

CONTENZIOSO

L'imposta di registro sui diritti di superficie al 9% (anziché al 15%) non sembra aprire la porta ai rimborsi

di **Gianfranco Antico**

OneDay Master

Strumenti per la gestione del patrimonio immobiliare

Scopri di più

Il **diritto di superficie** è disciplinato dagli [artt. 952 ss., c.c.](#). In particolare, l'[art. 952, c.c.](#), prevede, al **comma 1**, che «*Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà*» e, al comma 2, che «*Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo*».

Dal punto di vista fiscale, l'[art. 43, comma 1, lett. a\), D.P.R. n. 131/1986](#), stabilisce che «*La base imponibile, salvo quanto disposto negli artt. seguenti, è costituita: [...] per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto [...]*».

In relazione **all'aliquota applicabile**, l'[art. 1, comma 1](#), della Tariffa, dispone, al primo periodo, che sono soggetti a imposta di registro con l'aliquota del 9% gli «**Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi**» e, al terzo periodo, che l'imposta di registro si applica con **l'aliquota del 15%** «**Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale**».

Al riguardo, con la [circolare n. 36/E/2013](#) (par. 8), l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto che, nell'ipotesi in cui oggetto della **concessione del diritto di superficie era un terreno agricolo**, l'imposta andava applicata nella **misura del 15%**.

Diversamente, per la **Corte di Cassazione** – [ordinanza n. 27293/2024](#) – all'atto di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico va applicata **l'imposta di registro dell'aliquota dell'8%**, prevista *ratione temporis* (oggi 9%), in luogo di quella del 15%, atteso che la disposizione del terzo periodo dell'[art. 1, comma 1](#), della Tariffa «*è applicabile al trasferimento e non alla "costituzione" di un diritto reale di godimento*».

L'orientamento espresso dalla citata [ordinanza n. 27293/2024](#) è conforme a quello precedentemente riportato nell'[ordinanza n. 3461/2021](#), ove la Cassazione, sempre con riferimento alla **tassazione di un atto di "costituzione" del diritto di superficie** su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, **ha condiviso l'indirizzo già espresso con sentenza n. 16495/2003** [...] in una fattispecie riguardante la costituzione di un **diritto di servitù** ("ai fini fiscali assimilabile a quella in esame"), atteso che *«il termine trasferimento contenuto nel D.P.R. 131 del 1986, art. 1, della tariffa allegata è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che **costituiscono diritti reali di godimento come la servitù**, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante)»*.

Alla luce del richiamato orientamento della giurisprudenza di legittimità, **l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 23/E/2025](#), hanno ritenuto superate le indicazioni contenute nella [circolare n. 36/E/2013](#) (nonché nella [circolare n. 37/E/1986](#), nella [risoluzione n. 92/E/2000](#) e nella [risposta n. 365/2023](#))**, con specifico riferimento alla tassazione, ai fini dell'imposta di registro, **degli atti di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli**.

Pur se la risoluzione **può impattare sui contenziosi in essere**, resta fermo che ove la controversia abbia a oggetto l'impugnazione avverso il **silenzio-rifiuto dell'istanza di rimborso**, il **contribuente** è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui **l'onere di allegare e provare i fatti** a cui la **legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato**, e le argomentazioni con cui l'ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione a essi attribuita, costituiscono mere difese, **non soggette ad alcuna preclusione processuale** (Cass., [ord. n. 9320/2023](#)),

Peraltro, il **novellato [comma 5-bis, dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992](#)**, ultimo capoverso, stabilisce che spetta comunque al **contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso**, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

In questo contesto, occorre verificare **se sia percorribile l'istanza di rimborso**, una volta che il contribuente, per esempio, **abbia già provveduto al pagamento** dell'avviso di liquidazione notificato, con **l'applicazione dell'aliquota del 15%, invece che del 9%**.

Sul tema, la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 17124/2025](#), ha ribadito che, in tema di rimborso, **qualora il contribuente non impugni l'atto** col quale l'Amministrazione ha azionato la pretesa tributaria e, quindi, **presenti istanza di rimborso di quanto già pagato** in relazione al titolo impositivo, dalla definitività di quest'ultimo, per difetto di impugnazione, **deriva l'inammissibilità dell'istanza di rimborso**, perché contrastante con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività di riscossione dell'Amministrazione (cfr., *ex plurimis*, Cass., [n. 31236/2019](#), [n. 26378/2019](#), [n. 20367/2018](#), [n. 24239/2014](#), n. 3346/2011, n. 28784/2008, n. 672/2007, n. 17718/2004 e n. 3792/1997).



È, quindi, da ritenere che le **eventuali impugnazioni proposte dai contribuenti saranno attentamente vagliate dai giudici.**