



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Differenze tra cessione e costituzione di usufrutto

di Laura Mazzola



Master di specializzazione

Holding industriale

Scopri di più

Con l'entrata in vigore della previsione di cui alla **lett. h), comma 1, dell'articolo 67, Tuir**, il Legislatore determina quale **reddito diverso** anche il possesso di redditi **"derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento"** su immobili.

Pertanto, a decorrere dagli **atti stipulati dall'1.1.2024**, data di entrata in vigore della norma, le fattispecie che, in precedenza potevano **eventualmente generare una plusvalenza imponibile**, ai sensi degli **articoli 67, comma 1 lett. b), e 68, Tuir**, devono essere attualmente inquadrata, e conseguentemente tassate, nella **categoria dei "redditi diversi"**.

Ne deriva che **cambia la fiscalità diretta, sulle persone fisiche non imprenditrici, dei corrispettivi derivanti dalla costituzione dei diritti reali di godimento su immobili**, ossia:

- **uso;**
- **usufrutto;**
- **abitazione;**
- **enfiteusi;**
- **superficie;**
- **servitù prediali.**

Il **Consiglio nazionale del Notariato, con lo Studio n. 14-2024/T**, approvato dalla Commissione Studi tributari lo scorso 1.2.2024, ha approfondito il nuovo scenario, chiarendo cosa si debba intendere per **cessione e costituzione a titolo oneroso di diritti reali di godimento**.

Il Notariato ha ricordato che la dottrina distingue tra **cessione e costituzione di diritti reali di godimento in base alla "novità" o alla "preesistenza" dello stesso diritto reale trasferito**.

In particolare, il Notariato, pur tenendo in considerazione la "novità" e la "preesistenza" del diritto reale di godimento oggetto del negozio, ha previsto la **valutazione degli effetti prodotti dai singoli negozi o, ancora meglio, dei relativi aspetti sostanziali**.



Pertanto, al fine di **qualificare un atto come** “costituzione di diritti reali di godimento a titolo oneroso”, occorre verificare se, all’esito della medesima operazione, si sia attuata anche una **limitazione del diritto preesistente**, intesa quale **restrizione della posizione giuridica del disponente** per far posto ad altri.

Ne deriva che, in riferimento ai negozi aventi per oggetto diritti reali di godimento, per i quali sia possibile porre la questione della distinzione tra “cessione” e “costituzione”, **occorre verificare**, nella sostanza, **se l’operazione abbia prodotto**, in capo al cedente o costituente e in relazione al bene in oggetto, un **effetto totalmente o parzialmente estintivo della sua situazione giuridica di partenza**.

Pertanto:

- se il **pieno proprietario non rimane titolare della nuda proprietà sul bene trasferito**, si tratta di un’operazione qualificabile come **“cessione” e rilevante**, quindi, **come plusvalenza**;
- se il **pieno proprietario rimane titolare della nuda proprietà sul bene trasferito**, l’operazione deve essere considerata come **“costituzione” onerosa e assoggettata**, quindi, **al nuovo disposto della lett. h**).

Di seguito il Notariato ha sintetizzato le soluzioni di alcuni casi pratici; in particolare:

- la **vendita della piena proprietà, con separazione tra usufrutto e nuda proprietà**, rientra nel regime delle **plusvalenze immobiliari di cui alla lett. b**), in quanto il cedente non conserva alcun diritto reale;
- la **vendita della piena proprietà, operata congiuntamente dal nudo proprietario e dall’usufruttuario**, rientra nel regime delle **plusvalenze immobiliari di cui alla lett. b**), in quanto il cedente non conserva alcun diritto reale;
- la **cessione dell’usufrutto operata da parte dell’usufruttuario** rientra nel regime delle **plusvalenze immobiliari di cui alla lett. b**), in quanto il cedente non conserva alcun diritto reale;
- la **cessione del diritto di abitazione operata dall’usufruttuario** rientra tra le fattispecie che possono originare **redditi diversi di cui alla lett. h**), in quanto l’usufruttuario cedente conserva il diritto di abitazione sul bene.