Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 51/2026

OGGETTO: Costituzione di un diritto di superficie su fondi agricoli non edificabili e contestuale cessione del diritto di nuda proprietà a soggetti diversi – articolo 67 del TUIR

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

QUESITO

L'*Istante* dichiara di:

- svolgere attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, avvalendosi del regime catastale di determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- essere pieno ed esclusivo proprietario, da più di cinque anni, di diversi fondi agricoli non edificabili (di seguito, anche solo "*terreni*");

- voler realizzare «*una contestuale cessione di più diritti reali parziali dei suddetti terreni*» e, nello specifico, il diritto di superficie ad una società e il diritto di nuda proprietà in favore del figlio, nell'ambito di un'operazione di pianificazione del passaggio generazionale.

Considerato che l'articolo 1, comma 1-*bis*, del decreto legge 17 giugno 2025, n. 84, ha introdotto una norma di interpretazione autentica dell'articolo 67, comma 1, del TUIR, chiede di conoscere «*l'esatta interpretazione delle suddette disposizioni in relazione alla fattispecie sopra descritta*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'*Istante*, la cessione contestuale del diritto di superficie e del diritto di nuda proprietà a due soggetti distinti «*deve essere qualificata come un'unica alienazione della piena proprietà, comportante la perdita integrale di ogni potere economico e giuridico sui terreni, nonché di qualsiasi diritto reale sugli stessi* [...]; *la cessione della piena proprietà dei terreni, detenuti per un periodo superiore a cinque anni, non determina la realizzazione di una plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A seguito delle modifiche operate, dal 1° gennaio 2024, dall'articolo 1, comma 92, lettere *a*) e *b*), della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024):

- l'articolo 9, comma 5, dispone che «*Ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, 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 [...]»;

- l'articolo 67, comma 1, 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:*

« *b*) [...] *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»*;

«[...] *h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento* [...] *di beni immobili*[...]».

L'articolo 1, comma 1-*bis*, del decreto legge 17 giugno 2025, n. 84, inserito dalla legge di conversione 30 luglio 2025, n. 108, prevede che «*Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che il reddito derivante dalla concessione di usufrutto o dalla costituzione di altri diritti reali di godimento su un bene immobile costituisce*

un reddito diverso imponibile ai sensi della lettera h) dello stesso comma 1 quando il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile, mentre si qualifica come plusvalenza, tassabile ai sensi delle lettere b) e bbis) del comma 1 al ricorrere delle condizioni temporali ivi previste, se il disponente si spoglia contestualmente e integralmente di ogni diritto reale sul bene».

In sostanza, i corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di usufrutto o di altri diritti reali di godimento su beni immobili effettuata da una persona fisica soggetta ad IRPEF, non in regime di reddito d'impresa, determinano:

- una plusvalenza immobiliare, ai sensi del comma 1, lettere *b* e *b-bis*), dell'articolo 67 del TUIR, se si effettua contestualmente anche la cessione della nuda proprietà e, pertanto, il soggetto disponente non mantiene alcun diritto reale sul bene immobile;

- redditi diversi, ai sensi della lettera *h*), dello stesso comma 1, se il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile.

La norma reca disposizioni di interpretazione autentica del citato articolo 67, comma 1, del TUIR ed ha, pertanto, effetti retroattivi e si applica a decorrere dal 1° gennaio 2024 (data di entrata in vigore delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2024).

Nel caso in cui i predetti diritti siano costituiti, come nel caso in esame, su «*fondi agricoli non edificabili*», i relativi corrispettivi realizzano plusvalenze tassabili di cui al citato articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR se i beni immobili in questione sono stati acquistati da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione.

Ciò posto, nel caso di specie, l'*Istante* afferma di aver intenzione di costituire un diritto di superficie su *terreni* posseduti da più di cinque anni e contestualmente cedere il diritto di nuda proprietà in favore di un soggetto diverso (il figlio).

Al riguardo, qualora da detti contratti non residui alcun diritto reale in capo all'*Istante*, neanche nell'ipotesi di estinzione del diritto di superficie temporaneo, lo stesso non realizzerà alcuna plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67 comma 1, lettera *b*), del TUIR. Diversamente, il corrispettivo derivante dalla costituzione del diritto di superficie costituirà reddito diverso ai sensi della lettera *h*) del comma 1 del citato articolo 67 del TUIR.

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 e non implica, in alcun modo, un giudizio in merito agli aspetti civilistici del contratto di «*cessione di più diritti reali parziali*» dei terreni trattandosi di questioni di natura non fiscale.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)