

Costituzione diritto di superficie, dal 2024 corrispettivi sempre tassati

19 novembre 2024 – di r.fo.

Ciò vale anche nell'ipotesi di contratti sottoposti a condizioni sospensive, che quindi non hanno un'efficacia immediata: l'imponibilità delle somme percepite segue il principio di cassa

I corrispettivi per la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo acquisito per successione, percepiti nel 2023 sono esentasse, quelli incassati nel 2024 per effetto dell'avveramento della condizione sospensiva inserita nel contratto, invece, costituiscono redditi diversi. È quanto argomenta l'Agenzia nella [risposta n. 224](#) del 19 novembre 2024.

In breve, il contribuente che ha chiesto lumi è il proprietario di un terreno agricolo ricevuto per successione nel 2002. Nel 2023, ha stipulato, con una società, un contratto sottoposto a condizioni sospensive, per la costituzione sul terreno del diritto di superficie. Fatta questa sintetica premessa, l'istante vuole sapere se il fatto che le condizioni sospensive si sono avverate nel 2024, abbia come conseguenza l'inclusione tra i redditi diversi dei corrispettivi ricevuti in tale anno. Questo dopo le modifiche apportate dall'ultimo Bilancio (articolo 1, comma 92, legge n. 213/2023) – in vigore dal 1° gennaio 2024 – all'[articolo 67](#), comma 1, lettera h), del Tuir, che hanno incluso tra i redditi diversi anche quelli derivanti *“dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento”*. Secondo l'istante dovrebbe rilevare la data di stipula dell'atto (il 2023) e, quindi, le somme in argomento non dovrebbero essere tassate.

Secondo l'Agenzia, che, come si intuisce, non concorda con la soluzione proposta, dirimente è il principio di cassa, in base al quale i corrispettivi per la costituzione di un diritto reale di godimento assumono rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui sono percepiti (articoli 68 e 71 del Tuir).

Per giungere alla conclusione, l'Amministrazione osserva che in base alle disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2023, la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo avrebbe generato una plusvalenza tassabile solo se il terreno fosse stato posseduto da meno di cinque anni, mentre nessuna plusvalenza tassabile si sarebbe determinata, se il terreno fosse stato posseduto da più di cinque anni oppure, in ogni caso, se fosse stato acquisito per successione. Dopo l'intervento della legge di bilancio 2024, invece, il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie di un terreno agricolo costituisce, in ogni caso, reddito determinato, in base all'articolo 71, comma 2, del Tuir, dalla differenza *“tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione”*.

In particolare, gli articoli [68](#) e [71](#) fanno riferimento, per la determinazione della base imponibile, rispettivamente, ai *“corrispettivi percepiti”* e a *“l'ammontare percepito” “nel periodo di imposta”*: quindi i redditi diversi in questione devono essere imputati al periodo d'imposta di effettiva percezione, secondo il principio di cassa. Pertanto, i corrispettivi per la costituzione di un diritto reale di godimento assumono rilevanza fiscale 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 di costituzione del diritto reale sia sottoposto a "condizione sospensiva". I contratti sottoposti a tale condizione, infatti, non hanno un'efficacia immediata, ma subordinata al verificarsi di un determinato evento.

Tanto premesso, nel caso sottoposto alla sua valutazione, in cui i corrispettivi per la costituzione del diritto di superficie sul terreno agricolo sono stati percepiti in parte nel 2023 e, in parte, nel 2024 per effetto dell'avveramento della condizione sospensiva, l'Agenzia conferma che il contribuente istante dovrà assoggettare a tassazione le somme ricevute nel 2024 quali redditi diversi.

I corrispettivi percepiti nel 2023, invece, non rilevano ai fini dell'emersione di eventuali plusvalenze tassabili in quanto, nell'ipotesi in esame, il terreno è pervenuto all'istante per successione.