

**La costituzione di diritti reali di  
godimento e l'art. 67 del Tuir**

Gabriele Gili

# LE NORME DI LEGGE

**Art. 9, comma 5:** 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 ...

**Art. 67:** Sono redditi diversi ...:

**b)** al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-bis), le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi ...;

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

## PER I REDDITI DELLA LETTERA H)

- è irrilevante da quanto tempo il costituente detenga il bene
- è irrilevante la natura dell'immobile su cui viene costituito il diritto di godimento
- la base imponibile è il corrispettivo o il valore dei diritti oggetto di costituzione
- sono irrilevanti, e quindi indetraibili, le spese sostenute per miglioramenti del bene, essendo detraibili le sole spese di produzione del reddito ex art. 71 Tuir
- non ci si può avvalere della rideterminazione dei valori di acquisto
- non ci si può avvalere dell'opzione per l'imposta sostitutiva al 26%
- non assume alcuna valenza la destinazione ad abitazione principale del bene residenziale che ne formi oggetto
- non ha alcun peso la provenienza ereditaria del bene che ne formi oggetto

# «COSTITUZIONE» E «CESSIONE»

A partire dal 1° gennaio 2024, la **costituzione** dei diritti reali di godimento (usufrutto, uso, abitazione, servitù, superficie e enfiteusi) rientra nel perimetro applicativo di cui all'art 67 lett. h) del Tuir e non più nell'ambito dell'art. 67 lett. b) del Tuir

Ai fini della individuazione del relativo regime reddituale, rileva in maniera differenziata la qualificazione della fattispecie di trasferimento oneroso avente ad oggetto gli stessi diritti reali quale «**cessione**» oppure come «**costituzione**».

# PER QUALI DIRITTI E' NECESSARIO DISTINGUERE

Tale differenza la si riteneva limitata ai diritti reali che possono essere trasferiti indistintamente con un negozio di cessione o formare oggetto di un atto di costituzione, ossia:

- diritto di superficie
- proprietà superficiaria
- enfiteusi
- usufrutto

La medesima si riteneva non potesse invece riguardare gli altri diritti reali di godimento quali:

- servitù
- uso
- abitazione

# PERCHE' E' UTILE DISTINGUERE

Si può configurare una “**costituzione**”, lett. h), nel caso in cui sia posta in essere dal titolare della piena proprietà e l’oggetto dell’operazione sia un diritto reale di godimento “nuovo”, ossia “non preesistente” in capo al costituente

Viceversa si ha una “**cessione**”, lett. b), quando il trasferimento ha ad oggetto un diritto “preesistente”

**Occorre quindi verificare, nella sostanza, se l’operazione produce, in capo al cedente/costituente e in relazione al bene in oggetto, un effetto totalmente o parzialmente estintivo della sua situazione giuridica di partenza.**

# LA *RATIO* DELLA NORMA

- Lett. h): TASSARE LA RICCHEZZA DERIVANTE DALLA PRODUTTIVITÀ NEL TEMPO DEL DIRITTO E DEL BENE CHE NE FORMA OGGETTO
  
- Lett.b): ASSOGGETTARE A IMPOSTA IL GUADAGNO DERIVATO *UNA TANTUM* DALL'OPERAZIONE

# IL SOGGETTO PASSIVO

**E' SOLTANTO IL SOGGETTO CEDENTE/COSTITUENTE !**

**L'ACQUIRENTE RISULTA DEL TUTTO ESTRANEO ALLA NUOVA FATTISPECIE IMPOSITIVA**



## L'«ATROCE» QUESITO FORMULATO

*Gli Istanti coniugati, in regime di separazione legale dei beni, dichiarano che:*

- sono comproprietari, in parti uguali, di un appartamento, di categoria A/2, con annesso vano cantina pertinenziale, di categoria C/2;*
- intendono vendere "**separatamente e contestualmente**" l'usufrutto e la nuda proprietà del detto appartamento (con la cantina) a "due possibili acquirenti".*

## IL CASO CONCRETO

*Nel caso in esame, il dubbio sollevato dall'Istante riguarda l'applicazione del citato articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR nella particolare ipotesi in cui oltre alla costituzione del diritto di usufrutto venga ceduta ad un terzo, diverso dal soggetto usufruttuario, la nuda proprietà del medesimo bene immobile.*

# LE ARGOMENTAZIONI DELL'AE

*Logicamente (?) quindi, prima viene costituito un diritto di usufrutto classificabile come "nuovo", ossia "non preesistente" e successivamente si ha il trasferimento oneroso di un diritto "preesistente" (la nuda proprietà), producendosi in capo al soggetto cedente un effetto estintivo totale della sua posizione giuridica "di partenza"*



## LE CONCLUSIONI DELL'AE

*... si ritiene che nella fattispecie prospettata, i due negozi autonomi sotto il profilo civilistico, siano parimenti soggetti autonomamente alla disciplina fiscale.*

*Pertanto, nel caso in esame:*

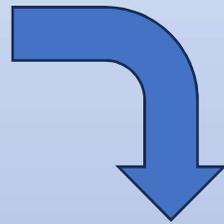
- il corrispettivo derivante dalla costituzione a titolo oneroso dell'usufrutto costituisce reddito diverso ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera h), ...;*
- la plusvalenza derivante dalla cessione della nuda proprietà dell'abitazione è tassabile ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, ..*

# PLURALITA' DI NEGOZI?

**IL NEGOZIO DI TRASFERIMENTO CHE HA AD OGGETTO LA PIENA PROPRIETÀ È UNICO, NON SOLO IN CHIAVE CIVILISTICA, MA ANCHE SOTTO IL PUNTO DI VISTA FISCALE !!!**

# LA GIURISPRUDENZA CITATA DALL'AE

SUL PIANO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI VIENE ASSOGGETTATO AD IMPOSIZIONE L'OPERAZIONE INTESA UNITARIAMENTE E QUALE UNICO PRESUPPOSTO D'IMPOSTA



Non risulta pertanto conferente il richiamo alle Cassazioni che sono riferite a casi riguardanti le imposte di registro e ipotecarie/catastali

# DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONE

**Art. 163:** *La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto neppure nei confronti di soggetti diversi.*



Lo stesso “reddito diverso” non può essere applicato più volte, ai sensi sia della lettera b) che della lettera h), in dipendenza dello stesso presupposto d’imposta

# **«ETERODETERMINAZIONE» DELL'IMPOSTA**

**ANCORA, SE IL CEDENTE VENDE LA PIENA PROPRIETÀ, NON PUÒ  
CONCORRERE A DETERMINARE IL FATTO GENERATORE DEL RELATIVO REDDITO  
UN EVENTO A CUI È ESTRANEO, CONSISTENTE NEL FRAZIONAMENTO DEL  
MEDESIMO DIRITTO DI PROPRIETÀ, SU RICHIESTA DEGLI ACQUIRENTI, IN  
DIRITTI REALI DI MINORE PORTATA**

# POSSIBILI ALTERNATIVE ?

- **Quota prezzo esigua per usufrutto?**
- **Acquirenti comprano in comproprietà e, successivamente, si «dividono»?**
- **Acquisto della piena proprietà e donazione successiva di usufrutto?**
- **Cessione della nuda proprietà e in seguito del diritto di usufrutto?**
- **Contratto a favore di terzo?**





**MI DISPIACE PER VOI,  
MA CI VEDIAMO ANCORA DOPO...**