

TRATTAMENTO CONTABILE, AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, DEL CORRISPETTIVO PER LA CONCESSIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE

Disclaimer: La scheda è composta da due parti: una contabile e l'altra fiscale. La parte contabile è curata dall'OIC mentre la parte fiscale è curata dall'Agenzia delle Entrate conformemente alle rispettive competenze istituzionali. Le indicazioni fornite si applicano solo alle specifiche fattispecie descritte nella scheda e, pertanto, non limitano i poteri istituzionali delle Autorità, laddove in seguito alle attività di vigilanza condotte emergesse un quadro informativo differente o più completo.

Fattispecie

Una Società, che redige il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx secondo le norme del Codice civile diversa da una micro-impresa ai sensi dell'articolo 2435-ter del Codice stesso che non ha optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, intende costituire un diritto di superficie a tempo determinato avente ad oggetto un terreno.

Il corrispettivo della concessione del diritto di superficie sarà costituito da un canone annuo, incassato in *tranches* trimestrali anticipate.

Comportamento contabile

Il tema della contabilizzazione dei canoni derivanti da un diritto di superficie non è trattato in modo specifico dai principi contabili nazionali e non si rinviene una disciplina applicabile in via diretta e immediata a detta fattispecie.

Al riguardo, il Principio contabile OIC 11 "*Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*" prevede che "*Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano 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 in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa; b) (...)*" (paragrafo 4, "Determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli OIC").

È necessario, pertanto, verificare l'eventuale esistenza, all'interno dei predetti principi, di una disciplina applicabile in via analogica al caso di specie.

A tal proposito, si evidenzia che il Principio contabile OIC 12 "*Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*", 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 la locazione di beni immobili*" e dei "*canoni per la locazione finanziaria di immobili*" (paragrafo 65).

Nella fattispecie in oggetto, vi è pertanto una sostanziale equiparazione, dal lato dei componenti di reddito negativi, tra gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione; ciò induce a ritenere corretta, dal lato dei componenti di reddito positivi, la rilevazione come "ricavi" (e non come plusvalenza) dei canoni periodici spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Trattamento fiscale

L'articolo 83 del TUIR, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 13-bis, comma 2, lettera a), del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, per quanto qui interessa, stabilisce che *"(...) per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile [di seguito anche "soggetti Nuovi OIC"], valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai (...) principi contabili"* (comma 1); e per detti soggetti *"si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38"* (comma 1-bis).

Pertanto, con le modifiche introdotte dall'articolo 13-bis: i) la rilevanza fiscale del concetto di "derivazione rafforzata" riguardante i soggetti *IAS/IFRS adopter* è stata sostanzialmente estesa anche ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al codice civile e ii) le disposizioni dettate per i soggetti *IAS/IFRS* con i decreti ministeriali 1° aprile 2009, n. 48 e 8 giugno 2011 sono state estese, *"in quanto compatibili"*, ai soggetti Nuovi OIC.

Il decreto ministeriale 3 agosto 2017 reca disposizioni di revisione del decreto ministeriale 8 giugno 2011 (articolo 1), nonché di coordinamento della normativa prevista dai decreti ministeriali 1° aprile 2009, n. 48, e 8 giugno 2011 per i soggetti *IAS/IFRS* ai fini dell'applicazione ai soggetti Nuovi OIC a norma dell'articolo 83, comma 1-bis, del TUIR (articolo 2).

L'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto 3 agosto 2017 estende *"anche ai soggetti Nuovi OIC la deroga alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1), alle risultanze negoziali e all'acquisizione/pas-saggio della proprietà dei beni (comma 2)"*.

Per effetto del principio di derivazione rafforzata sancito dall'articolo 83 del TUIR, il trattamento IRES della fattispecie, in termini di qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali, discende, dunque, dalla corretta contabilizzazione dell'operazione di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Si deve ritenere, pertanto, che, anche ai fini IRES, il corrispettivo conseguito per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorra alla formazione del reddito d'impresa della Società come ricavo (e non come plusvalenza) così come imputato in bilancio.