

IMPOSTE SUL REDDITO***Cessione del diritto di superficie imponibile “senza tempo”***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Legge di Bilancio e novità 2024

Scopri di più

La **cessione del diritto di superficie** relativo ad un bene immobile costituirà **reddito diverso**, a prescindere dal **periodo di possesso** del bene e dal **titolo di acquisto**.

Il D.D.L. di Bilancio 2024 include, infatti, tra i **redditi diversi** di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. h, Tuir](#), anche quelli derivanti dalla **costituzione di diritti reali di godimento**, diversi dalla concessione in usufrutto di un bene immobile.

Nella versione attuale del Tuir, ossia prima delle modifiche che si intendono apportare con la Legge di bilancio 2024, la cessione dei diritti reali di godimenti di beni immobili poste in essere da soggetti non imprenditori può essere allocata in una delle due seguenti disposizioni:

- nell'[articolo 67, comma 1, lett. b, Tuir](#), se riguardano diritti reali di godimento **diversi dall'usufrutto** (es. i diritti di superficie, d'uso e l'enfiteusi);
- nell'[articolo 67, comma 1, lett. h, Tuir](#), se riguardano il **diritto di usufrutto**.

La differenza non è di poco conto, poiché la **cessione dei diritti reali** di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. b, Tuir](#), riprende le medesime regole ivi previste per la **cessione della piena proprietà** del bene immobile. Infatti, la cessione del diritto reale costituisce reddito diverso solo se, tra la data di acquisto e la successiva cessione non **sono intercorsi più di cinque anni**, ovvero a prescindere dal periodo di possesso se ha ad oggetto un **terreno edificabile**.

Pertanto, prima dell'entrata in vigore delle modifiche proposte dal D.D.L. di Bilancio 2024, la cessione del diritto di superficie avente ad oggetto un **terreno agricolo o un lastrico solare** (tipicamente **funzionale alla successiva installazione di un impianto fotovoltaico**) **non costituisce reddito diverso** imponibile, qualora **siano intercorsi più di cinque anni tra l'acquisto e la cessione**, ovvero in ogni caso se **tali beni sono pervenuti per successione**.

Tale impostazione è stata confermata anche dall'Agenzia delle Entrate che, con la [circolare n. 6/E/2018](#), ha recepito le indicazioni della Corte di Cassazione, richiamate nella sentenza n. 15333/2014. In particolare, il citato documento di prassi ha chiarito che **l'equiparazione**

effettuata dall'[articolo 9, comma 5, Tuir](#), tra **cessione della piena proprietà** degli immobili e cessione di un **diritto reale di godimento** sugli stessi, opera indistintamente anche nell'ipotesi in cui oggetto della cessione sia il **diritto di superficie**, nel qual caso deve applicarsi la fattispecie, di cui all'[articolo 67, lett. b, Tuir](#).

Lo scenario descritto è destinato a cambiare a seguito delle **modifiche proposte nel D.D.L. di Bilancio 2024**, il cui articolo 23, comma 5, lett. b, modifica l'[articolo 67, lett. h, Tuir](#), prevedendo che costituiscono **redditi diversi** anche i **diritti reali derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento** (e non solo per quello di usufrutto). Ciò significa che, a partire dal prossimo 1.1.2024, la cessione di **qualsiasi diritto reale di godimento** di un bene immobile potrà determinare **plusvalenza tassabile**, a prescindere dal periodo temporale intercorso tra **l'acquisto e la costituzione del diritto**. Infatti, nella lett. h, dell'[articolo 67, Tuir](#), a differenza di quanto previsto nella lett. b, si stabilisce "*tout court*" la **rilevanza reddituale della cessione dei diritti reali di godimento**, senza aver riguardo all'anzianità di **possesso o al titolo di provenienza** (ad esempio per successione). Secondo l'[articolo 71, comma 2, Tuir](#), tali redditi sono costituiti dalla differenza tra:

- il **corrispettivo percepito nel periodo d'imposta** e;
- le **spese** specificamente **inerenti alla loro produzione**.

La modifica proposta potrà avere un **impatto rilevante soprattutto nel settore energetico**, in quanto la prassi spesso seguita è quella di **cessione da parte del privato del diritto di superficie** di un terreno, per consentire al superficario di **installare su tale terreno un impianto fotovoltaico**.