

# *Diritto di superficie*

*a cura di  
Patrizia Clementi  
Marina Dellanoce  
Elisabetta Mapelli*

# Le guide operative di *ex*Lege

## *Diritto di superficie*

*a cura di  
Patrizia Clementi  
Marina Dellanoce  
Elisabetta Mapelli*

**Fonti normative:**

Codice civile, artt. 952 ss.

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347

D.L. 3 ottobre 2006, n. 262

D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. L.12.7.2011, n. 106 (Decreto Sviluppo)

Circolare Ministeriale 10 giugno 1993, n. 7/1106

Circolare 27 maggio 1999, n. 120/DF

Circolare 6 febbraio 2007, n. 6/E

Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E

Circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF

## Definizione

Il diritto di superficie è disciplinato dal codice civile, agli articoli 952 e seguenti, secondo una duplice configurazione dell'istituto:

1. diritto di fare (*ius ad aedificandum*) e mantenere al di sopra e al disotto del suolo una costruzione, acquisendone la proprietà;
2. proprietà di una costruzione già esistente, alienata dal proprietario, separatamente dalla proprietà del suolo, che consente al superficiario di divenire proprietario del solo edificio.

Il diritto di superficie rientra nella categoria dei *diritti reali di godimento*, ossia quei diritti su una cosa caratterizzati dalla facoltà del titolare a far valere il proprio diritto nei confronti di tutti (cd. efficacia *erga omnes*).

## Diritti e obblighi del superficiario

Il superficiario ha la pienezza della proprietà dell'immobile, potendo esercitare sullo stesso tutte le facoltà tipiche del proprietario e dovendo altresì farsi carico di tutti gli oneri che ne derivano, ivi compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria.

Il superficiario ha la libera disponibilità del proprio

diritto e può alienarlo a titolo gratuito oppure oneroso, nelle forme negoziali previste per la validità del contratto (cd. *ad substantiam*).

La concessione del diritto di superficie può essere a tempo indeterminato oppure con un termine di durata: in tale ultimo caso, ai sensi dell'articolo 953 del codice civile, allo scadere del termine il diritto si estingue e la costruzione diventa di proprietà del proprietario del suolo, in applicazione del principio di accessione ex articolo 934 del codice civile.

Nessun indennizzo o compenso è dovuto dal proprietario del suolo per l'acquisizione della costruzione realizzata, prima non esistente, o per addizioni o miglioramenti apportati alla costruzione già esistente, alienata separatamente dal suolo.

---

## Forma

Il diritto di superficie può costituirsi per contratto, anche assumendo la forma della donazione, testamento oppure usucapione; ai sensi dell'articolo 1350 del codice civile, i contratti che costituiscono, modificano o trasferiscono il diritto di superficie devono farsi, sotto pena di nullità, nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata.

Il contratto *de quo* deve essere debitamente trascritto presso la conservatoria dei registri immobiliari ai fini dell'opponibilità a terzi, ex articolo 2643 del codice civile ed è altresì soggetto a registrazione, secondo quanto verrà meglio precisato nel paragrafo dedicato al trattamento fiscale.

---

## Concessione a titolo oneroso e a titolo gratuito

Il diritto di superficie può essere concesso a titolo oneroso, ossia a fronte di un corrispettivo, oppure a titolo gratuito.

In tale seconda ipotesi l'atto può assumere la forma della donazione, che può essere gravata da oneri (cd. *modus*, da cui donazione modale). L'onere è un negozio accessorio che fa sorgere un'obbligazione in capo al donatario, senza trasformare

la donazione stessa in un contratto oneroso. La previsione di specifici oneri ha sostanzialmente lo scopo di tutelare maggiormente la posizione del soggetto proprietario (si leggano come clausole cautelative, inerenti ad esempio al tipo di attività che può essere svolta nella struttura, alla tempistica circa la realizzazione dei lavori, all'assenso della proprietà sul progetto dei lavori). Il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere e, in caso di inadempimento, può agire qualsiasi soggetto interessato, oltre il donante ovviamente. La risoluzione della donazione per inadempimento dell'onere, se prevista nell'atto di donazione, può essere domandata dal donante o dai suoi eredi.

---

Il diritto di superficie può estinguersi per:

- *scadenza del termine*, ex articolo 954 del codice civile;
- *consolidazione*, cioè quando si riuniscono in una stessa persona la titolarità del diritto di superficie e la proprietà del suolo;
- *prescrizione*, cioè non uso ventennale, limitatamente al diritto di costruzione sul suolo altrui (non invece per il diritto di proprietà superficaria sulla costruzione, che comprende anche la facoltà di non uso);
- *risoluzione consensuale*, cioè accordo delle parti che deve rivestire la medesima forma dell'atto con il quale è stato concesso il diritto di superficie.

---

Tutte le volte in cui un ente ecclesiastico intende porre in capo ad un soggetto terzo la costruzione di un nuovo edificio o la ristrutturazione e/o adeguamento di un immobile già esistente, dovrà necessariamente ricorrere a questa tipologia contrattuale poiché è l'unica che consente, per sua natura, questa possibilità. Pensiamo, ad esempio, ad

**Estinzione  
del diritto  
di superficie**

**Quando  
utilizzare  
tale tipo  
di contratto**

recupero di edifici parrocchiali non più a norma o che richiedano ingenti interventi di adeguamento o ristrutturazione che l'ente ecclesiastico non è in grado di sostenere economicamente.

La decisione di un ente ecclesiastico di concedere un immobile in diritto di superficie presuppone una serie di valutazioni, anche di carattere pastorale.

Naturalmente, l'immobile che l'ente intende cedere in diritto di superficie non deve servire, non solo nell'immediato, ma anche per un periodo medio-lungo, per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali. Inoltre, qualora le attività che verranno svolte dal superficiario dovessero interferire con quelle dell'ente proprietario, sarebbe auspicabile che l'immobile non fosse inserito nel complesso parrocchiale in senso stretto.

Occorrerà infine che l'ente ecclesiastico, nella scelta del soggetto a cui concedere l'immobile, valuti la serietà e capacità economica dello stesso, nonché la tipologia dell'attività che quest'ultimo intende esercitare che deve essere compatibile con quelle pastorali.

Si tenga inoltre in considerazione che non sempre è possibile adottare tale tipologia contrattuale: in particolare, con riferimento alla cessione della proprietà superficiaria, mentre è pacifica la concessione di un intero immobile oppure di una singola unità qualora la stessa sia parte di un complesso immobiliare facente capo ad un unico proprietario, non è invece così scontata in dottrina e giurisprudenza la possibilità di concedere in diritto di superficie un appartamento all'interno di un condominio.

---

È ora opportuno soffermarsi sulle principali differenze esistenti tra il diritto di superficie e i contratti di comodato e locazione, spesso utilizzati in modo improprio.

Innanzitutto, questi ultimi sono diritti personali di godimento, che possono essere fatti valere solo nei confronti del soggetto obbligato (comodatario/conduuttore); il diritto di superficie costituisce,

**Differenze  
rispetto  
ad altre tipologie  
contrattuali**

invece, un diritto reale di godimento, che attribuisce una posizione valevole *erga omnes*, cioè tutelabile nei confronti di tutti i soggetti terzi.

In secondo luogo, sia nella locazione che nel comodato il proprietario trasferisce unicamente la detenzione del bene immobile, cioè la materiale disponibilità dello stesso, tenendo su di sé tutte le facoltà tipiche del proprietario e i relativi oneri, compresa la manutenzione straordinaria. Nel caso, invece, del diritto di superficie, viene trasferito il possesso, con tutti gli oneri connessi, ivi compresa, appunto, la manutenzione straordinaria.

È di tutta evidenza, pertanto, che in determinati casi solo la stipula di un diritto di superficie permette di raggiungere obiettivi non conseguibili con altre tipologie contrattuali.

Passando ad esempi concreti, si consideri che la stipula di un contratto di comodato con la previsione che il comodatario realizzi delle opere di manutenzione straordinaria, ristrutturazione o nuova costruzione, non è giuridicamente corretto e rischia di modificare la sostanza del contratto, con tutte le conseguenze civili e fiscali che ne derivano: le opere potrebbero, infatti, essere considerate come il corrispettivo in natura, per il godimento del bene, portando ad una diversa qualificazione del contratto (locazione anziché comodato). Qualora ciò non accadesse, potrebbe sempre palesarsi il rischio che il comodatario pretenda a posteriori la restituzione di quanto investito nell'immobile a titolo di manutenzione straordinaria, che compete di norma al proprietario.

Ugualmente non è consigliabile la stipula di un contratto di locazione con manutenzione straordinaria a carico del conduttore, tranne nel caso in cui il valore dei lavori da realizzare venga computato in conto canone e purché lo stesso non sia eccessivamente oneroso in proporzione alla durata della locazione medesima; in tal caso, ovviamente, l'importo delle opere da realizzare, essendo parte del canone, va ricompreso nell'imponibile soggetto a tassazione, generando un notevole carico fiscale in capo alla proprietà.

## Autorizzazione canonica

Il diritto di superficie, trasferendo il possesso di un immobile (area nuda, fabbricato, unità immobiliare), è considerato dall'ordinamento canonico come un atto di straordinaria amministrazione, pertanto, per essere considerato valido anche da un punto di vista civilistico, deve essere previamente autorizzato dall'Ordinario diocesano.

Di conseguenza, quando un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto intende cedere o acquisire un immobile in diritto di superficie, a titolo gratuito o a titolo oneroso, deve presentare apposita istanza motivata al competente Ufficio di Curia – nella Diocesi di Milano è l'Ufficio Amministrativo Diocesano –, corredata della documentazione necessaria richiesta dal medesimo Ufficio.

L'Ordinario, dopo aver valutato gli aspetti pastorali, giuridici, urbanistici e fiscali, nel caso ritenga di approvare la costituzione di tale diritto reale, provvede ad emettere apposito decreto che consente all'ente di stipulare l'atto.

## Soprintendenza

Se l'immobile che l'ente ecclesiastico intende cedere in diritto di superficie, è vincolato o ha più di settanta anni, è soggetto alle norme di tutela dei beni culturali (D.Lgs. 22.1.2004, n. 42); il Decreto Sviluppo ha innalzato a settanta anni il precedente limite di cinquanta.

Detta normativa, infatti, stabilisce una presunzione di vincolo anche per tutti gli immobili, aventi più di settanta anni e di autore non più vivente di proprietà di persone giuridiche private senza fine di lucro, tra le quali rientrano anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Sulla base di detta normativa un immobile vincolato può essere alienato solo previa autorizzazione della Soprintendenza (si tenga presente che il diritto di superficie rientra nelle alienazioni).

Per un immobile, sul quale non è mai stato emesso il vincolo, ma la cui costruzione risale ad oltre settanta anni, occorre superare la presunzione



normativa esperando, presso la Soprintendenza, la procedura di verifica dell'interesse culturale.

Se detta verifica sortisce esito negativo l'immobile può essere liberamente concesso in diritto di superficie; se rientra invece nel novero dei beni culturali, per poterlo concedere in diritto di superficie occorre chiedere l'autorizzazione alla Soprintendenza.

In forza di un'intesa tra la Conferenza Episcopale Italiana e il Ministero per i beni e le attività culturali, tutti i rapporti tra gli enti ecclesiastici e le Soprintendenze territoriali si svolgono tramite apposito delegato indicato dal Vescovo o dalla Conferenza Episcopale Lombarda. Conseguentemente le relative istanze di verifica e di autorizzazione, debitamente compilate e sottoscritte dal rappresentante legale dell'ente ecclesiastico proprietario dell'immobile, unitamente alla documentazione richiesta, vanno trasmesse in Soprintendenza tramite gli Uffici di Curia (per la Diocesi di Milano vanno consegnate all'Ufficio Amministrativo Diocesano).

Ovviamente l'autorizzazione della Soprintendenza, quando necessaria, deve precedere quella canonica.

---

## Aspetti urbanistici

Altro aspetto da verificare con grande attenzione è la compatibilità fra le attività che verranno svolte dal soggetto terzo, nell'immobile concesso in diritto di superficie, e la destinazione d'uso della zona.

Se, ad esempio, la zona è destinata ad *"AR - attrezzature di interesse comune per servizi religiosi"* e l'intenzione è quella di cedere l'immobile in diritto di superficie ad un'associazione che svolge attività sociale, sarà opportuno verificare se la normativa urbanistica del Comune consente anche questo tipo di utilizzo.

---

## Trattamento fiscale

Il regime fiscale del diritto di superficie è quello previsto per i diritti reali di beni immobili.

### **Nudo proprietario**

Nell'ipotesi di costituzione a titolo oneroso del diritto l'articolo 9, comma 5 del TUIR stabilisce che «*ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento*».

Ne consegue che il corrispettivo percepito dal nudo proprietario è imponibile nella categoria dei redditi diversi solo se rientra nelle ipotesi di plusvalenze immobiliari individuate dall'articolo 67 del TUIR, in forza del quale costituisce sempre presupposto per la tassazione l'alienazione:

- di aree edificabili, indipendentemente dalla modalità di acquisizione,
- di fabbricati acquistati o costruiti da meno di 5 anni,
- di fabbricati ricevuti in donazione se il periodo di possesso, sommando quello in capo al cedente e quello in capo al donante, è inferiore a 5 anni.

La vendita di fabbricati ricevuti in eredità o legato non dà mai origine a tassazione.

Va tenuto presente che i redditi diversi sono imputati secondo il *principio di cassa*, concorrono cioè alla formazione dell'imponibile nel periodo di imposta nel quale sono incassati.

### **Superficiario**

Una volta costituito il diritto di superficie l'onere della dichiarazione e del versamento della relativa imposta grava sul proprietario del diritto di superficie che è tenuto a dichiarare il *reddito fondiario* dell'immobile (cf art. 26, TUIR).

Se l'immobile è utilizzato direttamente o concesso in comodato l'imponibile sarà costituito dalla rendita catastale rivalutata del 5%.

È applicabile l'*esenzione* prevista per gli immobili destinati esclusivamente all'esercizio del culto e per le relative loro pertinenze (casa canonica, oratorio, altre abitazioni dei sacerdoti) e quella stabilita per le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia,

limitatamente al periodo di validità del provvedimento durante il quale l'unità immobiliare non è comunque utilizzata (cf art. 36, c. 3, TUIR).

Se l'immobile è concesso in *locazione* l'imponibile corrisponde al canone annuo spettante, indipendentemente dall'effettiva percezione. Se la locazione riguarda immobili ad uso abitativo i canoni non percepiti non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare (cf art. 26, c. 1, TUIR).

Infine si tenga conto che se il fabbricato rientra tra quelli *soggetti a tutela* ai sensi del D.Lgs. 42/2004, la tassazione è agevolata, indipendentemente dalla circostanza che l'immobile sia utilizzato direttamente, ceduto in comodato o concesso in locazione: l'imponibile è costituito «*dalla rendita catastale calcolata mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale il fabbricato è collocato*» (art. 11, c. 2, L. 413/1991). L'agevolazione spetta anche se l'immobile non rientra nella categoria catastale A (quella delle abitazioni); il Ministero delle finanze, infatti, con Circolare 7/1106 del 10 giugno 1993 ha precisato che «*per le unità di categoria C, per le quali la consistenza è espressa in metri quadrati [...] ai fini dell'applicabilità della norma agevolativa è necessario tradurre la superficie espressa in metri quadri in quella espressa in vani, utilizzando il concetto del vano catastale medio*». Analogamente ci si può comportare per gli immobili di categoria B, la cui consistenza è espressa in metri cubi.

L'*aliquota* IRES ordinaria è il 27,5%, mentre alle parrocchie, agli altri enti ecclesiastici e agli altri soggetti indicati dall'articolo 6 del D.P.R. 601/1973 si applica la riduzione del 50%.

---

Sul titolare del diritto di superficie grava anche l'obbligo del versamento dell'ICI, Imposta Comu-

**L'imposta comunale  
sugli immobili (ICI)**

nale sugli Immobili, disciplinata dal decreto legislativo 504 del 1992.

### **Esenzioni**

Le ipotesi di esenzione sono previste dall'articolo 7, comma 1. Quelle che possono ricorrere con più frequenza riguardano gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento, da parte di un ente non commerciale, di *attività di particolare rilevanza sociale*, cioè quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, oltre alle attività di religione o di culto (cf art. 7, c. 1, lett. i), tenendo conto che secondo l'interpretazione della giurisprudenza tali attività devono essere svolte dal titolare del diritto di superficie. Inoltre, come disposto dal comma *2-bis* dell'articolo 7 del decreto legge n. 203 del 2005, le attività devono essere svolte in maniera *non esclusivamente commerciale*; a tale proposito il Ministero dell'economia e delle finanze con la Circolare 2/DF del 26 gennaio 2009 ha precisato le modalità di esercizio che consentono, ai fini ICI, di escludere la commercialità dell'attività.

Un'altra ipotesi di esenzione può riguardare i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, siano stati recuperati per essere *destinati ad attività in favore di portatori di handicap* (cf art. 7, c. 1, lett. g).

Si tenga presente infine l'esenzione prevista per i fabbricati destinati *esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze* (cf art. 7, c. 1, lett. d).

### **Riduzioni**

Le riduzioni sono disciplinate dall'articolo 8; in particolare il comma 1 dispone che l'imposta è ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati *inagibili o inabitabili* e di fatto non utilizzati. Lo stato di inagibilità o inabitabilità deve essere accertato dall'ufficio tecnico del comune con perizia a carico del proprietario oppure con dichiarazione sostitutiva del contribuente.

### **Base imponibile**

La base imponibile è costituita dal valore ottenuto moltiplicando la rendita risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, aumentata del 5%, per i seguenti coefficienti di rivalutazione, di-

stinti in relazione alla categoria del fabbricato:

- 100 per gli immobili di categoria A e categoria C (esclusi A/10 e C/1),
- 50 per gli immobili di categoria D e categoria A/10,
- 140 per gli immobili di categoria B,
- 34 per gli immobili di categoria C/1.

Analogamente a quanto disposto ai fini IRES, se il fabbricato rientra tra quelli soggetti a tutela ai sensi del D.Lgs. 42/2004, la base imponibile è ridotta: per calcolarla non si parte dalla rendita catastale attribuita all'immobile, ma dalla minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato (cf art. 5, c. 2, D.L. 16/1993). In proposito il Ministero dell'economia e delle finanze con la Circolare n. 120 del 27 maggio 1999 del Dipartimento Fiscalità locale, ha precisato che *«per i fabbricati di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, si assume la rendita determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo (aumentata del 5 per cento) di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato. Tale rendita, per poter quantificare il valore, va moltiplicata per 100, anche se il fabbricato catastalmente è classificato nella categoria A/10 o C/1 oppure nel gruppo D. Ciò, in quanto con il sistema suddetto di determinazione della rendita, il fabbricato è stato assimilato ad una abitazione»*.

Sempre in tema di ICI va ricordato che l'estinzione del diritto di superficie è una delle ipotesi che comportano l'*obbligo di dichiarazione*.

---

### **Cessioni a titolo oneroso**

Nel caso di costituzione del diritto di superficie a titolo oneroso le imposte, che gravano sul superficiario anche se esiste una solidarietà passiva tra acquirente e alienante, sono l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria e quella catastale.

L'*imposta di registro* prevede diverse aliquote a seconda della tipologia di immobile e/o di soggetto acquirente (cf Tariffa, Parte prima, art. 1, D.P.R.

**Le imposte  
indirette**

131/1986); l'aliquota è fissata:

- al 7%, se si tratta di diritto di superficie su fabbricati, e relative pertinenze, già esistenti;
- al 3% se è relativo a immobili soggetti alle norme sui beni di interesse storico-artistico-archeologico;
- al 15%, se riguarda terreni agricoli; l'aliquota viene ridotta al 6% se l'acquirente è un giovane agricoltore (cf L. 441/1998, art. 14, c. 5 e Circ. 24.5.2000, n. 109/E);
- all'8%, in tutti gli altri casi.

L'aliquota agevolata al 3% prevista per gli *immobili di interesse storico-artistico-archeologico* soggetti a tutela è subordinata al rispetto degli obblighi di conservazione e protezione da parte dell'acquirente e alle condizioni previste alla nota II dell'articolo 1 della Tariffa.

In particolare è richiesto che l'acquirente dichiari nell'atto di compravendita gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari, quando per i beni trasferiti sussista il vincolo di protezione e conservazione; se il vincolo non sussiste, l'acquirente è tenuto a presentare contestualmente all'atto di compravendita da registrare, un'attestazione nella quale risulti che è in corso la procedura per sottoporre i beni acquistati al vincolo.

L'agevolazione decade quando:

- entro il termine di due anni a decorrere dalla data di registrazione, non viene documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo;
- i beni vengono in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione o protezione;
- venga effettuato il mutamento di destinazione degli immobili senza la preventiva autorizzazione della competente Soprintendenza;
- sia mancato l'assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

A seguito della decadenza dell'agevolazione, si dovranno pagare la maggiore imposta dovuta, gli interessi di mora e la soprattassa nella misura del 30%.

Se il trasferimento avviene a favore dello *Stato* o di *enti pubblici territoriali* l'imposta è a misura fissa.

Se il superficiario è una *Onlus* l'imposta è a misura fissa, a condizione che la *Onlus* dichiari nell'atto di acquisto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto (cf Tariffa, Parte prima, art. 1, nota *II-quater*, D.P.R. 131/1986).

Le imposte *ipotecarie e catastali* ammontano in totale al 3% (ipotecaria 2%, catastale 1%).

I trasferimenti a favore di regioni, province e comuni scontano l'imposta ipotecaria in misura fissa.

La *base imponibile*, per tutte le imposte dovute, è data dal valore del bene, cioè dal corrispettivo pattuito per la costituzione del diritto (cf art. 43, D.P.R. 131/1986; artt. 2 e 10, D.Lgs. 347/1990).

### **Cessioni a titolo gratuito**

Se il diritto viene costituito a titolo gratuito il trasferimento è assoggettato all'imposta sulle *successioni e donazioni*, disciplinata dal decreto legge 262/2006 e dal D.Lgs. 346/1990, oltre a quelle *ipotecarie e catastali*.

Ai sensi dell'articolo 14 del D.Lgs. 346/1990 la *base imponibile* è determinata dal valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione, va però tenuto presente che, ai sensi dell'articolo 34, comma 5 del decreto legislativo, nella determinazione del valore opera il meccanismo della *valutazione automatica*, in virtù del quale all'Amministrazione finanziaria non è consentito effettuare controlli sul valore dichiarato, nel caso in cui esso sia ottenuto moltiplicando il valore catastale con i moltiplicatori previsti per legge (cf anche Circ. 6.2.2007, n. 6/E e Circ. 22.1.2008, n. 3/E).

In pratica il valore catastale viene determinato moltiplicando la rendita catastale (rivalutata del 5%) per i seguenti coefficienti:

- 110 per l'abitazione principale (ipotesi applicabile solo alle persone fisiche);
- 120 per i fabbricati appartenenti ai gruppi catastali A e C (escluse le categorie A/10 e C/1);
- 140 per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale B;

- 60 per i fabbricati delle categorie A/10 (uffici e studi privati) e D;
- 40,8 per i fabbricati delle categorie C/1 (negozi e botteghe) ed E.

Per i terreni non edificabili il valore catastale si determina moltiplicando per 90, mentre il reddito dominicale è rivalutato del 25%.

La valutazione automatica non è applicabile nel caso di fabbricati non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita a meno che vi sia un'espressa richiesta di attribuzione di rendita (*ex art. 13, D.Lgs. 70/1988*).

La valutazione automatica *non è applicabile* nel caso di terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedano la destinazione edificatoria; in questi casi occorre sempre considerare il valore di mercato.

L'*aliquota* dell'imposta sulle successioni e donazioni è diversa a seconda del grado di parentela del titolare del diritto di superficie; nel caso di enti è fissata all'8%.

Le imposte *ipotecarie e catastali* ammontano in totale al 3% (ipotecaria 2%, catastale 1%).

### **Esenzioni per le cessioni a titolo gratuito**

Spesso la costituzione del diritto di superficie a titolo gratuito a favore di enti è sottratto alla tassazione; infatti, l'articolo 3, comma 1 del decreto legislativo 346/1990, dispone l'esenzione per i trasferimenti effettuati a favore:

- dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità;
- delle Onlus;
- delle fondazioni bancarie.

L'esenzione si applica anche a tutti gli enti ecclesiastici (parrocchie, diocesi, seminari, istituti religiosi, società di vita apostolica, istituti per il sostentamento del clero, fondazioni di culto, ecc.); l'articolo 7, comma 3, della legge 25 marzo 1985, n. 121, di ratifica dell'Accordo di Revisione del



Concordato Lateranense tra la Repubblica Italiana e la S. Sede dispone infatti che: «*Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione*».

Oltre a questa esenzione di carattere soggettivo l'articolo 3 ne prevede anche, al comma 2, una di carattere oggettivo riguardante «*i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1*» a condizione che tali trasferimenti siano stati disposti «*per le finalità di cui allo stesso comma*».

Nei casi di esenzione ai sensi del secondo comma dell'articolo 3, l'ente beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o dall'acquisto del legato, «*di avere impiegato i beni o i diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore*». Qualora non rispetti tale adempimento il beneficiario è tenuto al pagamento dell'imposta maggiorata degli interessi legali (cf art. 3, c. 3).

Occorre inoltre tenere presente che per i trasferimenti esenti ai sensi dell'articolo 3 spetta anche l'esenzione dalla registrazione ex articolo 55, D.Lgs. 346/1990 e quella dalle imposte ipotecarie e catastali ex articoli 1 e 10, D.Lgs. 347/1990.

Per le *organizzazioni di volontariato* l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni è disposta dall'articolo 8, comma 1 della legge 266/1991 che non prevede però l'esenzione anche dalle imposte ipotecarie e catastali. Tale differente trattamento rileva di fatto solo quando le organizzazioni di volontariato non possono avvalersi della qualifica di Onlus per effetto delle modifiche introdotte al decreto legislativo 460/1997 dall'articolo 30 del decreto legge 185/2008 che non riconosce la qualifica di Onlus di diritto alle organizzazioni di volontariato che svolgono attività commerciali diverse dalle "attività commerciali e produttive marginali" individuate con il decreto ministeriale 25 maggio 1995.

In realtà anche le organizzazioni di volontariato

che non hanno la qualifica di Onlus se dotate di personalità giuridica potrebbero comunque rientrare tra le ipotesi di esenzione di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 346/1990.

### **Estinzione del diritto**

Alla cessazione del diritto, indipendentemente dalla circostanza che sia stato costituito a titolo gratuito o oneroso, la superficie ritorna al nudo proprietario *senza alcuna tassazione*.