

Risposta n. 381/2023

OGGETTO: Costituzione del diritto di usufrutto e del diritto di servitù prediale su un terreno agricolo – trattamento fiscale del corrispettivo percepito. Art. 67 del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere proprietaria da più di 5 anni di un terreno agricolo specificando che:

- fin dal 2011, una porzione del terreno (circa mq 90) è stata locata ad una società operante nel campo della telefonia cellulare per l'installazione di un impianto per telecomunicazioni comprensivo di tutte le necessarie strutture (apparati, antenne, parabole, cavidotti), percependo un canone annuo originario, per la durata di anni 9, rinnovabile tacitamente per periodi consecutivi di 6 anni in 6 anni salvo disdetta;
- il contratto di locazione è ancora in essere e il canone annuo rivalutato ad oggi ammonta a € 8.840,00 annui.

Come specificato nella documentazione integrativa prodotta, sulla predetta porzione di terreno, *l'Istante* intende costituire a favore di altra terza società:

- il diritto di usufrutto a tempo determinato (per la durata di anni 30);
- il diritto di servitù di cavidotto (per allacci a rete fissa elettrica e telefonica, posa, attraversamento, gestione, mantenimento e sostituzione di impianti tecnologici, manutenzione ordinaria e straordinaria ed altro) e di servitù di passaggio di uomini per la posa in opera di cavi e per la manutenzione degli apparati.

Secondo quanto rappresentato, *l'Istante* intende assumere "*obbligazioni accessorie*" che si estrinsecano nell'impegno a non realizzare su propri terreni o immobili adiacenti, anche appositamente acquistati, altri impianti, antenne ed apparati tecnologici, entro il raggio comunque di cinque chilometri dall'impianto.

L'Istante specifica, altresì, che «*il corrispettivo pattuito sarà imputato per € 99.000,00 alla costituzione dell'usufrutto e per € 1.000,00 per le obbligazioni accessorie*».

Ciò premesso, *l'Istante* chiede se i predetti corrispettivi generano un'eventuale emersione di plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 67 del TUIR o, comunque, se gli stessi costituiscano reddito imponibile.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'*Istante*, il corrispettivo pattuito per la costituzione dell'usufrutto e della servitù, con sottoscrizione della formula contrattuale proposta che prevede anche un divieto di concorrenza, non genera plusvalenza da ricondurre a tassazione come "*reddito*"

diverso" ai fini IRPEF, trattandosi di cessione a titolo oneroso effettuata da soggetto privato di diritti reali su terreno agricolo acquistato da più di cinque anni.

Richiamando l'articolo 9, comma 5, del TUIR e la circolare 20 aprile 2018, n. 6/E, *Istante* ritiene, inoltre, che il predetto corrispettivo non determini reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. l), del TUIR essendo irrilevante, ai fini della determinazione del regime fiscale, la circostanza che l'acquirente subentrerà nel contratto di locazione con il gestore telefonico, incassandone i relativi canoni, trattandosi di conseguenza naturale della costituzione del diritto di usufrutto; altrettanto irrilevante risulterebbe la circostanza che l'entità del prezzo offerto per la cessione sia collegata all'esistenza del predetto contratto di locazione e che la stessa bozza del contratto preveda obbligazioni accessorie a carico del cedente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'ambito della categoria dei diritti reali si distinguono i diritti reali su cosa altrui, i quali, presupponendo una scissione delle facoltà attinenti al diritto di proprietà, comportano che talune di esse vengano comprese in modo che un terzo possa esercitare un diritto che ha come contenuto dette facoltà.

Tra tali diritti reali su cosa altrui rientra anche l'usufrutto, di cui agli articoli 978 e ss. del codice civile. In particolare, ai sensi dell'articolo 981 del codice civile, l'usufrutto attribuisce all'usufruttuario il diritto di godere e di usare la cosa, facendone però salva la destinazione economica. Inoltre, ai sensi dell'articolo 980 del codice civile, l'usufruttuario può cedere il proprio diritto per un certo tempo o per tutta la sua durata, se ciò non è vietato dal titolo costitutivo.

Dal punto di vista fiscale, l'articolo 67, comma 1, lett. h), del testo unico delle imposte dirette (di seguito TUIR), approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 stabilisce che sono redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, quelli *«derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili»*.

Con la risoluzione 12 gennaio 1993, n. 20, relativa al corretto trattamento fiscale da riservare alla concessione trentennale di un diritto di usufrutto su un immobile da parte di una persona fisica, è stato chiarito che, *«ai fini dell'imposizione tributaria diretta è del tutto irrilevante la questione posta in ordine all'uso del termine "concessione" dal momento che il presupposto impositivo, previsto dall'art. 81 [ora articolo 67], comma 1, lett. h) del D.P.R. 917/86, si realizza in capo al cedente il diritto reale di godimento, dovendosi intendere il termine "concessione" adoperato in senso atecnico in riferimento a tutti gli atti giuridici aventi l'effetto di trasferire ad altri la potenzialità reddituale di un immobile»*.

In sostanza, in applicazione del citato articolo 67, comma 1, lett. h), del TUIR, il corrispettivo percepito dal proprietario persona fisica a fronte della costituzione del diritto di usufrutto costituisce reddito diverso da tassare ai sensi del successivo articolo 71 del medesimo TUIR.

Tale articolo stabilisce, in particolare, al comma 2, che *«I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'art. 67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione»*.

Non appare, pertanto, conferente, il richiamo operato dall'*Istante* alla circolare 20 aprile 2018, n. 6/E, riferita alla diversa ipotesi della costituzione di un diritto di superficie.

Con riferimento alla costituzione di servitù prediale si osserva che, ai sensi dell'articolo 1027 del codice civile, tale servitù consiste *«nel peso imposto sopra un fondo per l'utilità di un altro fondo appartenente a diverso proprietario»* e può essere coattiva (v. Libro III, Titolo VI, Capo II del c.c.) o volontaria (v. successivo Capo III).

Ai fini della tassazione, la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E ha chiarito che, nel caso della costituzione di tale diritto, si applica quanto previsto dall'articolo 9, comma 5, del TUIR, ai sensi del quale *«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 e per i conferimenti in società»*.

Nella medesima risoluzione è stato, inoltre, chiarito che *«Sulla base della disposizione citata, la costituzione di una servitù va ricondotta all'art. 67, comma 1, lettera b), primo periodo, del Tuir, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili»*.

In base all'articolo 67, comma 1, lett. b) del TUIR sono redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, *«le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono*

state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante».

Ai sensi del successivo articolo 68, comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra i *«corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo».*

Nel caso in esame, in base alla normativa e alla prassi sopra richiamata, il corrispettivo percepito dall'*Istante* per la parte riferita alla costituzione del diritto di usufrutto genera reddito diverso di cui al citato articolo 67, comma 1, lett. *h*), del TUIR, costituito, ai sensi del successivo articolo 71, comma 2, dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

Quanto alla costituzione del diritto di servitù di cavidotto e di passaggio sulla porzione di terreno agricolo che, come riferisce l'*Istante*, è posseduta da oltre 5 anni, si ritiene che, non emergano plusvalenze tassabili ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lett. *b*), in quanto la costituzione di tale diritto interviene, come affermato dall'*Istante*, dopo cinque anni dall'acquisto del terreno.

Con riferimento, infine, al corrispettivo percepito per le "*obbligazioni accessorie*" a carico dell'*Istante*, *«che si estrinsecano nell'impegno a non realizzare su propri terreni o immobili adiacenti, anche appositamente acquistati, altri impianti, antenne ed apparati tecnologici, entro il raggio comunque di cinque chilometri dall'impianto»*, si

ritiene che lo stesso rientri tra i redditi diversi di cui al citato articolo 67, comma 1, lett. l), del TUIR, in quanto derivante *«dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere»*.

Ai fini della determinazione della relativa base imponibile, per tali redditi trova applicazione il citato articolo 71, comma 2, del TUIR che, come già precisato stabilisce che *«I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'art. 67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione»*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)