

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello n. 435 del 28 ottobre 2019
Art. 83 del Tuir
Circ. n. 7/E del 28 febbraio 2011

Marco Rescigno

*Dottore commercialista e revisore legale,
Studio RC Rescigno Carrara*

Cessione del diritto di superficie: l'Agenzia interpreta i principi contabili

Premessa

Con la questione affrontata dall'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 435 del 28 ottobre 2019, l'Amministrazione finanziaria ha stabilito che le **somme percepite da una società all'atto della costituzione del diritto di superficie** devono **concorrere alla determinazione del reddito per tutta la durata del contratto**, analogamente a quanto sarebbe avvenuto in caso di somme corrisposte a fronte di un contratto di locazione.

Come di consueto, l'occasione per approfondire la fattispecie arriva da un caso concreto analizzato relativo a una società che si occupa in via principale della compravendita, gestione, locazione, progettazione, costruzione, ristrutturazione e manutenzione di immobili e, in via secondaria, anche della gestione di aziende e rami d'azienda. La società istante dichiara di redigere il bilancio in forma abbreviata, in quanto non supera i limiti disposti dall'art. 2435-bis c.c. e, per tale ragione, specifica che, nei suoi confronti, trova applicazione il cosiddetto principio di "derivazione rafforzata", di cui all'art. 83, comma 1, del Tuir, che attribuisce piena rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili nazionali.

La società istante rappresenta il fatto di avere sottoscritto un contratto preliminare di costituzione di diritto di superficie ventennale a favore di una società terza (Beta) su una porzione di terreno e sui correlati fabbricati. Con la stipula dell'atto, il superficiario avrà il diritto di costruire sul lotto, mantenere per 20 anni l'edificio e, al contempo, costruirvi anche successivamente ogni altra opera o impianto.

La risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nell'interpello n. 435 del 28 ottobre 2019 fornisce alcuni chiarimenti in merito al **trattamento da adottare nel caso di costituzione del diritto di superficie**. Il caso analizzato dall'Amministrazione finanziaria riguarda una società che ha percepito un **corrispettivo una tantum per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato**, da corrispondere alla stipulazione del contratto definitivo e non rimborsabile in caso di risoluzione per inadempimento della controparte. Secondo l'Amministrazione finanziaria, tale corrispettivo **deve essere equiparato a quello conseguito per la locazione di beni immobili** e quindi qualificato come **componente positivo di reddito** imputato temporalmente sulla base della **durata del diritto di superficie** costituito, al pari dei canoni periodici, diversamente da come proposto dalla società istante. L'interpretazione contabile del caso fornita dall'Agenzia pone tuttavia alcuni dubbi.

Il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie, seppure stabilito per un importo complessivo, è riconosciuto come segue:

- › al momento della stipula del rogito che ha costituito il diritto di superficie;
- › in 20 rate annuali, delle quali la prima alla stipula del rogito e le altre entro la data di decorso di ciascun successivo anno.

Con riferimento alla somma riscossa alla stipula del diritto di superficie (componente a) definito già in fase di stipula di un contratto preliminare antecedente alla stipula del rogito, la società istante precisa che, in caso di risoluzione per inadempimento per il godimento del diritto di superficie concesso per tale importo, non sussiste alcun obbligo di rimborso alla controparte.

Sulla base della situazione rappresentata, la società istante ha voluto interpellare l'Amministrazione finanziaria al fine di conoscere il corretto trattamento, ai fini Ires, del corrispettivo riconosciuto nel contratto preliminare e corrisposto al momento della costituzione del diritto di superficie.

La soluzione proposta dall'istante

Nella soluzione prospettata la società istante fornisce la propria soluzione al quesito posto ritenendo che, ai sensi dell'art. 83 del Tuir (che, ricordiamo, attribuisce piena rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili), il contratto stipulato tra le parti deve essere interpretato in base alla sostanza economica piuttosto che alla forma.

Sulla base di tale premessa, il corrispettivo iniziale convenuto, erogato contestualmente alla stipulazione del contratto definitivo di costituzione del diritto di superficie, secondo l'istante, non è ascrivibile a "canone periodico", in quanto completamente svincolato dalla fruizione periodica del diritto di superficie. Tale soluzione è motivata dalla società per il fatto che «il primo componente dell'intero corrispettivo precede l'av-

vio stesso dell'esecuzione della prestazione e rappresenta a tutti gli effetti un compenso dovuto in forza della mera costituzione del diritto di superficie (piuttosto che sulla base del godimento del diritto stesso)».

La società specifica inoltre che «trattasi in sostanza del corrispettivo spettante alla società per il solo fatto di privarsi del diritto di superficie sull'attuale terreno – e a seguito della costruzione del centro commerciale, del diritto di superficie sull'immobile realizzato – che le appartiene». Conseguentemente, l'istante è dell'opinione che il corrispettivo rappresenta un componente «una tantum e straordinario» che il superficiario Beta «si impegna a versare per la semplice stipulazione del contratto» e, per tale motivo, sia di competenza esclusiva dell'esercizio in cui verrà sottoscritto il contratto definitivo di costituzione del diritto di superficie.

La contabilizzazione proposta dalla società è rappresentata come nell'esempio.

ESEMPIO DI CONTABILIZZAZIONE PROPOSTA DALL'ISTANTE

Compenso pattuito per la stipula del diritto di superficie	20.000
Compenso pattuito per il godimento del diritto di superficie ventennale	50.000
Importo totale pattuito	70.000

Contabilizzazione nell'esercizio di stipulazione del diritto di superficie

Descrizione	Dare	Avere
Banca	20.000	
Ricavo per compensi una tantum		20.000

Descrizione	Dare	Avere
Banca	2.500	
Ricavo periodico diritto di superficie ^[1]		2.500

[1] Pari a euro 50.000/20 anni di concessione del diritto di superficie.

È da considerare che per il canone riscosso in via anticipata sarà opportuno calcolare alla chiusura dell'esercizio il sconto passivo per la parte non di competenza.

Contabilizzazione nei successivi esercizi di godimento del diritto di superficie

Descrizione	Dare	Avere
Banca	2.500	
Ricavo periodico diritto di superficie ^[1]		2.500

[1] Pari a euro 50.000/20 anni di concessione del diritto di superficie.

È da considerare che per il canone riscosso in via anticipata sarà opportuno calcolare alla chiusura dell'esercizio il sconto passivo per la parte non di competenza.

Il parere dell'Agenzia delle entrate

In premessa alla propria risposta, l'Agenzia delle entrate richiama i contenuti dell'art. **art. 83 del Tuir (principio di derivazione rafforzata)** e le previsioni della **circ. n. 7/E del 28 febbraio 2011**, in base alla quale resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano correttamente applicati.

Fatti i richiami normativi indicati, l'Amministrazione finanziaria riscontra che nelle regole contabili non esiste un diretto riferimento che risolve il caso prospettato e, per tale motivo, parte dalla regola generale esposta nel par. 4 del principio contabile **Oic 11** ("Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"), la quale prevede che *«nei casi in cui i principi contabili emanati dall'Oic non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: a) in via analogica, le disposizioni contenute nei principi contabili nazionali che trattano di casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizione, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa [...]»*.

La regola richiamata nell'Oic 11 induce l'Agenzia delle entrate a individuare, quale disciplina analogica applicabile al caso di specie, quella contenuta nel principio contabile **Oic 12** ("Composizione e schemi del bilancio d'esercizio"). A tale proposito, l'Amministrazione finanziaria evidenzia il fatto che l'Oic 12, in merito alla diversa ipotesi di costi sostenuti dal

superficiario per "canoni periodici corrisposti a terzi per la concessione del diritto di superficie su immobili", prevede l'iscrizione di tali oneri nella voce "B8) - Per godimento di beni di terzi" alla stessa maniera dei "canoni per locazione di immobili" e dei "canoni per la locazione finanziaria di immobili".

In relazione al caso analizzato nella risposta a interpello n. 435, il combinato disposto dell'Oic 11 e dell'Oic 12 determina, a parere dell'Agenzia, l'applicazione in via analogica ai componenti positivi della **sostanziale equiparazione tra gli effetti prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione**, operata espressamente dai menzionati principi contabili per quanto concerne i componenti di reddito negativi.

Nelle proprie conclusioni, l'Amministrazione finanziaria osserva che il criterio di imputazione temporale proposto dalla società istante *«non pare rispettare l'assetto negoziale voluto dalle parti, che nel caso di specie è la costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato»*.

In applicazione del **principio di derivazione di cui all'art. 83 del Tuir** e tenuto conto della **corretta imputazione temporale**, l'Agenzia conclude indicando che *«le somme percepite dalla società istante all'atto della costituzione del diritto di superficie dovranno concorrere alla determinazione del reddito per tutta la durata del contratto, analogamente a quanto sarebbe avvenuto in caso di somme corrisposte a fronte di un contratto di locazione»*.

La contabilizzazione suggerita dall'Agenzia delle entrate è rappresentata come nell'esempio.

ESEMPIO DI CONTABILIZZAZIONE PROPOSTA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Compenso pattuito per la stipula del diritto di superficie	20.000
Compenso pattuito per il godimento del diritto di superficie ventennale	50.000
<i>Importo totale pattuito</i>	<i>70.000</i>

Contabilizzazione nell'esercizio di stipulazione del diritto di superficie

Descrizione	Dare	Avere
Banca	3.500	
Ricavo periodico diritto di superficie ^[1]		3.500

[1] Pari a euro 70.000/20 anni di concessione del diritto di superficie.

È da considerare che, per il canone riscosso in via anticipata, sarà opportuno calcolare, alla chiusura dell'esercizio, il sconto passivo per la parte non di competenza.

Contabilizzazione nei successivi esercizi di godimento del diritto di superficie

Descrizione	Dare	Avere
Banca	3.500	
Ricavo periodico diritto di superficie ^[1]		3.500

[1] Pari a euro 70.000/20 anni di concessione del diritto di superficie.

È da considerare che, per il canone riscosso in via anticipata, sarà opportuno calcolare, alla chiusura dell'esercizio, il risconto passivo per la parte non di competenza.

Le precedenti casistiche interpretate dall'Agenzia

Con la ris. n. 37/E del 15 maggio 2018, l'Agenzia aveva già fornito indicazioni in merito al trattamento contabile applicabile in caso di costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato in capo al concedente che eserciti attività d'impresa. Differentemente dalla casistica analizzata nel più recente interpello n. 435/2019, nella precedente interpretazione il corrispettivo per la concessione del diritto di superficie era rappresentato da un'unica componente.

Nella precedente casistica analizzata, il trattamento contabile suggerito è stato fornito richiamando l'Oic 11 (trattamento contabile per via analogica di casi simili) e l'Oic 12 (iscrizione dei canoni periodici corrisposti a terzi per concessioni inscrivibili nella medesima voce in cui sono iscritti i canoni di locazione), equiparando sostanzialmente gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie a quelli della locazione, con conseguente rilevazione dei canoni periodici spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato come ricavi in base alla maturazione contrattuale e quindi *pro rata temporis*.

Considerazioni conclusive

La risposta all'interpello n. 435/2019 fornito dall'Agenzia permette di formulare alcune brevi considerazioni in merito alle regole da applicare nel caso prospettato di cessione del diritto di superficie.

Il trattamento contabile di tale diritto è sicuramente una **fattispecie che non trova diretto riferimento nei principi contabili** e, per tale motivo, si deve applicare la **regola generale contenuta nell'Oic 11**, in base alla quale, nei casi in cui gli Oic non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, è opportuno sviluppare uno specifico trattamento conta-

bile facendo riferimento in prima battuta e in via analogica alle disposizioni che trattano di casi simili, ma anche «alle finalità e ai postulati di bilancio». Proprio per le caratteristiche contrattuali rappresentate, è opportuno che la rilevazione e la presentazione della fattispecie rappresentata vengano effettuate tenendo conto del postulato della "rappresentazione sostanziale" dell'operazione e del contratto. Infatti, così come illustrato dalla società istante, il **corrispettivo per la concessione del diritto di superficie** è composto da **due specifiche componenti**:

- › la prima, *una tantum* e straordinario, che precede l'avvio stesso dell'esecuzione della prestazione e che rappresenta a tutti gli effetti un compenso dovuto in forza della mera costituzione del diritto di superficie e per il quale non esiste alcun obbligo di rimborso in caso di risoluzione per inadempimento successivo;
- › la seconda, un canone periodico per la concessione del godimento del diritto di superficie.

Così come specificato nel par. 28 dell'Oic 11, l'analisi sostanziale contrattuale «è rilevante per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria». Il **principio della cd. "unità elementare da contabilizzare"**, nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate, **non è stato preso in considerazione**, pur se dalla lettura dell'interpello le due componenti del corrispettivo appaiono elementi ben distinti (il primo di natura straordinaria corrisposto *una tantum*, il secondo mediante canoni periodici) che remunerano prestazioni differenti (il primo il diritto di costituzio-

ne futura del diritto di superficie, il secondo il godimento del diritto stesso) con obblighi distinti (il primo senza obblighi di restituzione in caso di inadempimento della successiva costituzione del diritto di superficie remunerato con canoni periodici).

Il principio dell'unità elementare da contabilizzare è richiamato, per esempio, nell'Oic 23 relativo ai "Lavori in corso su ordinazione", che indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o viceversa una singola commessa è frazionata in fasi o opere. Un altro esempio riguarda la separazione del derivato incorporato in un altro strumento finanziario che, secondo l'Oic 32 "Strumenti finanziari derivati", nei casi in cui le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato non sono strettamente correlati a quelli del contratto primario e sono soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento derivato, la società deve distinguere il derivato dal contratto primario e contabilizzarlo separatamente.

Diversamente, il riferimento per analogia della disciplina contenuta nell'Oic 12, secondo cui i «canoni periodici corrisposti a terzi per [...] la concessione dei diritti di superficie su immobili», per il fatto di essere iscritti nella voce "B.8 - Costi per godimento di

beni di terzi" del conto economico, sono analogicamente assimilati ai «canoni per la locazione di beni immobili», risulta, nel caso analizzato, **non perfettamente inerente**.

È da considerare infine che le recenti interpretazioni fornite (sia la n. 435 del 28 ottobre 2019, sia la n. 37/E del 15 maggio 2018) superano, per lo meno per i soggetti diversi dalle micro imprese, per i quali vale il principio di derivazione rafforzata ai sensi dell'art. 83 del Tuir, il precedente orientamento dell'Agenzia delle entrate espresso nella ris. n. 112/2009, in base al quale, laddove il bene su cui grava il diritto reale sia un bene patrimoniale o strumentale, la cessione del diritto reale di godimento comporta la realizzazione di una plusvalenza che, per effetto combinato disposto degli artt. 9, comma 5, e 86, comma 4, del Tuir, concorre a formare il reddito:

- › per l'intero ammontare nell'esercizio in cui si è realizzato, vale a dire nell'esercizio in cui è stato stipulato l'atto di concessione del diritto ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. a), del Tuir;
- › in quote costanti nell'esercizio di stipulazione dell'atto e nei successivi, ma non oltre il quarto, nel caso in cui i beni oggetto delle concessione siano posseduti da non meno di tre anni. ►

Guida alla Contabilità & Bilancio

GRUPPO 24 ORE

Direttore Responsabile Roberto Esposito

Responsabile di redazione Irene Chiappalone

Coordinamento editoriale Sandra Ravaglioli

Redazione Marina Bruns, Paolo Sardi

Periodico mensile registrato presso il Tribunale di Milano n. 324 del 10.5.2004

Sede legale e Direzione Via Monte Rosa 91, 20149 Milano

Proprietario ed Editore Il Sole 24 ORE Spa

Presidente Edoardo Garrone

Vice Presidente Carlo Robiglio

Amministratore delegato Giuseppe Cerbone

ISSN 1826-2651

Questo numero di Guida alla Contabilità & Bilancio è stato chiuso in redazione il 9 gennaio 2020

www.gcbdigital.com

Abbonamento annuale (Italia) Guida alla Contabilità & Bilancio (rivista + versione digitale): € 190,00 IVA inclusa; Guida alla Contabilità & Bilancio (sola versione digitale) € 90,00 IVA inclusa; per conoscere le altre tipologie di abbonamento ed eventuali offerte promozionali, contatti il Servizio Clienti (tel. 02/30.300.600; mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com). Gli abbonamenti possono essere sottoscritti con carta di credito telefonando al numero 02/30.300.600, oppure inviando la fotocopia della ricevuta del pagamento sul c.c.p. n. 31481203 via fax allo 02 oppure 06/30225406.

Servizio Clienti Periodici via Tiburtina Valeria, km 68,700 67061 Carsoli (AQ)
Tel. 02/30.300.600
Fax 02/3022.5400 oppure 06/3022.5400
e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

Pubblicità Il Sole 24 ORE S.p.A. System Direzione e amministrazione: Via Monte Rosa, 91 20149 Milano. Tel. 02/3022.1 - Fax 02/3022.3214

e-mail: segreteria@ilsole24ore.com

Stampa Il Sole 24 ORE S.p.a. - Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) Km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: www.clearedi.org.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.