Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 224/2024

OGGETTO: Regime di tassazione dei corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di superficie – art. 67, comma 1, lett. h) del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L' *Istante* fa presente:

- di essere proprietario di un terreno agricolo ricevuto per successione nell'anno 2002;
- che, in data 13 ottobre 2023, ha stipulato con una società operante nel settore delle energie rinnovabili, un contratto sottoposto a condizioni sospensive per la costituzione su tale terreno del diritto di superficie;
- che nel predetto contratto è previsto che il corrispettivo da riconoscere all'*Istante* è stabilito al netto di quanto già erogato come anticipo e caparra confirmatoria in base a precedenti contratti preliminari;

- che le condizioni sospensive del contratto si sono avverate nell'anno 2024 e, quindi, entro il 31 dicembre di tale anno le parti dovranno dichiarare davanti al notaio l'avveramento delle condizioni poste;
- che l'articolo 1, comma 92, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) ha modificato, dal 1° gennaio 2024, l'articolo 67, comma 1, lett. *h*), del TUIR, includendo tra i redditi diversi anche quelli derivanti «*dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento*».

Ciò premesso, l'*Istante* chiede se il corrispettivo percepito nel 2024 per la costituzione del diritto di superficie debba essere assoggettato a tassazione in base alle nuove disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2024 o se rilevi la circostanza che l'atto sia stato stipulato nel 2023.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che *«vista la certezza dell'impegno preso tra le parti in data antecedente il 1° gennaio 2024 che stabiliva come unica condizione quella dell'avveramento di alcune condizioni...., nel caso specifico il corrispettivo non debba essere sottoposto a tassazione così come previsto dalle modifiche apportate dalla legge n. 213 del 2023 (Bilancio 2024)».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 67, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 stabilisce che sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti

nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

«*b) [...] le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante*».

In sostanza, ai sensi del predetto articolo, la cessione a titolo oneroso di un bene immobile consistente in un terreno agricolo o in un fabbricato realizza plusvalenza tassabile tranne che nelle ipotesi espressamente indicate dalla norma e, in particolare, non costituisce plusvalenza la cessione a titolo oneroso di un bene immobile pervenuto per successione.

Ai sensi della successiva lettera *h*), sono, inoltre, redditi diversi «*i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di*

successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi».

L'articolo 1, comma 92, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (cd. legge di bilancio 2024), ha modificato, dal 1° gennaio 2024:

- il citato articolo 67, comma 1, lett. *h*), del TUIR, includendo tra i redditi diversi anche quelli derivanti «*dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento*». Per effetto della modifica, tra i redditi diversi ivi disciplinati sono compresi non solo i redditi derivanti dalla costituzione di un diritto di usufrutto ma anche quelli derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento, incluso il diritto di superficie di cui all'articolo 952 del codice civile;

- l'articolo 9, comma 5 del medesimo TUIR, prevedendo che «*Ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, 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 e per i conferimenti in società».*

Per effetto di tale ultima disposizione, viene espressamente stabilito che la previsione generale secondo cui per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento si applicano le disposizioni in materia di cessione a titolo oneroso (di cui alla lett. *b*), del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR), opera solo se norme specifiche non prevedono diversamente.

Prima delle modifiche intervenute con la legge di bilancio 2024, con la circolare del 20 aprile 2018, n. 6/E, che aveva recepito l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione, si è ritenuto che «*stante la formulazione generica dell'articolo 9, comma 5, del TUIR "l'equiparazione effettuata dalla norma debba operare indistintamente ogni*

volta in cui si configuri la costituzione o la cessione, a titolo oneroso, di diritti reali di godimento e, nel caso specifico, del diritto di superficie. Di conseguenza, in base a quanto sopra esposto, alla costituzione ed alla cessione di diritti reali di superficie deve essere comunque applicata la normativa prevista per le cessioni a titolo oneroso e, in particolare, quella contenuta negli articoli 67 e 68 del TUIR».

In sostanza, in base alle disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2023, ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lett. *b*), la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo:

- avrebbe generato una plusvalenza tassabile se il terreno fosse stato posseduto da meno di cinque anni, determinata ai sensi del successivo articolo 68;

- non avrebbe generato alcuna plusvalenza se il terreno fosse stato posseduto da più di cinque anni oppure, in ogni caso, se fosse stato acquisito per successione.

A seguito delle modifiche intervenute con la legge di bilancio 2024, invece, il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie di un terreno agricolo costituisce, in ogni caso, reddito ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. *h*) determinato, in base all'articolo 71, comma 2, del TUIR, dalla differenza «*tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione*».

In base al dato letterale della norma (gli articoli 68 e 71 fanno riferimento, per la determinazione della base imponibile, rispettivamente, ai «*corrispettivi percepiti*» e a «*l'ammontare percepito» «nel periodo di imposta*») i redditi diversi in commento sono imputati al periodo d'imposta di effettiva percezione (principio di cassa); pertanto, i corrispettivi per la costituzione di un diritto reale di godimento assumono rilevanza

fiscale nel periodo d'imposta in cui sono percepiti a nulla rilevando la data di stipula dell'atto.

Ciò anche nell'ipotesi in cui il contratto di costituzione del predetto diritto reale sia sottoposto a "*condizione sospensiva*" di cui all'articolo 1353 del codice civile ai sensi del quale «*le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto ad un avvenimento futuro ed incerto*». I contratti sottoposti a tale condizione c.d. sospensiva non hanno un'efficacia immediata, ma subordinata al verificarsi di un determinato evento. Per effetto dell'articolo 1360, comma 1, del Codice civile «*Gli effetti dell'avveramento della condizione retroagiscono al tempo in cui è stato concluso il contratto*».

Tanto premesso, nell'ipotesi in esame, in cui i corrispettivi per la costituzione del diritto di superficie sul terreno agricolo sono stati percepiti in parte nel 2023 e, in parte, nel 2024 per effetto dell'avveramento della condizione sospensiva, l'*Istante* dovrà assoggettare a tassazione le somme ricevute nel 2024 quali redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. *h*) del TUIR determinati secondo i criteri di cui al successivo articolo 71, comma 2.

Ai corrispettivi percepiti nell'anno 2023, invece, si applicano le disposizioni di cui al comma 1, lett. *b*) del medesimo articolo 67 e, pertanto, non rilevano ai fini dell'emersione di eventuali plusvalenze tassabili in quanto, nel caso in esame, il terreno è pervenuto all'*Istante* per successione.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)