



L'Agenzia, con la risposta 224/2024, è intervenuta sulla tassazione dei corrispettivi

Superficie, si tassa per cassa

La modalità per la costituzione del diritto decorre dal 2024

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Costituzione del diritto di superficie tassato con il principio di cassa a partire dal 2024. Esentasse quelli per la costituzione del diritto di superficie su terreni acquisiti per successione nel 2023. L'Agenzia delle entrate, con la risposta 19/11/2024 n. 224/E è intervenuta sul regime di tassazione dei corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di superficie, di cui alla lett. h), comma 1 dell'art. 67 del dpr 917/1986. Con la risposta all'interpello, l'agenzia ha fornito una specifica delucidazione in merito alla tassazione di un corrispettivo percepito nel 2024, dopo che il contribuente ha anche evidenziato che il detto corrispettivo deriva da un atto stipulato nel 2023 poiché è stato evidenziato che, nella fattispecie, il proprietario di un terreno agricolo, ricevuto per successione nel 2002, ha stipulato, nel 2023, un contratto sottoposto a condizioni sospensive, per la costituzione sul terreno di un diritto di superficie; le condizioni sospensive si sono avverate nel 2024 e, di conseguenza, la controparte ha corrisposto i relativi importi nel 2024.

Sul punto si evidenzia che, a decorrere dall'1/01/2024, la lett. b), comma 92 della legge 213/2023 (legge di bilancio 2024) ha modificato il comma

5 dell'art. 9 del dpr 917/1986 (Tuir) prevedendo l'estensione della tassazione, applicabile da sempre alle cessioni a titolo oneroso, agli atti concernenti la costituzione o il trasferimento dei diritti reali di godimento e per i conferimenti in società, includendo tra i redditi diversi anche quelle derivanti, appunto, dalla costituzione degli altri diritti di godimento, ai sensi della citata lett. h), comma 1 dell'art. 67 del Tuir. Ai sensi della lettera h) citata, infatti, sono da qualificare quale 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".

Prima delle modifiche intervenute, come indicato nella risposta in commento, l'Agenzia delle entrate con specifico documento di prassi (circ. 6/E/2018) aveva recepito l'affermazione consolidata





della Suprema Corte di Cassazione avente ad oggetto l'equiparazione indistinta alla cessione, ogniqualvolta si configuri la costituzione o la cessione, a titolo oneroso, di diritti di godimento, compreso il diritto di superficie. L'Agenzia delle entrate interviene anche sulla presenza della condizione sospensiva, di cui all'art. 1353 c.c., evidenziando l'efficacia differita e non immediata del trasferimento che resta subordinato al verificarsi di un determinato evento ma precisa ulteriormente che, nell'ipotesi in esame, in cui i corrispettivi derivanti dalla cessione del diritto di superficie sul terreno agricolo risultano percepiti in parte nel 2023 e in parte nel 2024, per effetto dell'avverarsi della condizione sospensiva, il contribuente deve procedere con la tassazione delle somme ricevute nel 2024, configurandosi la fattispecie in commento, di cui alla citata lett. h), comma 1 dell'art. 67 del Tuir, secondo i criteri del comma 2 del successivo art.

71. L'agenzia precisa che ai corrispettivi percepiti nell'anno precedente (2023) si rendono applicabili le disposizioni, di cui alla lett. b), comma 1 del citato art. 67 con la conseguenza che non risultano rilevanti le eventuali plusvalenze realizzate, stante il fatto che il terreno oggetto dell'atto è stato ricevuto mortis causa (successione). In estrema sintesi, quindi, risultano esenti da tassazione i corrispettivi per la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo acquisito per successione e percepiti nel 2023, prima delle modifiche intervenute, mentre costituiscono redditi diversi quelli incassati nel 2024, per effetto dell'avveramento della condizione sospensiva inserita nel contratto, giacché i corrispettivi per la costituzione di un diritto reale di godimento assumono rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui sono percepiti (2024), a nulla rilevando la data di stipula dell'atto (2023)

