



SETTORE STUDI
QUESITI E MATERIALI
Tributari

19.07.18

Quesito Tributario n. 52-2016/T.

Costituzione di usufrutto a tempo determinato e plusvalenza imponibile

Risposta del 4 marzo 2016

Si chiede se la costituzione di usufrutto a tempo determinato (non vitalizio), a titolo oneroso, su un terreno agricolo pervenuto per successione o acquistato da oltre 5 anni determina plusvalenza.

Si chiede se, anche tenuto conto dell'art.9, comma 5 TUIR, la fattispecie debba intendersi ricompresa nell'art.67, comma 1 lett.b) o nella successiva lett.h) del medesimo TUIR.

Al riguardo preme segnalare che la questione è stata già considerata nello Studio n. 60-2006/T est. Bellini "Finanziaria 2006 imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari" ove al par. 2.1.4. *Cessione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto* è stato precisato che "La cessione della nuda proprietà e la cessione (*rectius* costituzione) del diritto di usufrutto ricadono nella fattispecie dell'art. 67, comma 1, lettera b), mentre la cessione dell'usufrutto costituito dal nudo proprietario rientra nella fattispecie prevista nella lettera h) dello stesso articolo".

In senso conforme si era del resto espresso Colucci, Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva, nei Quaderni della Fondazione per il Notariato, 2006 per cui "la cessione onerosa della nuda proprietà e quella dell'usufrutto sono da considerarsi comprese nella previsione dell'art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir, mentre, per espressa disposizione, la cessione dell'usufrutto (evidentemente da parte dell'usufruttuario) costituito dal nudo proprietario realizza la diversa ipotesi impositiva di cui alla successiva lett. h) dello stesso articolo".

A tale conclusione sembra del resto condurre anche la previsione dell'art.71 del TUIR che nell'individuare la base imponibile delle fattispecie di cui alla lett.h) dà rilievo alla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti la loro produzione, rinviando per la determinazione all'art. 86 TUIR. Sembra dunque che il legislatore con la lett.h) abbia voluto cogliere un segmento negoziale diverso e autonomo rispetto a quello della cessione/costituzione onerosa dei diritti reali, attribuendo rilievo ad eventuali profili strutturalmente plusvalenti [anche al di là dunque delle condizioni della lett.b)] connessi alla circolazione del diritto di usufrutto da parte dell'usufruttuario (al pari delle altre ipotesi ivi menzionate quali la sublocazione, l'affitto, il noleggio, ecc.).

Nel medesimo senso va inteso il richiamo alla “cessione di usufrutto” da ultimo nello Studio n. 21-2012/T est. Raponi, Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili, par. 3.2.2.

Pertanto, la rilevanza della natura agricola del terreno, della provenienza successoria del bene o della maturazione del quinquennio dall'acquisto oneroso del bene, rileverebbero solo avuto riguardo alla costituzione del diritto di usufrutto, mentre le successive vicende “circolatorie” del diritto di usufrutto sarebbero sempre potenzialmente suscettibili di generare plusvalenza tassabile ai sensi della previsione della lett.h).

Per completezza si segnala che nello Studio 21-2012/T viene menzionata la ris. n.77/20 del 1993 della dir.II.DD. di non facile interpretazione, dalla quale sembrerebbe emergere una precisazione circa l'accezione non tecnica del termine “concessione” utilizzato dal legislatore nella citata lett.h) dal momento che “il presupposto impositivo preveduto dall'art.81 lett.h (ora 67) si realizza in capo al cedente il diritto reale di godimento, dovendo intendere il termine concessione adoperato in senso atecnico in riferimento a tutti gli atti giuridici aventi l'effetto di trasferire al altri la potenzialità reddituale di un immobile”.

Tale risoluzione, citata da tutti i commentatori della norma in questione (Leo, Le imposte sui redditi, Milano, 2014, 1037; Escalar, sub art.67, in Commentario al TUIR, Padova, 2010), sembra far emergere una criticità poiché se nella sua conclusione pare confermare che ai sensi della lett.h) debba trattarsi di una cessione dal titolare del diritto reale di godimento (dunque l'usufruttuario), prende le mosse da una fattispecie di costituzione di usufrutto da parte del nudo proprietario.

Valeria Mastroiacovo

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Chiara Cinti,
Mauro Leo,
Annarita Lomonaco,
Antonio Ruotolo

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT