

Data di pubblicazione: 31 agosto 2026

SALVATORE ANTONELLO PARENTE*

La costituzione del diritto di superficie su fondo agricolo e il regime dell'imposta di registro tra conferme giurisprudenziali e resistenze della prassi amministrativa

The Creation of a Right of Superficies over Agricultural Land and the Registration Tax Regime: Judicial Confirmation and Continuing Resistance in Administrative Practice

ABSTRACT: La costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo è stata spesso caratterizzata da rilevanti incertezze ermeneutiche, con specifico riferimento alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie e alla corretta individuazione dell'aliquota applicabile ai fini dell'imposta di registro. Tali perplessità traggono origine dal raffronto tra il secondo periodo dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che assoggetta all'aliquota del 15% i trasferimenti aventi ad oggetto terreni agricoli e relative pertinenze, e il primo periodo

* Professore Associato di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Economia, Management e Diritto dell'Impresa dell'Università di Bari Aldo Moro. Contributo sottoposto a referaggio.

della medesima disposizione, il quale, con formulazione ampia e innominata, ricomprende nel suo alveo tanto gli atti traslativi della proprietà in genere quanto quelli traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, gravandoli con l'aliquota del 9%. A fronte delle criticità sollevate dal dato normativo, all'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità si contrappone la diversa impostazione seguita dall'amministrazione finanziaria. Il contributo analizza le principali aporie della disciplina vigente, individuando una possibile soluzione interpretativa nel criterio incentivante, affermatosi in materia di costituzione delle servitù prediali, ritenuto coerente e sistematicamente solido non solo sul piano letterale e storico, ma anche sotto il profilo teleologico.

The establishment of a superficies right over agricultural land has often been characterized by significant interpretative uncertainties, particularly with regard to the legal-tax classification of the transaction and the correct identification of the applicable registration tax rate. These doubts arise from the comparison between the second sentence of Article 1 of the Tariff, Part I, annexed to Presidential Decree No. 131 of 26 April 1986, which subjects transfers concerning agricultural land and related appurtenances to a 15% rate, and the first sentence of the same provision, which – through broad and unnamed wording – encompasses both transfers of ownership in general and transfers or constitutions of in rem rights of enjoyment over immovable property, subjecting them to a 9% rate. In light of the critical issues raised by the statutory framework, the position adopted by the Supreme Court case law stands in contrast to the different approach followed by the tax authorities. This contribution examines the main inconsistencies of the current regime, identifying a possible interpretative solution in the incentive-based criterion developed

in relation to the establishment of predial easements, deemed coherent and systematically sound not only from a literal and historical perspective, but also from a teleological standpoint.

PAROLE CHIAVE: Diritto di superficie; Atto di costituzione; Fondo agricolo; Imposta di registro; Qualificazione giuridico-tributaria; Regime fiscale applicabile.

KEYWORDS: Superficies right; Deed of establishment; Agricultural land; Registration tax; Legal-tax classification; Applicable tax regime.

SOMMARIO: 1. Profili introduttivi. – 2. Il regime fiscale dell'atto di costituzione del diritto di superficie: la costituzione della servitù prediale quale termine di comparazione sistematica. – 3. L'estensione all'atto costitutivo del diritto di superficie su fondo agricolo delle argomentazioni ermeneutiche relative alla costituzione di servitù prediale. – 4. Le implicazioni applicative alla luce della disciplina delle energie rinnovabili. – 5. Osservazioni conclusive.

1. Profili introduttivi

In riferimento alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie e alla corretta individuazione dell'aliquota applicabile ai fini dell'imposta di

registro, l'atto di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo è stato spesso oggetto di incertezze ermeneutiche¹.

Sul piano civilistico, il diritto di superficie configura un diritto reale di godimento su cosa altrui (artt. 952 ss. cod. civ.), che comporta la facoltà di edificare e mantenere una costruzione sul suolo o nel sottosuolo di proprietà altrui, attribuendo al superficiario la titolarità della costruzione (c.d. proprietà superficiaria)² in via autonoma rispetto alla proprietà del fondo³.

In realtà, l'art. 952 cod. civ. disciplina due distinte situazioni giuridiche: da un lato, l'ipotesi in cui il proprietario del suolo costituisce in favore di un terzo il diritto di edificare e mantenere una costruzione sul proprio fondo, la cui proprietà, una volta realizzata, spetterà al superficiario, permanendo in capo al concedente la titolarità dominicale del suolo⁴; dall'altro lato, la

¹ Cfr. P. PURI, *Questioni controverse in tema di tassazione ai fini delle imposte indirette del diritto di superficie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11/2015, 889 ss.; T. VENTRELLA, *La costituzione del diritto di superficie per la realizzazione di un impianto fotovoltaico: la natura agricola del terreno non innalza l'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, n. 4/2021, 1115 ss.; S. CHIRICHIGNO, D. LANDA, *Imposta di registro per gli atti di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo*, in *Corr. trib.*, n. 3/2022, 292 ss.; E. SMANIOTTO, *Costituzione di diritto di superficie su terreni agricoli e tassazione al fine dell'imposta di registro (Commento a risposta ad interpello del 3 luglio 2023, n. 365)*, in *Riv. not.*, n. 1/2024, 175 ss.; S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2025, II, 48 ss.

² Cfr. L. SALIS, *Proprietà superficiaria e proprietà separata*, in *Riv. giur. edilizia*, 1993, I, 1026 ss.; A. RICCIO, *Il diritto di superficie, la proprietà superficiaria e la proprietà separata*, in *Contr. impr.*, 1998, 428; G. MUSOLINO, *La proprietà superficiaria: proprietà o diritto reale su cosa altrui?*, in *Riv. not.*, n. 3/2018, 582 ss.

³ Cfr. G. MUSOLINO, *La superficie. Contenuto del diritto e poteri del superficiario e del proprietario del suolo*, in *Riv. not.*, n. 4/2015, 791 ss.; S. CERVELLI, *I diritti reali*, Milano, V ed., 2024, 159 ss.; L. GENGHINI, T. CAMPANILE, F. CRIVELLARI, *I diritti reali*, II ed., Milano, 2024, 971 ss.

⁴ Cfr. G. MUSOLINO, *La costituzione del diritto di superficie*, in *Riv. not.*, n. 2/2015, 280 ss.

fattispecie in cui il proprietario di una costruzione già esistente ne trasferisce la proprietà a terzi separatamente dalla proprietà del terreno⁵.

L'istituto, nella prima variante, ha recentemente assunto rilevanza in ambito tributario in ragione del suo frequente utilizzo nella pratica negoziale, soprattutto nel settore della produzione delle energie rinnovabili: ove si intenda installare su fondi agricoli impianti fotovoltaici senza acquisire la proprietà dei relativi fondi si propende spesso per la costituzione di un diritto reale di superficie – idoneo a derogare al principio “*superficies solo cedit*”, codificato nella regola dell'accessione di cui all'art. 934 cod. civ. – piuttosto che instaurare un rapporto di natura obbligatoria attraverso la concessione di un diritto personale di godimento⁶.

La questione relativa al regime tributario applicabile ai fini dell'imposta di registro, se oramai definita con riferimento all'ipotesi affine dell'atto costitutivo di una servitù prediale⁷, non può dirsi altrettanto pacifica per la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo.

Le incertezze di ordine ermeneutico, i cui effetti si riflettono sul piano applicativo, derivano dal raffronto tra il secondo periodo dell'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (c.d. Testo Unico Registro)⁸ – che fa riferimento al “trasferimento” avente ad oggetto terreni

⁵ Cfr. G. PASETTI BOMBARDELLA, voce *Superficie (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, 1471 ss.

⁶ Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2021, 2300-2301.

⁷ Cfr. S. SERVIDIO, *Tassazione delle servitù prediali ai fini dell'imposta di registro*, in *Agricoltura*, n. 3/2005, 165 ss.

⁸ Cfr. A.F. URICCHIO, *Commento art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, 463 ss.; G. SALANITRO, *Commento art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, 1008 ss.; V. MASTROIACOVO, *Commento art. 1, Tariffa*,

agricoli e relative pertinenze (assoggettato ad imposta di registro con l'aliquota del 15%)⁹ – e il primo periodo del medesimo art. 1, che, con espressione ampia e innominata, ricomprende nel suo alveo gli atti traslativi della proprietà in genere e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, gravandoli con l'aliquota del 9%¹⁰.

Essendo la prima previsione normativa meno dettagliata della seconda, è sorto il dubbio se l'espressione “trasferimento” debba essere intesa in senso “esclusivo” o “generico”: nel primo caso, il “trasferimento” del diritto reale immobiliare di godimento sul terreno agricolo andrebbe

Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo (a cura di), Codice delle leggi tributarie, Milanofiori Assago, 2014, 418 ss.; A. CASTRIGNANÒ, Commento art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in A.A. Carrabba, G. Perlingieri (a cura di), Codice del notaio annotato con la dottrina e la giurisprudenza. Catasto - Pubblicità immobiliare - Tributi, Napoli, 2019, 425 ss.; A.F. URICCHIO, Manuale di diritto tributario. Seconda edizione aggiornata alla riforma fiscale 2025, Bari, 2025, 162.

⁹ Cfr. R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 novembre 2024, 6, laddove si individua la *ratio* della norma – che prevede un inasprimento fiscale in apparenza incomprensibile – nell'esigenza di porre rimedio alla speculazione edilizia sui terreni agricoli, attraverso l'assoggettamento ad imposizione (nella misura del 15%) della maggiore potenzialità economica sottesa ad un'eventuale destinazione non agricola del fondo. Ciò sembra implicitamente confermato dalla circostanza che l'aliquota del 15% trova applicazione per i soli trasferimenti in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali. Sul punto, cfr. V. UCKMAR, R. DOMINICI, voce *Registro (imposta di)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, vol. VI, Torino, 1986, 584; A.F. URICCHIO, *Commento art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, cit., 469; G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1993, 415; A. GASTALDO, *La tassazione dell'atto costitutivo di una servitù prediale su terreno agricolo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2005, II, 385, nt. 4; F. CICOGNANI, *La tassazione indiretta della vendita di fabbricati da demolire tra interpretazione degli atti e presunzione di accessione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, II, 16 ss.; T. VENTRELLA, *La costituzione del diritto di superficie per la realizzazione di un impianto fotovoltaico: la natura agricola del terreno non innalza l'imposta di registro*, cit., 1122. In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. centr., 28 aprile 1984, n. 4106, in *Rass. trib.*, 1984, 333.

¹⁰ Cfr. S.A. PARENTE, *Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo e imposta di registro: quale regime tributario?*, in *Gazz. forense*, n. 6/2024, 817; R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 2.

assoggettato all'imposta di registro in misura pari al 15%, a differenza della "costituzione" del diritto stesso, tassata con la minore aliquota del 9%; se intesa come "generica", poiché i diritti reali immobiliari di godimento si possono soltanto "costituire", si renderebbe applicabile la minore aliquota del 9%¹¹.

A fronte delle criticità sollevate dal dato normativo, mentre per la costituzione di una servitù prediale, tanto la prevalente giurisprudenza¹² quanto la prassi amministrativa¹³ sono oggi concordi nell'assoggettare il relativo atto all'imposta di registro con l'aliquota del 9% (anziché del 15%), in relazione all'atto costitutivo del diritto di superficie su un fondo agricolo, al chiaro indirizzo espresso dalla giurisprudenza di legittimità si contrappone il diverso orientamento dell'amministrazione finanziaria¹⁴.

Peraltro, le disposizioni contenute nel d.P.R. n. 131/1986 sono state recentemente trasfuse nel d.lgs. 1° agosto 2025, n. 123, recante il «Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti», la cui entrata in vigore è prevista per il 1° gennaio 2027, in attuazione della delega di riforma del sistema fiscale di cui alla l. 9 agosto 2023, n. 111.

¹¹ Cfr. A. PICCOLO, *Servitù su terreni agricoli sempre con imposta di registro al 9%*, in *Il fisco*, n. 39/2024, 3663.

¹² Cfr. Cass. civ., sez. V, 2 settembre 2024, n. 23489, in *Il fisco*, n. 39/2024, 3661-3662, con nota di A. PICCOLO, *Servitù su terreni agricoli sempre con imposta di registro al 9%*, cit., 3663-3664; Cass. civ., sez. V, 2 settembre 2024, n. 23494, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 2 settembre 2024, n. 23512, in *DeJure Giuffrè*.

¹³ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2021, n. 4/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*, che, adeguandosi all'orientamento consolidatosi in seno alla giurisprudenza di legittimità (v. *infra* § 2), assoggetta gli atti di costituzione di servitù su un terreno agricolo in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali ad imposta di registro in misura pari al 9%.

¹⁴ Cfr. R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 2; S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, cit., 48 ss.

2. Il regime fiscale dell'atto di costituzione del diritto di superficie: la costituzione della servitù prediale quale termine di comparazione sistematica

Attualmente, con riguardo alla servitù gravante su fondo agricolo, l'amministrazione finanziaria¹⁵ – in superamento del precedente orientamento¹⁶ – assoggetta l'atto costitutivo all'imposta di registro nella misura del 9%, in luogo del 15%, valorizzando la circostanza che non si realizza alcun trasferimento di diritti o facoltà dal proprietario del fondo servente. La servitù, infatti, si configura quale mera compressione del diritto dominicale insistente sul fondo servente, a vantaggio del fondo dominante, senza effetti traslativi in senso proprio.

L'orientamento riprende la tesi della giurisprudenza tributaria di merito¹⁷ e di legittimità¹⁸, fondata sull'interpretazione letterale dell'art. 1, Tariffa,

¹⁵ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2021, n. 4/E, cit.

¹⁶ Cfr. Risoluzione Ministeriale, 24 giugno 1975, n. 300821, in *def.finanze.it*; Risoluzione Ministeriale, 5 maggio 1977, n. 270881, in *www.def.finanze.it*; Risoluzione Ministeriale, 22 giugno 2000, n. 92/E - prot. n. 118050, in *def.finanze.it*; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 maggio 2013, n. 18/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*, 151-152.

¹⁷ Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 5 aprile 2018, n. 1517/06/18, in *www.def.finanze.it*; Comm. trib. reg. Lombardia, 29 maggio 2018, n. 2476/12/18, in *www.def.finanze.it*; Corte giust. trib. I° Palermo n. 3249/2024, in *www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it*; Corte giust. trib. I° Palermo n. 3253/2024, in *www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it*; Corte giust. trib. I° Palermo n. 3254, in *www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it*; Corte giust. trib. I° Palermo n. 3439/2024, in *www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it*. In senso contrario, cfr. Comm. trib. centr., sez. XXI, 8 settembre 1989, n. 5423, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 605.

¹⁸ Cfr. Cass. civ., sez. V, 4 novembre 2003, n. 16495, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2005, II, 379 ss., con nota di A. GASTALDO, *La tassazione dell'atto costitutivo di una servitù prediale su terreno agricolo*, cit., 383 ss.; Cass. civ., sez. V, 5 settembre 2019, n. 22198, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2020, 339 ss., con nota di S. TAGLIAPIETRA, *La costituzione di un diritto reale limitato: profili di teoria generale per una corretta imposta di registro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2020, 342

Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, che contrappone gli atti traslativi a quelli costitutivi di diritti reali di godimento: in questa visuale, il termine “trasferimento” non può essere inteso in senso ampio, in modo da ricomprendere tutti gli atti aventi ad oggetto terreni di natura agricola, a prescindere dalle specifiche conseguenze giuridiche prodotte dagli stessi¹⁹. Piuttosto, l’espressione è utilizzata dal legislatore tributario per indicare gli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali di godimento senza poter essere riferita agli atti che costituiscono una servitù, pure ove insistente su un terreno agricolo²⁰.

ss.; Cass. civ., sez. V, 5 settembre 2019, n. 22199, in *CED Cassazione*; Cass. civ., sez. V, 5 settembre 2019, n. 22200, in *Il fisco*, n. 37/2019, 3572 ss., con nota di A. PICCOLO, *Imposta di registro: servitù sui terreni agricoli al 9%*, in *Il fisco*, n. 37/2019, 3574-3575; Cass. civ., sez. V, 5 settembre 2019, n. 22201, in *CED Cassazione*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 13 ottobre 2020, n. 22118, in *CED Cassazione*; Cass. civ., sez. V, ord. 11 febbraio 2021, n. 3461, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2021, 2297 ss., con nota di S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, cit., 2300 ss., nonché di T. VENTRELLA, *La costituzione del diritto di superficie per la realizzazione di un impianto fotovoltaico: la natura agricola del terreno non innalza l'imposta di registro*, cit., 1115 ss., di L. CENICOLA, *Realizzazione di impianto fotovoltaico su terreno agricolo. Costituzione del diritto di superficie: registro all'8 per cento (ora 9 per cento)*, in *Dir. giur. agr. alim. amb.*, n. 1/2021, 4 ss. e di V. VASTA, *Sconta l'imposta di registro con l'aliquota del 9% l'atto di costituzione del diritto di superficie sul terreno agricolo destinato alla costruzione di un impianto fotovoltaico*, in <https://www.fiscalitadellenergia.it/2021/03/26/sconta-limposta-di-registro-con-laliquota-del-9-latto-di-costituzione-del-diritto-di-superficie-sul-terreno-agricolo-destinato-alla-costruzione-di-un-impianto-fotovoltaico/>; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 9 marzo 2020, n. 6671, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 9 marzo 2020, n. 6677, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 2 settembre 2024, n. 23489, cit., 3661-3662; Cass. civ., sez. V, 2 settembre 2024, n. 23494, cit.; Cass. civ., sez. V, 2 settembre 2024, n. 23512, cit.

¹⁹ Cfr. S.A. PARENTE, *Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo e imposta di registro: quale regime tributario?*, cit., 818.

²⁰ Cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 662; A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *Imposte di registro ipotecaria e catastale. Commento articolo per articolo al D.P.R. 131/1986 e al D.Lgs. 347/1990 con schemi e casi risolti*, Milano, 2010, 453.

Peraltro, al pari di quanto accadeva durante la vigenza dell'INVIM²¹, il riferimento esplicito agli “atti traslativi o costitutivi” contenuto nella nota II *bis* all'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, è sintomatico della diversa portata dell'espressione “trasferimenti” rispetto a quella di “atti costitutivi”²².

Quando il legislatore ha inteso equiparare il regime fiscale degli atti di costituzione o di trasferimento dei diritti reali di godimento a quello degli atti traslativi della proprietà ha adottato lessemi normativi appropriati piuttosto che riferimenti sintetici di dubbio significato.

In mancanza di una simile precisazione, deve allora ritenersi che l'atto costitutivo del diritto di servitù debba essere ricompreso nell'ambito degli “atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento”, con conseguente applicazione dell'aliquota del 9%, anche ove il diritto venga costituito su terreni agricoli ed in favore di soggetti non qualificabili come coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali²³.

Oltre che valorizzando il dato letterale, alla conclusione si perviene mediante un'interpretazione storica della normativa sull'imposta di registro²⁴, avendo la riforma tributaria degli anni Settanta conferito alla

²¹ Cfr. L. PERRONE, *L'imposta sull'incremento di valore degli immobili: primi spunti critici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 1/1973, I, 514.

²² Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, cit., 2308-2309; R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 8.

²³ Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, cit., 2308-2309.

²⁴ Cfr. L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955; A. UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1958; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960; G. GAFFURI, *Il presupposto del tributo di registro e la capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1968, 987 ss.; F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 1/1975, I, 90 ss.; B. SANTAMARIA, voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, 533 ss.; N. D'AMATI, *Introduzione all'imposta del registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 15 ss.; G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, n.

materia “una veste più organica”, attraverso una gradazione della tassazione fondata sui “tipi di atti” piuttosto che sui “tipi di beni” (mobili o immobili), essendo oggi contrapposti gli atti “traslativi” a quelli “costitutivi” e riconosciuta la natura di “imposta d’atto” al tributo di registro²⁵.

Infine, poiché la servitù si costituisce e non si trasferisce, in ragione del suo carattere di “inalienabilità”²⁶, trattandosi di un diritto indissolubilmente legato da un nesso di accessorietà e di strumentalità alla proprietà del fondo a cui afferisce, in virtù dell’inerenza attiva al fondo dominante, funzionale allo scopo di cooperazione fondiaria²⁷, i relativi atti costitutivi, anche se riferiti ad un terreno agricolo, non possono essere ricompresi nell’ambito di applicazione dell’art. 1, terzo periodo, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, che fa riferimento alle sole ipotesi di “trasferimento” di terreni agricoli e relative pertinenze, dovendo piuttosto rientrare nell’alveo del primo periodo della medesima norma, relativo agli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento²⁸.

5/2013, 955 ss.; S. CANNIZZARO, *Autonomia e pluralità di disposizioni nel sistema dell’imposta di registro: contributo ad una riflessione in chiave evolutiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2016, 277 ss.

²⁵ Cfr. S. CHIRICHIGNO, D. LANDA, *Imposta di registro per gli atti di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo*, cit., 294; R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 3.

²⁶ Cfr. M. COMPORTI, voce *Servitù (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, 288; L. BIGLIAZZI GERI, U. BRECCIA, F.D. BUSNELLI, U. NATOLI, *Diritto civile*, vol. 2, *Diritti reali*, Torino, 2007, 237; C.M. BIANCA, *Diritto civile*, vol. 6, *La proprietà*, Milano, 2017, 499.

²⁷ Cfr. G. BRANCA, *Servitù prediali (Articoli 1027-1099)*, in A. Scialoja, G. Branca (a cura di), *Commentario del Codice Civile*, Bologna–Roma, 1967, 3 ss.; E. GUERINONI, *Servitù prediali*, in A. Gambaro, U. Morello, *Trattato dei diritti reali*, vol. II, *Diritti reali parziali*, Milano, 2011, 218; C.M. BIANCA, *Diritto civile*, vol. 6, *La proprietà*, cit., 78.

²⁸ Cfr. R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 4; S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell’imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, cit., 52.

3. L'estensione all'atto costitutivo del diritto di superficie su fondo agricolo delle argomentazioni ermeneutiche relative alla costituzione di servitù prediale

S'impone, pertanto, l'esigenza di verificare se le argomentazioni elaborate in materia di imposta di registro con riferimento al trattamento tributario della costituzione della servitù prediale possano essere estese anche alla fattispecie della concessione del diritto di superficie su terreni agricoli.

In astratto, mancando nell'art. 1, terzo periodo, Tariffa, Parte I allegata al d.P.R. n. 131/1986, una distinzione tra servitù e diritto di superficie, entrambi diritti reali di godimento, potrebbe affermarsi che pure la costituzione di un diritto di superficie soggiace al medesimo regime impositivo della servitù, a prescindere dalla natura (agricola o edificabile) del terreno su cui viene costituito il diritto.

Sul tema specifico, a fronte dell'orientamento giurisprudenziale²⁹ volto ad assoggettare anche la costituzione del diritto di superficie all'imposta di registro con l'aliquota del 9%, si registra una posizione di chiusura

²⁹ Cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 11 febbraio 2021, n. 3461, cit., 2297 ss.; Comm. trib. prov. Lecco, sez. I, 27 dicembre 2021, n. 143, in www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 19 settembre 2022, n. 175, in www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it; Corte giust. trib. I° Milano, sez. XVII, 18 ottobre 2023, n. 3606, in www.bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it; Corte giust. trib. II° Sicilia, sez. III, sent. 28 settembre 2023, n. 7840, in *Gazz. forense*, n. 6/2024, 813 ss., con nota di S.A. PARENTE, *Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo e imposta di registro: quale regime tributario?*, cit., 816 ss.; Cass. civ., sez. V, ord. 22 ottobre 2024, n. 27293, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2025, II, 41 ss., con nota di S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, cit., 48 ss.

dell'amministrazione finanziaria³⁰, fondata sulla lettura "estensiva" del terzo periodo dell'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986.

Tale prassi amministrativa, seguita dalla dottrina notarile³¹, estende l'aliquota del 15% agli atti di costituzione del diritto di superficie, in caso di natura agricola del terreno che ne è oggetto, ove la costituzione avvenga in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, in forza dell'argomento che il legislatore tributario avrebbe assimilato al "trasferimento" le categorie degli atti "traslativi" o "traslativi-costitutivi di diritti reali di godimento", in quanto senza tale assimilazione non avrebbero trovato naturale collocazione, nel sistema dell'imposta di registro, gli atti costitutivi di diritti reali di godimento su terreni agricoli.

Pertanto, il "trasferimento" a cui fanno riferimento i periodi 2, 3 e 4 dell'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, assurgerebbe ad espressione onnicomprensiva, in quanto mero richiamo a tutte le fattispecie di cui al primo periodo del medesimo articolo (vale a dire, trasferimento della proprietà di un immobile e costituzione-trasferimento di *iura in re aliena* sul medesimo bene).

La conclusione sembra essere fondata sull'assunto che, ai fini del tributo di registro, la costituzione e il trasferimento dei diritti *in re aliena* avrebbero dovuto scontare la medesima imposizione prevista per il trasferimento del bene sul quale insiste il diritto reale limitato costituito o trasferito:

³⁰ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 28 aprile 2009, n. 112/E, in www.agenziaentrate.gov.it; Circolare Agenzia delle Entrate, 19 dicembre 2013, n. 36/E, in www.agenziaentrate.gov.it, 47-48; Istanza di interpello – Risposta Agenzia delle Entrate, 3 luglio 2023, n. 365, in www.agenziaentrate.gov.it, con commento di E. SMANIOTTO, *Costituzione di diritto di superficie su terreni agricoli e tassazione al fine dell'imposta di registro (Commento a risposta ad interpello del 3 luglio 2023, n. 365)*, cit., 175 ss.

³¹ Cfr. Studio del CNN n. 35-2011/T (est. S. Ghinassi - M.P. Nastri - G. Petteruti), *Profili fiscali degli atti relativi agli impianti fotovoltaici*, in www.notariato.it, 7.

trattandosi di diritto di superficie costituito su fondo agricolo conseguirebbe l'applicazione dell'aliquota proporzionale propria del trasferimento di proprietà di tali beni³².

In questa visuale, l'amministrazione finanziaria³³, abbandonando le posizioni assunte in precedenza³⁴, sembra aver accolto gli orientamenti maturati in seno alla giurisprudenza tributaria esclusivamente con riferimento alla costituzione del diritto di servitù, constatando che tali conclusioni si fondano sulla peculiare natura del diritto di servitù da cui differisce il diritto di superficie, in ragione della sostanziale diversità dei due istituti.

Difatti, a seguito della costituzione del diritto di superficie, non vi sarebbe alcun frazionamento della titolarità del suolo, che rimarrebbe in capo al concedente, essendoci piuttosto una mera compressione del diritto di proprietà, in ragione dell'impossibilità per il titolare di esercitare il pieno potere di disposizione sul bene gravato dal diritto di superficie³⁵. Inoltre, il diritto di superficie presenterebbe caratteristiche diverse e singolari rispetto al diritto di servitù, potendo, una volta costituito, essere oggetto di autonomo trasferimento³⁶.

In realtà, non sembra che queste differenze siano tali da precludere la possibilità di estendere al diritto di superficie le conclusioni a cui la

³² Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficaria*, cit., 2307.

³³ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 28 aprile 2009, n. 112/E, cit.; Circolare Agenzia delle Entrate, 19 dicembre 2013, n. 36/E, cit., 47-48; Istanza di interpello – Risposta Agenzia delle Entrate, 3 luglio 2023, n. 365, cit., con commento di E. SMANIOTTO, *Costituzione di diritto di superficie su terreni agricoli e tassazione al fine dell'imposta di registro (Commento a risposta ad interpello del 3 luglio 2023, n. 365)*, cit., 175 ss.

³⁴ Cfr. Risoluzione Ministeriale, 22 giugno 2000, n. 92/E - prot. n. 118050, cit.; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 maggio 2013, n. 18/E, cit., 151-152.

³⁵ Cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 11 febbraio 2021, n. 3461, cit., 2297 ss.

³⁶ Cfr. C.M. BIANCA, *Diritto civile*, vol. 6, *La proprietà*, cit., 412 ss.

giurisprudenza tributaria³⁷ è pervenuta con riferimento al diritto di servitù, essendo entrambi diritti reali di godimento che, ove costituiti su un fondo, limitano le facoltà del *dominus* in favore del fondo dominante (in caso della servitù) o del superficiario (nell'ipotesi del diritto di superficie)³⁸.

4. Le implicazioni applicative alla luce della disciplina delle energie rinnovabili

In passato, la questione assumeva scarso rilievo sul piano pratico, essendo l'applicazione dell'aliquota del 15% – riservata ai terreni agricoli – alquanto inverosimile, giacché il diritto di superficie, quale diritto di fare e mantenere al di sopra o al di sotto del suolo una costruzione (art. 952, comma 1, cod. civ.)³⁹, poteva avere ad oggetto terreni edificabili piuttosto che fondi agricoli, generalmente sprovvisti di capacità edificatoria.

³⁷ V. *supra* § 2.

³⁸ Cfr. Cfr. S.A. PARENTE, *Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo e imposta di registro: quale regime tributario?*, cit., 820; R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 9.

³⁹ Cfr. G. PUGLIESE, *Della superficie*, in A. Scialoja, G. Branca (a cura di), *Commentario al codice civile*, Bologna-Roma, 1976; G. PASETTI BOMBARDELLA, voce *Superficie (dir. priv.)*, cit., 1471 ss.; A. RICCIO, *Il diritto di superficie, la proprietà superficiaria e la proprietà separata*, cit., 428; A. GUARNERI, voce *Superficie*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, vol. XIX, Torino, 1999, 202 ss.; P. GALLO, A. NATUCCI, *Beni proprietà e diritti reali*, in M. Bessone (diretto da), *Trattato di diritto privato*, vol. VII, t. II, Torino, 2001, 7; G. GIACOBBE, *La superficie*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo, L. Mengoni e continuato da P. Schlesinger, Milano, 2003; A. BARCA, C. MARVASI, *La superficie*, Milano, 2004; A. GUARNERI, *La superficie (Artt. 952-956)*, in F.D. Busnelli (diretto da), *Il Codice civile. Commentario*, fondato da P. Schlesinger, Milano, 2007; C. TENELLA SILLANI, *Il diritto di superficie e la proprietà superficiaria*, in Aa. Vv., *Il contributo della prassi notarile alla evoluzione della disciplina delle situazioni reali*, Milano, 2015, 60 ss.; L. BIGLIAZZI GERI, U. BRECCIA, F.D. BUSNELLI, U. NATOLI, *Diritto civile*, vol. 2, *Diritti reali*, cit., 161 ss.; P. GALLO, *La proprietà, i diritti reali limitati, il possesso*, Torino, 2019, 275 ss. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. II, 24 novembre 1970, n. 2476, in *Foro it.*, 1972, I, c. 1592; Cass. civ., sez. II, 30 dicembre

Senonché, con l'avvento delle energie rinnovabili, i cui impianti di produzione, salvo deroghe testuali (art. 20, comma 1 *bis*, d.lgs. 8 novembre 2021, n. 199), possono essere collocati anche in aree classificate come agricole dagli strumenti urbanistici senza mutare la destinazione del terreno (art. 12, comma 7, d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 e art. 5, comma 9, d.m. 19 febbraio 2007)⁴⁰, la tassazione dell'atto costitutivo del diritto di superficie ha assunto rinnovato interesse, avendo i proprietari dei fondi rustici iniziato a costituire diritti di superficie al fine di permettere a soggetti terzi la realizzazione di impianti preordinati alla produzione di energie rinnovabili⁴¹.

In queste ipotesi, il terreno gravato dal diritto di superficie, oltre a conservare la propria destinazione urbanistica, potrebbe continuare ad essere coltivato, esistendo impianti in grado di combinare la produzione di energia rinnovabile con la coltivazione dei terreni agricoli. Senza contare poi che gli impianti di produzione di energie rinnovabili hanno solitamente

1977, n. 5754, in *Riv. giur. edilizia*, 1978, I, 465; Cass. civ., sez. II, 6 dicembre 1983, n. 7269, in *Giust. civ., Mass.*, 1983, fasc. 11; Cass. civ., S.U., 2 giugno 1984, n. 3351 in *Riv. not.*, 1984, II, 1265; Cass. civ., sez. II, 13 febbraio 1993, n. 1844, in *Giur. it.*, n. 1/1994, I, 852 ss., con nota di A. CHIANALE, *Il diritto di superficie: epitomi giudiziari ed occasioni perdute*; Cass. civ., sez. II, 7 dicembre 1994, n. 10498, in *Giust. civ., Mass.*, 1994, fasc. 12; Cass. civ., sez. II, 4 febbraio 2004, n. 2100, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2005, I, 156; Cass. civ., sez. II, 14 aprile 2004, n. 7051, in *Riv. not.*, 2005, II, 299.

⁴⁰ Cfr. A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *Imposte di registro ipotecaria e catastale. Commento articolo per articolo al D.P.R. 131/1986 e al D.Lgs. 347/1990 con schemi e casi risolti*, cit., 470-471; A. BUSANI, *L'area dell'impianto fotovoltaico è agricola o edificabile?*, in *Corr. trib.*, n. 46/2011, 3856 ss.; P. PURI, *Questioni controverse in tema di tassazione ai fini delle imposte indirette del diritto di superficie*, cit., 890, nt. 3; Studio del CNN n. 16-2018/T (est. A. Piscitello), *La qualificazione urbanistica dei terreni: effetti sulle imposte indirette*, in www.notariato.it; T. VENTRELLA, *La costituzione del diritto di superficie per la realizzazione di un impianto fotovoltaico: la natura agricola del terreno non innalza l'imposta di registro*, cit., 1124, nt. 20. Nella prassi amministrativa, cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 28 aprile 2009, n. 112/E, cit., 4.

⁴¹ Cfr. R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 10.

una durata temporale limitata, parametrata alla vita utile o al periodo di redditività dell'impianto che si intende installare, ragion per cui, decorso il termine pattuito ed estinto il diritto di superficie, il terreno occupato dall'impianto, non avendo mutato la propria destinazione d'uso, potrà nuovamente essere coltivato.

Pertanto, sembra potersi escludere, pure sotto il profilo teleologico, che la costituzione di diritti di superficie su terreni agricoli debba essere disincentivata mediante l'applicazione dell'aliquota maggiorata del 15% prevista dall'art. 1, terzo periodo, Tariffa, Parte I allegata al d.P.R. n. 131/1986: quest'ultima disposizione, attraverso la previsione di un'aliquota più elevata rispetto a quella del 9%, mira a limitare le vicende traslative concernenti i terreni agricoli che siano tali da modificare la relativa destinazione d'uso, attraverso la perdita della natura agricola e l'acquisizione del carattere edificatorio, con conseguente maggiore potenzialità economica, fonte di una più accentuata manifestazione di ricchezza⁴².

È, comunque, auspicabile che l'amministrazione finanziaria, come già accaduto per le liti relative alla costituzione del diritto di servitù⁴³, possa rivedere le proprie scelte e invitare gli uffici fiscali a rinunciare in via definitiva a coltivare inutili contenziosi, annullando in autotutela i relativi atti impositivi, anche alla luce della nuova disciplina dell'istituto, derivante dalle modifiche apportate alla l. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) - attraverso la previsione degli artt. 10 *quater* e 10

⁴² Cfr. R. SCALIA, M. CLÒ, *La registrazione del diritto di servitù su terreni agricoli alla luce delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione del 2 settembre 2024 e riflessioni sul diritto di superficie*, cit., 11; S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, cit., 64. Sulla stipulazione di un atto quale indice di attitudine alla contribuzione nell'ambito dell'imposta di registro, cfr. F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., 95.

⁴³ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2021, n. 4/E, cit., 4.

quinquies - dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 di attuazione della delega di riforma del sistema fiscale (l. n. 111/2023)⁴⁴. Ciò potrebbe, altresì, legittimare la presentazione di eventuali istanze di rimborso *ex art.* 77, d.P.R. n. 131/1986, da parte di quanti in passato, per la costituzione del diritto di superficie, si siano adeguati al diverso indirizzo ermeneutico applicando l'imposta di registro con l'aliquota del 15%⁴⁵.

5. Osservazioni conclusive

La soluzione proposta appare coerente, ben strutturata e corretta non solo dal punto di vista letterale, storico e sistematico, ma anche sotto il profilo teleologico, non potendo la costituzione di diritti di superficie su terreni agricoli essere disincentivata mediante l'applicazione dell'imposta di registro con la maggiore aliquota del 15%.

La diversa configurazione, prospettata dall'amministrazione finanziaria⁴⁶, si dimostra piuttosto fragile, in quanto l'art. 12, disp. prel. cod. civ. (c.d. preleggi), tra i vari criteri esegetici, impone in via prioritaria di privilegiare

⁴⁴ Cfr. C. GLENDI, *Autotutela tributaria: epocale riforma o 'placebo' canzonatorio?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 1/2024, 5 ss.; V. FICARI, *La "nuova" autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4/2024, 693 ss.; T. TASSANI, *Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2024, 599 ss.; G. FERLITO, *L'autotutela provvisoria nel diritto tributario: prime ricostruzioni*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2025, I, 233 ss.; A. GIOVANARDI, *Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2025, 242 ss.; A. GUIDARA, *Istituti deflattivi del contenzioso e (nuova) autotutela tributaria: tra le pieghe della riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2025, 25 ss.; F. RANDAZZO, *I poteri di sindacato del giudice tributario nel diniego di autotutela obbligatoria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2025, 6 ss.

⁴⁵ Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, cit., 2302.

⁴⁶ V. *supra* § 3.

un canone ermeneutico fondato sul significato proprio delle parole delle norme scrutinate, nella loro combinazione letterale.

Come evidenziato anche dalla giurisprudenza di legittimità⁴⁷, per individuare il significato di un dato termine (o di una locuzione) è necessario adottare “un criterio interpretativo che valorizzi – e non disperda – la coerenza interna alla prescrizione normativa” (c.d. “costanza terminologica”)⁴⁸. Nel caso di specie, avendo le varie voci dell’unica previsione tariffaria una diversa estensione in ordine all’oggetto, ai diritti e agli effetti contemplati, preservare la coerenza interna significa distinguere le voci in relazione alla specifica loro portata⁴⁹.

Ne consegue che il termine “trasferimento”, impiegato dall’art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, deve intendersi riferito agli atti che determinano il passaggio, da un soggetto a un altro, della proprietà di beni immobili ovvero della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento. Esso non può, invece, essere esteso agli atti costitutivi di diritti reali di godimento – tra i quali rientra il diritto di superficie – che non producono effetti traslativi in senso proprio, ma realizzano una scissione tra la proprietà del suolo e quella della costruzione, esistente o da edificare. Tale assetto comporta, da un lato, l’obbligo del concedente di consentire l’edificazione e di non arrecare pregiudizio all’esercizio del diritto e,

⁴⁷ Cfr. Cass. civ., S.U., 25 luglio 2022, n. 23051, in *CED Cassazione*.

⁴⁸ Cfr. S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, cit., 66, secondo cui «tale criterio sembrerebbe imporre, ove un termine o una formula normativa siano mutuati da altri campi del diritto, che essi vengano assunti nello stesso significato in cui sono utilizzati nell'ambito di provenienza, a meno che non si possa ritenere che esso assuma un significato diverso nel settore in cui viene richiamato».

⁴⁹ Cfr. S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi? (nota a Cass., n. 27293/2024)*, cit., 65.

dall'altro, l'attribuzione al superficiario del potere di edificare e mantenere l'opera ovvero della proprietà della costruzione⁵⁰.

Pertanto, la fattispecie soggetta all'aliquota maggiorata non è più riconducibile ad un impianto normativo, come quello previgente (art. 1 *bis*, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634), nel quale il termine "trasferimento", in ragione del suo uso seriale, poteva essere interpretato – per costanza semantica interna – quale categoria descrittiva a portata generale⁵¹.

Difatti, la precedente previsione tariffaria, nella formulazione risultante dalle modifiche apportate dalla l. 21 febbraio 1977 n. 36, di conversione del d.l. 23 dicembre 1976, n. 854, raggruppava nel medesimo comma sia i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà, che gli atti traslativi e costitutivi di diritti reali di godimento su terreni agricoli, assoggettandoli indifferentemente alla medesima aliquota d'imposta (pari al 15%). A ciò faceva seguito un inasprimento del regime fiscale, finalizzato a disincentivare l'acquisto di terreni non classificati come edificabili da parte di soggetti interessati ad utilizzarli quali beni rifugio, ovvero a conservarli in attesa del futuro maturare della loro edificabilità, anziché destinarli ad un'immediata utilizzazione agricola⁵².

In definitiva, nell'attuale sistema delle fonti, la costituzione del diritto di superficie non può essere equiparata al trasferimento della proprietà del terreno, trovando la propria essenza nella circostanza che il proprietario

⁵⁰ Cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 11 febbraio 2021, n. 3461, cit., 2297 ss. In dottrina, cfr. S. CHIRICHIGNO, D. LANDA, *Imposta di registro per gli atti di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo*, cit., 296.

⁵¹ Cfr. S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi?* (nota a Cass., n. 27293/2024), cit., 65-66.

⁵² Cfr. S. CANNIZZARO, *La Cassazione ritorna sulla costituzione del diritto di superficie nell'imposta di registro: risolti tutti i dubbi?* (nota a Cass., n. 27293/2024), cit., 59. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. I, 1° luglio 1995, n. 7337, in *CED Cassazione*.

del fondo resta tale, pur attribuendo ad altri il diritto di costruire⁵³. In effetti, il diritto di superficie si “costituisce” e non si “trasferisce” (o meglio, potrebbe anche essere trasferito ma solo dopo essere stato previamente costituito)⁵⁴.

Non sembra verosimile, quindi, ritenere che il legislatore abbia adottato nel primo periodo dell'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, una formulazione tecnicamente idonea a ricomprendere anche gli atti costitutivi e traslativi di diritti reali di godimento su beni altrui e, nei periodi successivi, abbia inteso richiamare tutti i medesimi atti, limitandosi ad un generico riferimento al solo “trasferimento dei beni”⁵⁵.

In forza di una visuale assiologica e sistematica, perciò, l'aliquota del 15%, espressamente prevista per il solo trasferimento del diritto di proprietà di terreni agricoli in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti o dagli imprenditori agricoli professionali, sembra assurgere ad eccezione rispetto alla regola generale, consistente nell'aliquota del 9%, riservata tanto al trasferimento quanto alla costituzione di un diritto reale di godimento su “beni immobili in genere”⁵⁶.

La soluzione interpretativa proposta, facendo leva sul criterio consolidato in materia di costituzione di servitù prediali⁵⁷, consente di ricondurre la fattispecie ad un impianto giuridico unitario e sistematicamente coerente, pienamente rispettoso del dato letterale e della valenza storica della norma

⁵³ Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, cit., 2307-2308.

⁵⁴ Cfr. S. CHIRICHIGNO, D. LANDA, *Imposta di registro per gli atti di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo*, cit., 296.

⁵⁵ Cfr. S.F. MARZO, *L'imposta di registro sulla costituzione e sul trasferimento della superficie e della proprietà superficiaria*, cit., 2308.

⁵⁶ Cfr. S. CHIRICHIGNO, D. LANDA, *Imposta di registro per gli atti di costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo*, cit., 298; S.A. PARENTE, *Costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo e imposta di registro: quale regime tributario?*, cit., 821.

⁵⁷ V. *supra* § 2.

nonché della sua funzione teleologica. Essa s'impone, pertanto, quale opzione ermeneutica privilegiata, in quanto idonea a garantire la certezza del diritto e ad assicurare un'applicazione uniforme e coerente della disciplina dell'imposta di registro.