

La Legge 30 dicembre 2023 n.213 ha modificato l'articolo 67, primo comma, lettera h), del D.P.R. 26 dicembre 1986 n.917, inserendo la costituzione dei diritti reali di godimento tra i "redditi diversi" di cui allo stesso articolo 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917. In particolare, secondo quanto disposto dal primo inciso della norma suddetta nella sua nuova formulazione, costituiscono "redditi diversi" quelli " derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento, ... di beni immobili". In caso di concessione (o di costituzione) del diritto di usufrutto sopra un bene immobile, dunque, è irrilevante il limite dei cinque anni dal suo acquisto o dalla sua costruzione, né rilevano le ipotesi di esclusione previste dalla lettera b) del sopra citato articolo 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917; nemmeno è possibile esercitare l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 496, della Legge 23 dicembre 2005 n.266.

Mi chiedo e vi chiedo: nel caso - non infrequente - in cui Tizio vende a Caio il diritto di nuda proprietà ed a Sempronio il diritto di usufrutto relativamente ad un bene immobile, il valore da imputarsi al predetto diritto di usufrutto percepito dal venditore Tizio deve considerarsi "reddito diverso" generante plusvalenza a carico dello stesso Tizio in relazione a quanto disposto dalla norma sopra citata?

È chiaro che fare ipotesi ora, in assenza di documenti di prassi amministrativa o di convincenti studi del Notariato, è impresa difficile ma io, fra me e me, ho fatto questo ragionamento. Nell'esempio da Te fatto, il venditore non costituisce alcun usufrutto ma vende la piena proprietà di un immobile; sono i compratori che, all'interno del loro acquisto solidale, decidono, anziché comperare per quote indivise di proprietà, di ripartirsi il loro acquisto fra nuda proprietà e usufrutto. Quindi, sempre a mio modestissimo parere, non vi è alcuna ipotesi tassabile.

Ricordo che l'espressione "concessione di usufrutto" era presente nella lett h) anche prima del 1 gennaio 2024

Allego, a chi possa interessare, alcune considerazioni che ho scritto subito dopo l'introduzione della modifica normativa

VECCHIO TESTO ANTE 01 01 2024

Art 9 comma 5 TUIR

5. 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 e per i conferimenti in società.

Art 67 lett h)

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto 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

In base alla vecchia formulazione, la dottrina (ma non il fisco) riteneva che l'espressione "concessione in usufrutto" si riferisse SOLO alla cessione del diritto di usufrutto da parte dell'usufruttuario e non anche all'ipotesi in cui il pieno proprietario costituisse a titolo oneroso il diritto di usufrutto a favore di terzi, fattispecie riconducibile alla regola generale della cessione a titolo oneroso di beni immobili (ex art 9 c 5 TUIR)

Nel caso della lett h), si diceva, il legislatore ha voluto tassare quel particolare e ulteriore aspetto della fattispecie traslativa che consiste nella ricchezza che deriva dalla circolazione della produttività nel tempo: si faceva notare che, significativamente, la concessione dell'usufrutto, come reddito diverso, è affiancata alla sublocazione (non locazione!!) dell'immobile

Evidentemente, alla luce di questa ricostruzione, bisognava anche affrontare il problema della cessione dell'usufrutto contestualmente alla nuda proprietà.

Ecco la risposta di Collega Raponi

"2.1.5) Si colloca nella lett. h) o nella lett. b) dell'art. 67 Tuir il reddito derivante dalla cessione di usufrutto posta in essere da un usufruttuario unitamente alla cessione di nuda proprietà effettuata da un soggetto distinto?

La cessione di usufrutto nel caso del quesito sarà tassata ai sensi dell'art 67 lett. b) del Tuir. Vediamo perché.

La fattispecie cui fa riferimento l'art. 67 lett. h) Tuir è esclusivamente quella relativa a un'operazione di cessione di usufrutto da parte dell'usufruttuario che ha come presupposto la sopravvivenza del medesimo diritto (32).

Viceversa l'alienazione rileverà anche per l'usufruttuario ai sensi della lett. b) e non della lett. h) dell'art. 67 del Tuir, quando l'usufrutto venga ceduto unitamente alla nuda proprietà, benché ci si trovi di fronte anche in questo caso a una cessione di usufrutto da parte di un usufruttuario. La fattispecie traslativa andrà intesa unitariamente come trasferimento della piena proprietà (33).

La cessione in argomento infatti non potrà essere collocata nell'ambito applicativo dell'art. 980 c.c. perché l'usufrutto che ne forma oggetto si estinguerà ai sensi dell'art. 1014 c.c. n. 2 per la sua riunione con la

nuda proprietà nella medesima persona."

Ricordo che l'Agenzia Entrate (interpello 381 del 12 07 2023) ha sostenuto che (anche prima del 1 1 2024) la costituzione del diritto di usufrutto a titolo oneroso rientrasse nella lett h)

Ora partendo da questa tesi, già prima del 1 1 2024, avremmo dovuto porci il problema se la vendita della piena proprietà con intestazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto a 2 soggetti diversi rientrasse nella lett h), nella parte relativa all'intestazione dell'usufrutto, laddove qualificabile come "costituzione di usufrutto a titolo oneroso". Invece, che io sappia, non è mai stato fatto alcun recupero (altrimenti saremmo rovinati....)

In altri termini, partendo dalla ricostruzione pro fisco ante 1 1 2024 secondo cui l'espressione "concessione di usufrutto" di cui alla lett h) riguardi sia la costituzione di usufrutto a titolo oneroso che la cessione di usufrutto (già costituito) a titolo oneroso (art 980 cc), avremmo dovuto porci il problema sia in caso di vendita della piena proprietà con intestazione della nuda e dell'usufrutto a 2 soggetti diversi che nel caso di vendita congiunta da parte del nudo proprietario e dell'usufruttuario. Invero nel primo caso (vendita della piena proprietà con intestazione della nuda e dell'usufrutto a 2 soggetti diversi) ci si trova di fronte ad una costituzione del diritto di usufrutto a titolo oneroso e quindi riconducibile alla lett h).

Nel secondo caso (vendita congiunta da parte del nudo proprietario e dell'usufruttuario) ci si trova di fronte ad una cessione a titolo oneroso di usufrutto già costituito (art 980 cc) riconducibile anch'essa alla lett h).

Eppure non sembra che l'agenzia delle entrate abbia mai fatto recuperi in entrambe le fattispecie.

Al di là di questa considerazione basata sull'esperienza pregressa, da un punto di vista più strettamente giuridico, può dirsi

** vendita della piena proprietà con intestazione della nuda proprietà e usufrutto a soggetti diversi

Il cedente trasferisce la piena proprietà, ossia dal suo patrimonio esce il diritto di piena proprietà, ed è ciò che rileva ai fini delle imposte dirette.

** vendita congiunta da parte del nudo proprietario e dell'usufruttuario. Si richiamano le considerazioni di cui sopra.

Dal patrimonio del cedente usufruttuario esce sì il diritto di usufrutto, ma questo si estingue contestualmente per riunione alla nuda proprietà.

LA NUOVA FORMULAZIONE

Domanda: la nuova formulazione dell'art 67 lett h) (e dell'art 9 c. 5) ha innovato rispetto al diritto di usufrutto?

Nella lettera h), rispetto a questo diritto, è rimasta la vecchia formulazione "concessione in usufrutto" che c'era già prima.

Quindi le stesse conclusioni e le stesse divergenze di prima si ripropongono "paro paro" anche nel 2024, o le modifiche apportate possono fornire elementi a favore o contro le vecchie interpretazioni?

Nell'art 9 c. 5 è stato inserito l'inciso "laddove non è previsto

diversamente"

Non vi è dubbio che la disciplina della lett h) dell'art. 67 rappresenti una deroga al principio enunciato all'art 9 c. 5

Lo era già prima della modifica apportata dalla legge di bilancio 2024

Invero la disciplina della "concessione di usufrutto", quale che fosse l'interpretazione data, comunque derogava alla regola secondo cui 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. Infatti la "concessione in usufrutto" o va intesa come costituzione a titolo oneroso di usufrutto o cessione a titolo oneroso di usufrutto o entrambe le cose. E prima l'inciso "laddove non è previsto diversamente" non c'era

L'altra modifica apportata riguarda l'art 67 lett h)

Dopo l'espressione "concessione in usufrutto" è stato inserito l'espressione "dalla costituzione di altri diritti reali di godimento"

Questa espressione, e in particolare l'aggettivo "altri", potrebbe indurre a ritenere:

- che l'espressione "concessione in usufrutto" si riferisca alla costituzione di usufrutto e che il legislatore abbia voluto estendere la disciplina di cui alla lett h), oltre alla costituzione del diritto di usufrutto, anche alla costituzione di altri diritti reali di godimento (e ciò andrebbe contro la tesi che sosteneva che l'espressione "concessione di usufrutto" si riferisse solo alla cessione del diritto di usufrutto e non anche alla costituzione del diritto di usufrutto)
- che l'espressione "dalla costituzione di altri diritti reali di godimento" in realtà compri che l'espressione "concessione di usufrutto" si riferisca solo alla cessione di usufrutto. Invero se quest'ultima espressione si riferisse alla costituzione del diritto di usufrutto non si capisce perché usare 2 espressioni diverse (concessione in usufrutto e costituzione di altri diritti reali di godimento) e non già prevedere semplicemente la "costituzione di diritti reali di godimento" essendo, appunto, la costituzione di usufrutto costituzione di diritto reale di godimento
- che l'espressione "concessione in usufrutto" si riferisca sia alla costituzione che alla cessione del diritto di usufrutto, mentre per gli altri diritti reali la disciplina si applichi solo alla costituzione e non anche alla cessione (non menzionata).

Ricordo che, ad esclusione delle servitù (che non si possono cedere separatamente dal suolo cui ineriscono) e del diritto di uso e abitazione (art 1024 cc), gli altri diritti reali (superficie, diritto del concedente e dell'enfiteuta) si possono trasferire (vd art 1350 n. 2 e 2643 n. 2 cc)

Interessante, grazie!

Prevedo che, tra chi sostiene che la disposizione di cui all'art. 67, co. 1. lett. h) sia applicabile soltanto alla "cessione" e chi sostiene, invece, che sia applicabile soltanto alla "costituzione", si inserirà l'AE per dire che la norma si applica all'una e all'altra, mantenendo la posizione di cui alla Risoluzione n. 20/1993, che allego, richiamata dalla Risposta a Interpello n. 381/2023, da te citata.

Risoluzione del 12/01/1993 n. 20 - Min. Finanze - Imposte Dirette

Art. 81, comma 1, lett. h), D.P.R. 917/86. Concessione di immobile in usufrutto.

Sintesi:

Nella concessione di usufrutto effettuata da una persona fisica il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto reale di godimento viene sottoposto al regime impositivo previsto dall'art. 81, comma 1, lett. h), del D.P.R. 917/86.

Il termine "concessione" è irrilevante e viene usato in senso atecnico in quanto è riferito ad ogni atto giuridico avente ad oggetto il trasferimento ad altri della potenzialità reddituale di un immobile.

Testo:

Con istanza del 3 gennaio 1992 - diretta anche a codesto Ispettorato Compartimentale - il Presidente pro-tempore del Consiglio regionale della Toscana ha chiesto di conoscere se la "concessione" in usufrutto trentennale di un immobile, posseduto da persona fisica non imprenditore né professionista, da adibire a sede istituzionale dell'organo regionale, determina l'insorgere di redditi tassabili in capo al nudo, proprietario, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. h) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

A parere dell'istante nella fattispecie in esame non si determinerebbe il presupposto impositivo, configurato dal legislatore fiscale nella "concessione" di usufrutto, laddove per la normativa civilistica l'usufrutto è "costituito" dalla legge o dalla volontà dell'uomo oppure può acquistarsi per usucapione.

Al riguardo si premette che, ai sensi dell'art. 9, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano la costituzione di diritti reali di godimento. Ne deriva che ai fini dell'imposizione tributaria diretta è del tutto irrilevante la questione posta in ordine all'uso del termine "concessione" dal momento che il presupposto impositivo, preveduto dall'art. 81, comma 1, lett. h) del D.P.R. 917/86, si realizza in capo al cedente il diritto reale di godimento, dovendosi intendere il termine "concessione" adoperato in senso atecnico in riferimento a tutti gli atti giuridici aventi l'effetto di trasferire ad altri la potenzialità reddituale di un immobile.

Si prega di fare le comunicazioni del caso al Consiglio regionale istante.

Penso anch'io che sarà così

Però, paradossalmente, poiché questa interpretazione era perfettamente possibile anche prima del 1 1 2024, la circostanza che mai, per quel che mi risulta, l'AE abbia "attaccato" gli atti con cui l'unico proprietario ha ceduto l'immobile a 2 acquirenti che se lo sono intestati l'uno per la nuda l'altro per l'usufrutto, né gli atti con cui il nudo proprietario e l'usufruttuario abbiano veduto insieme l'immobile ci dovrebbe far dormire più tranquilli, o no???

Purtroppo, giocano a sfavore l'interpello dell'anno scorso e gli inopportuni auspici di chiarimenti che si leggono in giro, evidentemente rivolti all'AE, sennò a chi?

