

feder notizie

NOTARIATO | INNOVAZIONE | SOCIETÀ

MENU



La tassazione dei redditi derivanti dalla costituzione di diritti reali di godimento

Argomento: **Novità tributarie** Pubblicato il **7 Febbraio 2024** da **Chiara Grazioli**

L' art. 1 comma 92 della Legge di bilancio 2024 (L. 30/12/2023 n. 213 in vigore dal 1° gennaio 2024) ha modificato l'art. 9 comma 5 e l'art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR DPR 22/12/1986 n. 917 **stabilendo la tassazione come "redditi diversi" della costituzione di diritti reali di godimento sugli immobili.**

Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore della norma, le anzidette fattispecie che in precedenza potevano eventualmente generare una plusvalenza ai sensi degli artt. 67 comma 1 lett. b) e 68 del TUIR devono essere attualmente **sempre** inquadrate e conseguentemente tassate nella categoria dei "redditi diversi" di cui all'art 67 comma 1 lett. h) del TUIR.

L'art. 67 comma 1 lett. h del TUIR prevede, nella nuova versione, che costituiscono "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"*.

"Redditi diversi" sono i redditi percepiti dalla persona fisica se non costituiscono redditi fondiari o 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.

Vengono pertanto inseriti nella disciplina dei "redditi diversi" ex art 67 comma 1 lett. h), oltre ai redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, anche quelli derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento (abitazione, uso, enfiteusi, superficie e servitù).

L'art. 9 comma 5 del TUIR prevede, nella nuova versione, 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."*

Privacy - Termini

Con le modifiche in questione, lette in combinato disposto, **viene confermato il regime previsto dall'articolo 9, comma 5, del TUIR con riferimento alla cessione a titolo oneroso di diritti reali di godimento (che rimangono disciplinati dagli artt. 67 comma 1 lett. b) ora anche b-bis) e 68 TUIR, mentre con riferimento alla loro costituzione tali redditi vengono inquadrati come redditi diversi ex art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR.**

Quindi nel caso in cui il titolare della piena proprietà di un immobile costituisca un diritto reale di godimento a favore di un terzo, il corrispettivo costituirà reddito diverso ex art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR.

Invece laddove Tizio, già titolare del diritto reale di godimento, venda a Sempronio l'anzidetto diritto si dovrebbe rientrare nel perimetro degli artt. 67 comma 1 lett. b) ora anche b-bis) e 68 TUIR e quindi la cessione sarebbe assoggettata al regime delle plusvalenze (con le relative esclusioni in relazione alla natura del bene, al tempo dall'acquisto, ai lavori eseguiti).

Vi sono dei casi in cui la distinzione fra costituzione e cessione non è affatto agevole e chiara e pertanto si auspicano chiarimenti al riguardo.

In particolare, per quanto riguarda il diritto di usufrutto, l'AgE in sede di **Interpello n. 381 del 12/7/2023** (.PDF) ha parificato cessione e costituzione di usufrutto, concludendo per la rilevanza di entrambi come "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR, interpretazione che non appare condivisibile anche alla luce del nuovo dettato normativo e che richiede un necessario chiarimento. (Si veda in senso contrario lo **studio tributario n. 32/2017T del 9/3/2017 CNN** (.PDF) dove si afferma che l'art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR doveva riferirsi alla sola ipotesi di cessione di usufrutto posta in essere dall'usufruttuario titolare del solo diritto di usufrutto).

Pare logico invece escludere dal perimetro della nuova normativa la cessione da parte del pieno proprietario dell'intera proprietà che l'acquirente decide di intestare separatamente in capo a due soggetti quanto ad usufrutto e nuda proprietà. Al riguardo, in attesa di auspicabili chiarimenti, **potrebbe essere prudente evidenziare in atto la volontà del venditore di cedere la piena proprietà e la volontà del solo acquirente di intestare separatamente usufrutto e nuda proprietà.**

Si deve evidenziare inoltre come il nuovo articolo 67 comma 1 lett. h non preveda testualmente che debba trattarsi di costituzione di diritti reali a titolo oneroso ma considerando **il testo dell'art. 9, comma 5 del TUIR, l'onerosità appare elemento necessario per integrare la fattispecie.**

Infatti, laddove non fosse previsto un corrispettivo, o più in generale laddove non fosse individuabile una onerosità, si rientrerebbe nel perimetro degli atti a titolo gratuito che per loro natura sono improduttivi di reddito e devono essere assoggettati al regime impositivo del D.Lgs 31 ottobre 1990 n. 346 (T.U. in materia di successioni e donazioni).

Si ritiene inoltre che si debba escludere dall'applicazione della nuova normativa l'assegnazione di diritti reali di godimento in sede di divisione senza conguagli in quanto non si attua, in tal caso, una cessione e nemmeno una costituzione onerosa nonché la costituzione di diritti reali di godimento in esecuzione di accordi o sentenze di separazione o divorzio in quanto se non è previsto un corrispettivo si rientra nel perimetro degli atti a titolo gratuito invece qualora sia previsto un corrispettivo si dovrebbe rientrare nel perimetro dell'art. 19 della legge n. 74/1987 che esonera da "ogni altra tassa" gli atti ed i provvedimenti relativi al divorzio e alla separazione personale in virtù di quanto deciso dalla Corte Cost. 10 maggio 1999, n. 154.

Particolare attenzione si deve avere invece a quelle fattispecie che rientrano negli atti a titolo oneroso quali, ad esempio, la costituzione di diritti reali di godimento attuata mediante permuta, *datio in solutum*, transazione, conferimento in società.

Dall'inquadramento della costituzione dei diritti reali di godimento nella fattispecie fiscale dei "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR deriva la relativa tassazione, **totalmente diversa quanto a presupposti e sistema di calcolo**, rispetto alle plusvalenze immobiliari.

In quanto "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. h) del TUIR

- è totalmente irrilevante da quanto tempo il costituente detenga il bene poiché la costituzione del diritto parziale di godimento è sempre tassata
- è totalmente irrilevante la natura dell'immobile su cui viene costituito il diritto di godimento (terreno sia agricolo sia edificabile, fabbricato di qualsiasi tipologia ed anche oggetto di interventi che abbiano fruito del cd. "Superbonus")
- la base imponibile è il corrispettivo e, laddove non sia previsto un corrispettivo in denaro ed in ogni caso la costituzione avvenga a titolo oneroso, il valore dei diritti oggetto di costituzione
- la tassazione avviene in relazione al periodo di imposta in cui è stato percepito il corrispettivo indipendentemente dalla durata del diritto
- sono irrilevanti e quindi indetraibili le spese sostenute per miglioramenti del bene, sono detraibili le sole spese di produzione art. 71 TUIR
- non ci si può avvalere della rideterminazione dei valori di acquisto, non essendo plusvalenze ai sensi degli artt. 67 comma 1 lett. b) e 68 del TUIR
- non ci si può avvalere dell'opzione per l'imposta sostitutiva al 26% di cui all'art. 1 comma 496 Legge 266/2005 e s.m.i.

Si veda, al riguardo, lo **studio CNN n. 32-2017/T** cit.

Non essendo ovviamente il Notaio chiamato a conteggiare l'importo dei "redditi diversi" in quanto il relativo pagamento è possibile solo in sede di dichiarazione dei redditi secondo le aliquote e gli scaglioni di ciascun contribuente, l'attività dello stesso sarà indispensabile al fine di richiamare le parti riguardo alle fattispecie che incappano nella nuova tassazione ed indicando in atto che lo stesso ha reso edotti gli interessati riguardo al nuovo obbligo, nella speranza che le molte ipotesi dubbie vengano chiarite il prima possibile.

Vuoi ricevere una notifica ogni volta che Federnotizie pubblica un nuovo articolo?

Inserisci la tua e-mail... *

Iscriviti

Iscrivendomi, accetto la [Privacy Policy](#) di Federnotizie.

Attenzione: ti verrà inviata una e-mail di controllo per confermare la tua iscrizione. Verifica la tua Inbox (o la cartella Spam), grazie!

AUTORE



Chiara Grazioli

Nata nel 1971, è notaio dall'anno 1999 con studio a Lonato del Garda e Chiari (BS). È stata docente della Scuola di Notariato della Lombardia dal 1999 al 2004 per il Corso di volontaria giurisdizione e consigliere dell'Ufficio Studi presso il Consiglio Notarile di Brescia. Organizza corsi e tiene seminari e conferenze. In particolare, si occupa di diritto comparato, successioni internazionali e antiriciclaggio.



diritti reali, immobili, plusvalenze

ARTICOLO PRECEDENTE

← **Legal English – Peter's Pills – Lesson 67 – Bonds vs Debentures**

Federnotizie

Testata edita a cura dell'Associazione Sindacale notai della Lombardia – "Guido Roveda"

Regolarmente iscritta dal 13 maggio 1988 al n. 345 del Registro della Stampa presso il Tribunale di Milano (MI).

C.F. e P.IVA 07975360962

Chi siamo



Federnotizie.it



La Redazione

■ Note sulla Privacy

■ Informazioni legali

Contatti



Scrivi alla Redazione



Chiedi Login e Password per

Archivio e/o Articoli protetti



Area fornitori

↳ F/N



Help us!



Contribuisci a

FederNotizie!



Copyright Federnotizie - Tutti i diritti riservati 2023 | Website by Dario Banfi.