticamente le tesi delle contribuenti.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato â??Violazione e falsa applicazione degli artt. 163 del D.P.R. n. 917 del 1986, 67 del D.P.R. n. 600 del 1973, 67, comma 1, lett. l) del D.P.R. n. 917 del 1986, 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in relazione allâ??art. 360, comma 1,

n. 3 c.p.c.â??, lâ??Agenzia delle Entrate ha censurato la sentenza impugnata perchÃ© avrebbe confuso la tassazione dovuta per la registrazione dellâ??atto pubblico in relazione alla costituzione del diritto di superficie con quella del corrispettivo ricevuto a fronte della costituzione del diritto di superficie.

Secondo lâ??Agenzia ricorrente, la costituzione del diritto di superficie produce effetti economici assimilabili a quelli derivanti da qualsiasi altra concessione di un diritto personale di godimento su un determinato bene.

Secondo lâ??Agenzia, la cessione di beni immobili acquistati a titolo originario non puÃ² essere ricondotta tra le ipotesi contemplate dallâ??attuale art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir, sicchÃ© con la circolare n. 36/E del 2013 Ã¨ stato ribadito che i compensi percepiti dal titolare del fondo a seguito della costituzione del diritto di superficie acquisito a titolo originario devono essere ricondotti alla diversa fattispecie recata dallâ??art. 67, comma 1, lett. l) del Tuir, cioÃ¨ tra i redditi diversi derivanti dallâ??assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

3. I due motivi di ricorso possono essere esaminati e decisi congiuntamente.

Essi sono infondati, sebbene debba procedersi a correggere in diritto la motivazione della sentenza impugnata.

Infatti, la ripresa a tassazione dellâ??Agenzia non Ã¨ infondata perchÃ© in violazione del divieto di doppia imposizione.

Un conto, infatti, Ã¨ lâ??assoggettamento di un contratto di costituzione di un diritto di superficie allâ??imposta di registro, che rientra nellâ??ambito delle imposte indirette; un altro conto Ã¨ lâ??assoggettamento ad imposta, quali redditi diversi, dei compensi derivanti dalla costituzione su di un immobile del diritto di superficie, che rientra nellâ??ambito delle imposte dirette.

In realtÃ , i compensi percepiti a fronte della costituzione su un immobile di un diritto di superficie a favore di terzi non rientrano nella fattispecie impositiva di cui allâ??art. 67, comma 1, lett. l) del Tuir.

Il Collegio intende dare continuitÃ allâ??orientamento secondo il quale â??in materia di imposta sui redditi, la plusvalenza derivante da cessione del diritto di superficie dopo che siano trascorsi almeno cinque anni dallâ??acquisto dellâ??immobile non Ã¨ soggetta a tassazione come â??reddito diversoâ?• ex art. 81 (ora 67), comma 1, lett. b) o l), del D.P.R. n. 917 del 1986, qualora abbia ad oggetto un terreno agricolo, atteso che, da un lato, la lett. b) Ã¨ applicabile solo alle aree fabbricabili e, dallâ??altro, la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietÃ , prevista dallâ??art. 9, comma 5, dello stesso decreto, non consente di ricondurre lâ??obbligo di concedere a terzi lâ??utilizzo di un terreno agli obblighi â??di permettereâ?•, di cui alla lett. l), che si riferiscono a diritti personali

piuttosto che a diritti reali, senza che rilevi la durata determinata e non permanente del diritto di superficie, atteso che dalla fissazione di un termine, consentita dall'art. 953 c.c., non deriva il mutamento della natura reale di tale situazione soggettiva (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 2238 del 02/02/2021; cfr. anche Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15333 del 04/07/2014).

Ne consegue il rigetto del ricorso con la condanna dell'Agenzia al pagamento delle spese del giudizio secondo il principio della soccombenza.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore di Da.Ze., Io., Ma. e Ro.An., delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro settemilaseicento per onorari, oltre al rimborso delle spese generali, iva e cpa come per legge, ed oltre ad Euro duecento per spese vive, col vincolo di solidarietà attiva.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 9 febbraio 2024.

Depositata in Cancelleria il 22 aprile 2024.

Campi meta

Massima : *I compensi percepiti dal titolare del fondo a seguito della costituzione di un diritto di superficie su un terreno agricolo, anche se a tempo determinato, non rientrano nella categoria dei "redditi diversi" derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR. Ci  in quanto la costituzione del diritto di superficie, equiparabile al trasferimento del diritto di propriet  ai sensi dell'art. 9, comma 5, del TUIR, configura un diritto reale e non un diritto personale, cui si riferisce la citata lettera l). Pertanto, la plusvalenza derivante dalla cessione del diritto di superficie su un terreno agricolo dopo almeno cinque anni dall'acquisto non   soggetta a tassazione come reddito diverso.*

Supporto Alla Lettura :

IRPEF

L'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)   disciplinata dal titolo I del D.P.R. n.917/1986 (Testo unico delle imposte sui redditi), il cui presupposto   il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie di reddito indicate nell'art.6 del D.P.R.n.917/1986:

- fondiari, cio  dei fabbricati e dei terreni
- di capitale
- di lavoro dipendente (inclusi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di pensione)
- di lavoro autonomo
- di impresa
- diversi (elencati nell'articolo 67 del Testo unico delle imposte sui redditi)

Le caratteristiche dell'imposta IRPEF: diretta, personale, progressiva per scaglioni di reddito

- **diretta:** grava direttamente sul reddito delle persone fisiche.
- **personale:** perch  colpisce in modo autonomo i redditi di ciascun contribuente ed anche perch  tiene conto di circostanze estranee alla produzione delle diverse categorie di reddito (quali particolari tipologie di spese sostenute e carichi di famiglia) che determinano deduzioni dal reddito complessivo e detrazioni dall'imposta lorda.
- **progressiva per scaglioni:** il prelievo cresce in modo pi  che proporzionale rispetto al crescere del reddito imponibile tramite un sistema di aliquote crescenti applicate al reddito imponibile suddiviso in scaglioni di reddito.

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Per queste ultime   imponibile solo il reddito prodotto in Italia, mentre per quelle residenti in Italia sono imponibili i redditi ovunque prodotti. L'Irpef, dunque, si applica sul reddito complessivo del soggetto. L'**imposta lorda** si calcola applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le aliquote per scaglioni.