

# Diritto di superficie tassato all'incasso del corrispettivo

## Risposta a interpello

Per il Fisco è ininfluente il momento nel quale avviene la stipula dell'atto

La regola 2024 vale anche per le stipule nel 2023 sottoposte a sospensiva

**Alessandra Caputo**

Costituzione di diritto di superficie tassato in base al momento di incasso del corrispettivo, indipendentemente dal momento di stipula dell'atto. L'interpretazione (che desta qualche perplessità) è contenuta nella risposta 224 pubblicata ieri dall'agenzia delle Entrate.

Questo il caso: un contribuente proprietario di un terreno agricolo dichiarava di aver stipulato nel 2023 un contratto sottoposto a condizione sospensiva per la costituzione di un diritto di superficie sul terreno stesso. L'istante riferiva il verificarsi delle condizioni sospensive nel 2024.

A decorrere dal 1° gennaio 2024, il comma 92, lettera b) della legge di Bilancio 2024 (legge 213/2023) ha modificato l'articolo 9 del Tuir il quale dispone che ai fini delle imposte sui redditi 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.

La modifica apportata dalla legge di Bilancio è che ciò vale solo «laddove non è previsto diversamente».

Contemporaneamente, è stata prevista la modifica della lettera h) dell'articolo 67 del Tuir la quale, nella sua nuova versione, definisce «reddito diverso» quello derivante dalla costituzione di diritti reali di godimento.

L'istante chiedeva quindi se, ai fini della tassazione, fosse rilevante la percezione del corrispettivo nel 2024 oppure la stipula dell'atto nel 2023.

L'agenzia delle Entrate ritiene rilevante il primo dei due momenti; afferma, infatti, che gli articoli 68 e 71 che regolano la fattispecie fanno riferimento, per la determinazione della base imponibile, rispettivamente, ai «corrispettivi percepiti» e «all'ammontare percepito» nel periodo di imposta.

Pertanto, secondo l'ufficio, non può che concludersi che i corrispettivi per la costituzione di un diritto reale di godimento assumono rilevanza fi-

scale nel periodo d'imposta in cui sono percepiti a nulla rilevando la data di stipula dell'atto, ciò anche nell'ipotesi in cui il contratto sia sottoposto a «condizione sospensiva».

A parere di chi scrive, tale interpretazione non è condivisibile.

In tal modo, infatti, una normativa introdotta nel 2024 va ad applicarsi a una fattispecie esistente in precedenza.

Che la nuova modalità di tassazione debba essere applicata solo ai nuovi contratti era stato precisato anche in una risposta ad una recente interrogazione parlamentare (question time in commissione VI Finanze n. 5 - 00424).

In tale occasione, gli interroganti avevano anzitutto segnalato la criticità della norma stessa che, non prevedendo alcuna eccezione, avrebbe costretto quanti avevano stipulato un contratto preliminare nel 2023 in forza della normativa vigente in quel momento, ad applicare la nuova normativa considerato che gli atti definitivi sarebbero stati stipulati nel 2024.

Il ministero aveva precisato che il tema era oggetto di attenzione e che, in ogni caso, la nuova tassazione avrebbe dovuto essere applicata a tutti gli atti che perfezionati successivamente alla data di entrata in vigore della norma, vale a dire al 1° gennaio 2024.

Tale risposta lascia intendere che gli atti stipulati fino al 2023 restano ancorati alla precedente normativa, ciò anche nel caso in cui fosse stato previsto un pagamento rateale; sebbene i redditi diversi siano tassati in base al criterio di cassa, non va dimenticato che il perfezionamento della fattispecie, ovvero la nascita del presupposto impositivo, coincide con la stipula dell'atto.

## IL CALENDARIO

### Fino al 2023

La tassazione applicabile alla costituzione di un diritto reale su un bene era quella prevista per la cessione del bene stesso

### A decorrere dal 2024

Gli atti che comportano la costituzione di un diritto reale di godimento sono assoggettati ad imposizione come redditi diversi