Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

**Risposta n. 129/2025**

***OGGETTO: Regime fiscale dei corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di superficie – articolo 67, comma 1, lettera h), del Tuir***

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

**QUESITO**

L'*Istante* dichiara:

- di essere un'associazione sportiva dilettantistica e di qualificarsi come ente non commerciale, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera *c*), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

- che nel 2024 «*in qualità di piena proprietaria, cedeva e trasferiva* [...], *la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo, ai sensi dell'art. 952 comma 2 del codice civile, delle particelle* [...] *per la durata di* [...] *anni e per il prezzo di Euro*[...]».

Tanto premesso, l'*Istante* chiede se, a seguito delle modifiche apportate dalla legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) al trattamento fiscale dei corrispettivi derivanti dalla costituzione a titolo oneroso dei diritti reali di godimento, dalla cessione della proprietà superficiaria derivi una plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che «*la cessione della proprietà superficiaria in oggetto, consistendo nel caso di specie nell'alienazione della costruzione già edificata (art. 952 co. 2 c.c.), configuri una mera "cessione" della proprietà che pertanto, ricadrebbe nella lett. b) del comma 1, dell'art. 67 del TUIR*».

Ciò in quanto, *«Nel caso della cessione della proprietà superficiaria, (ovvero l'atto con cui, ex art. 952 comma 2 c.c., il pieno proprietario cede a un terzo, isolatamente, la proprietà del fabbricato, conservando la titolarità del suolo), in dottrina si afferma che, in tal caso, il titolare del diritto reale è il soggetto titolare del solo suolo, mentre l'acquirente del fabbricato acquista una vera e propria "proprietà" (in coerenza anche con il nome "proprietà superficiaria"). Valorizzando questa considerazione, si potrebbe allora ipotizzare di ricondurre l'atto previsto dall'art. 952 comma 2 c.c. alla lett. b) dell'art. 67, poiché si tratta di un atto che "trasferisce" la proprietà, seppur del solo fabbricato, lasciando il cedente titolare del solo (diritto reale sul) suolo»*.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 952 del Codice civile disciplina la costituzione del diritto di superficie disponendo, al primo comma, 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 secondo comma, che «*Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo*».

Tale disposizione, prevede dunque che il proprietario può costituire il diritto di superficie, attraverso:

- la concessione al superficiario del diritto di costruire (concessione *ad aedificandum*) e di mantenere la nuova costruzione sul suolo altrui;

- l'alienazione della proprietà della costruzione già esistente separatamente dalla proprietà del suolo (c.d. proprietà superficiaria).

Dal punto di vista fiscale, l'articolo 73, comma 1, lettera *c*), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, individua i soggetti passivi, ai fini IRES, fra i quali, alla lettera *c*), «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società* [...] *che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale* [...] *residenti nel territorio dello Stato*».

Per gli enti non commerciali il reddito complessivo è costituito, ai sensi dell'articolo 143, comma 1, del TUIR, «*dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione*» € ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 143, «*il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8*», ossia sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo.

Nella determinazione dei redditi delle singole categorie gli enti non commerciali sono soggetti alle disposizioni del titolo I del TUIR, salvo quanto disposto dalle norme

espressamente destinate agli enti non commerciali residenti, rinvenibili al titolo II, capo III, del medesimo Testo unico.

Nell'ambito del titolo I del TUIR, a seguito delle modifiche operate, dal 1°gennaio 2024, dall'articolo 1, comma 92, lettere *a*) e *b*), della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (di seguito, "*legge di bilancio 2024*"):

- l'articolo 9, comma 5, dispone 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* [...]»;

- l'articolo 67, comma 1, 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*»;

[...]

*h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento* [...] *di beni immobili* [...]».

Al riguardo, nella relazione illustrativa al disegno di *legge di bilancio 2024* viene chiarito che «*La presente modifica all'articolo 9, comma 5, del TUIR conferma che laddove non sia previsto diversamente nel TUIR o in altre disposizioni normative, l'equiparazione fra il diritto di proprietà e i diritti reali di godimento* [opera] *esclusivamente nella ipotesi di cessione del diritto reale, mentre tale equiparazione è esclusa nell'ipotesi della loro costituzione. Allo stesso tempo, la modifica in esame ricomprende espressamente nell'ambito dell'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR l'ipotesi di costituzione del diritto di superficie sui beni immobili e di altri diritti reali di godimento, in analogia alla concessione in usufrutto».*

Analogamente, la relazione tecnica al medesimo disegno di *legge di bilancio 2024* sul punto rileva che «*salvo i casi specificamente disciplinati dalle norme vigenti, il regime impositivo delle plusvalenze sia riservato solo alle cessioni dei diritti reali di godimento che seguono la sua costituzione ad opera del proprietario, mentre i diritti ritratti in sede di costituzione dei medesimi diritti divengono imponibili per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.*

*Fatta tale premessa, per quantificare gli effetti finanziari della norma»* si ricorre all'«*esame dei dati riportati negli atti notarili* [...] *del diritto di superficie, che rappresenta l'ipotesi più ricorrente di diritto reale di godimento*», i cui «*negozi costitutivi sono stati prudenzialmente individuati in ragione del 50% del totale*».

Quindi, a decorrere dal 2024, per effetto delle novità introdotte dalla *legge di bilancio 2024*, ai corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di superficie (così come nell'ipotesi di costituzione di altri diritti reali di godimento), non si applica più il regime fiscale delle plusvalenze di cui alla lettera *b*), del comma 1, dell'articolo 67 del TUIR, trovando un'autonoma disciplina nella successiva lettera *h*).

Ai sensi dell'articolo 71, comma 2, del TUIR i predetti redditi «*sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione*».

Con riferimento alla costituzione del diritto di superficie su di un terreno agricolo, con la risposta n. 224, pubblicata il 19 novembre 2024, è stato chiarito che *«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* [...]*;*

*- non avrebbe generato alcuna plusvalenza se il terreno fosse stato posseduto da più di cinque anni* [...].

*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*».

La citata risposta n. 224 del 2024 precisa anche che, ai fini dell'imputazione temporale dei *«corrispettivi percepiti»* ai sensi dell'articolo 71 del TUIR, «*i redditi*

*diversi in commento sono imputati al periodo d'imposta di effettiva percezione (principio di cassa)* [...] *a nulla rilevando la data di stipula dell'atto*».

Ciò posto, in applicazione della normativa sopra citata e in linea con i principi su esposti, nel caso in esame, il corrispettivo derivante dalla costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie oggetto dell'istanza costituisce reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR determinato secondo i criteri di cui al successivo articolo 71, comma 2.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM**
**(firmato digitalmente)**