



IMPOSTE INDIRETTE

Cessione e costituzione del diritto di usufrutto nei redditi diversi

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Disciplina IRPEF, IVA e INPS delle attività non esercitate abitualmente

Scopri di più

A partire dall'**1.1.2024**, per effetto delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2024, nell'ambito dei **redditi diversi si distinguono due tipologie di plusvalenze** derivanti dal trasferimento di diritti reali di godimento su beni immobili:

- la prima derivante dalla **cessione degli stessi**, a seguito della quale si può realizzare una plusvalenza, ai sensi della lett. b), dell'[articolo 67, Tuir](#);
- la seconda derivante dalla **costituzione del diritto reale di godimento**, nel qual caso si rende applicabile la lett. h), dello stesso [articolo 67, Tuir](#).

Come analizzato nello **Studio del Notariato n. 14-2024/T**, la distinzione deve basarsi essenzialmente nella **definitività o meno del trasferimento**, ossia sulla verifica se, in capo al dante causa, **si determini una “perdita” definitiva di qualsiasi diritto reale sul bene immobile**, ovvero se lo stesso **conservi anche dopo il trasferimento un diritto sul bene**. Ad esempio, se il pieno proprietario di un bene immobile **costituisce il diritto di superficie sul bene a favore di terzi**, la plusvalenza che deriva rientra in quelle **previste nella lett. h) dell'articolo 67, Tuir**, in quanto il **dante causa conserva sul bene un diritto anche successivamente all'operazione**. Al contrario, qualora **il titolare del solo diritto di superficie trasferisca lo stesso a terzi**, il **dante causa perde definitivamente qualsiasi titolarità sul bene** con la conseguente applicazione delle disposizioni di cui alla lett. b) dell'[articolo 67, Tuir](#). La **distinzione non è di poco conto**, in quanto:

- le **plusvalenze di cui alla lett. b)**, [dell'articolo 67, Tuir](#), rilevano solamente se tra l'**acquisto e la cessione non sono intercorsi più di cinque anni** (salvo per i terreni edificabili), e sono in ogni caso **escluse se hanno ad oggetto fabbricati ricevuti per successione o adibiti ad abitazione principale per la maggior parte del periodo di possesso** (infraquinquennale);
- le **plusvalenze di cui alla lett. h) dello stesso articolo 67, Tuir**, invece, non contengono alcuna fattispecie esimente, né in termini temporali né in relazione al titolo di **acquisto**, con conseguente ampliamento delle ipotesi di tassazione.



Vi sono, inoltre, **regole differenti per la determinazione della plusvalenza**, poiché mentre nella lett. b), dell'[articolo 67, Tuir](#), si deve **aver riguardo alla differenza tra corrispettivo** percepito e **costo di acquisto**, per le plusvalenze di cui alla lett. h), l'[articolo 71, comma 2, Tuir](#), **considera reddito la differenza tra il corrispettivo percepito e le spese specificamente inerenti alla produzione del reddito**, con evidente **penalizzazione di tale ultima fattispecie**.

Qualche dubbio permane per quanto riguarda **la concessione in usufrutto di beni immobili**, poiché già prima della modifica apportata dalla legge di Bilancio 2024, **il trasferimento di tale diritto era ricompreso nella lett. h) dell'articolo 67, Tuir**. Sul punto, il Notariato ritiene che la distinzione sopra proposta **si applichi anche al trasferimento di tale diritto**, in quanto la modifica della Legge di Bilancio 2024 **si riferisce alla costituzione “degli altri diritti reali di godimento”**, ossia in aggiunta a quanto già previsto per l'usufrutto. Inoltre, **non avrebbe senso distinguere in relazione al singolo diritto reale di godimento**, in quanto la volontà del Legislatore è stata quella di distinguere le due ipotesi già sopra delineate in funzione della definitività o meno del trasferimento. In quest'ottica sarebbe, quindi, **necessario distinguere**:

- il **trasferimento del diritto di usufrutto** sull'immobile da parte del pieno proprietario, che comporta l'insorgere di una plusvalenza disciplinata dall'[articolo 67, lett. h\), Tuir](#), in quanto il dante causa rimane titolare della nuda proprietà del bene;
- il **trasferimento del diritto di usufrutto da parte dell'usufruttuario**, il quale è invece ricompreso nella lett. b), dell'[articolo 67, Tuir](#), poiché il dante causa si spossessa definitivamente **di qualsiasi diritto sul bene immobile**.

Allo stesso modo, il trasferimento da parte del pieno proprietario del diritto di usufrutto a favore di un soggetto e della nuda proprietà in capo ad altro soggetto **determina una plusvalenza da includere nella lett. b) dell'articolo 67, Tuir**, in quanto, pur a favore di soggetti diversi, il dante causa ha posto in essere una **cessione definitiva del bene immobile** e non conserva **più alcun diritto sullo stesso**.