

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI – SEZIONE DI MILANO**

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 183

**TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE ED INDIRECTE DEL
CORRISPETTIVO PER LA COSTITUZIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE SU
UN IMMOBILE**

Massima

Ai sensi dell'art. 9 comma 5 del TUIR il trattamento del corrispettivo conseguito per la costituzione di un diritto di superficie a favore di terzi su un bene immobile è equiparato, ai fini delle imposte dirette, a quello relativo alla cessione di un bene immobile a titolo oneroso. Per i cedenti persone fisiche non imprenditori, l'eventuale plusvalenza è imponibile con il criterio di cassa solo se compresa tra quelle di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR. Per i cedenti imprenditori (persone fisiche o società) la plusvalenza è imponibile ai sensi dell'art. 86, comma 1, lett. a), se il bene immobile oggetto di concessione di diritto di superficie rientra tra le immobilizzazioni; nel caso in cui l'immobile sia un bene alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, il provento concorre a formare il reddito nel rispetto di quanto disciplinato dal 2° comma, lettera a, dell'art. 109 del TUIR.

Per i soggetti Iva, la costituzione di un diritto di superficie è equiparata alla cessione di un bene immobile in base all'art. 2 del DPR 633/72, con esclusione da Iva per i terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui alla lett. c), comma 3, del suddetto art. 2, esenzione nei casi previsti per i fabbricati dai punti 8-bis e 8-ter dell'art. 10 del DPR 633/72 ed imponibilità ad aliquota Iva ordinaria negli altri casi.

La costituzione del diritto di superficie, se non rientra nel campo di applicazione dell'Iva, è soggetta ad imposta proporzionale di registro.

Ai fini delle imposte dirette

I proprietari di un terreno (agricolo o edificabile) o di un fabbricato (abitativo o strumentale) possono concedere a favore di terzi un diritto di superficie, che - non sempre ma nella maggior parte dei casi - è a tempo determinato. Alla scadenza del termine, il diritto di superficie si estingue ed in base al principio di accessione si ripristina la piena proprietà.

Essendo il diritto di superficie un diritto reale di godimento, ai fini delle imposte sui redditi si applicano, ai sensi dell'art. 9, comma 5 del TUIR, le disposizioni relative alle cessioni di un bene immobile a titolo oneroso.

Il trattamento ai fini delle imposte dirette del corrispettivo pattuito a fronte della costituzione del diritto di superficie è subordinato sia alle caratteristiche del soggetto che lo concede, sia a quelle del bene su cui il diritto è costituito.

Il trattamento delle diverse ipotesi è il seguente:

a.1) persona fisica non imprenditore cedente il diritto di superficie su un terreno agricolo oppure su un fabbricato posseduto da più di 5 anni o pervenuto per successione oppure su una unità immobiliare urbana che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione è stata adibita ad abitazione principale dal cedente o dai suoi familiari: l'art. 67, comma 1, lett. b del TUIR esclude espressamente tali fattispecie dai "redditi diversi". Il cedente non realizza alcun reddito imponibile ai fini IRPEF.

a.2) persona fisica non imprenditore cedente il diritto di superficie su un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ⁽¹⁾ o su un fabbricato posseduto da meno di 5 anni: l'art. 67, comma 1, lett. b del TUIR qualifica "reddito diverso" ⁽²⁾ la plusvalenza che, in base all'art. 68, comma 1 del TUIR, è calcolata come differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisto. Qualora, come frequentemente avviene, il costo di acquisto del diritto di superficie non sia separatamente rilevabile nell'atto di acquisto del terreno o del fabbricato, la quota parte del costo riferibile al diritto ceduto va determinata in base ad una ragionevole proporzione ⁽³⁾ quale quella risultante dalla formula:

¹ La fattispecie in esame è usuale nella progettazione ed esecuzione di impianti fotovoltaici e simili. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 112/E/2009, ha ritenuto che la costruzione di un impianto fotovoltaico non comporti l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale "area edificabile", restando valida la destinazione urbanistica attribuita allo stesso terreno dal PRG.

² Con possibilità di tassazione separata ai sensi dell'art. 17, lett. g-bis, del TUIR

³ La Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 112/E/2009 ha affermato che "Non è possibile individuare un costo storico perché il diritto nasce solo al momento della sua costituzione: la piena proprietà non incorpora in sé, per così dire in potenza, anche l'eventuale diritto di superficie". Tale affermazione non è condivisibile in quanto

- valore del diritto di superficie al momento della vendita/valore della piena proprietà al momento della vendita = XX%;
- costo di acquisto della piena proprietà x XX% = costo del diritto di superficie.

Ai fini dell'individuazione del periodo di tassazione deve applicarsi il criterio di cassa, che riconduce il reddito imponibile al periodo in cui il corrispettivo è percepito.

b.1) imprenditore (società – escluse solo le società semplici – oppure persone fisiche) cedente il diritto di superficie di un bene immobile alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (con contabilizzazione tra le rimanenze nell'attivo circolante): il concedente consegue un "ricavo" ex art. 85, comma 1, lett. a) del TUIR che quindi, in base a quanto previsto dall'art. 109, comma 1 del TUIR, concorre a formare il reddito nell'esercizio di competenza, mentre il costo di raffronto comporterà la riduzione delle rimanenze, da determinarsi secondo i principi sopra indicati.

Dato che il già citato art. 9 comma 5 del TUIR equipara ai fini delle imposte sui redditi la costituzione di un diritto reale di godimento alla cessione a titolo oneroso dell'immobile, ai fini fiscali il corrispettivo per la concessione del diritto di superficie è per il percipiente imprenditore integralmente di competenza dell'esercizio in cui viene stipulato l'atto pubblico di costituzione di detto diritto reale di godimento ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. a) del TUIR⁴ ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo del diritto reale.

Se ai fini civilistici il corrispettivo fosse dal concedente considerato come la contropartita della concessione di un diritto di fare (obbligo di permettere per il concedente) per la durata di "n" anni – con qualificazione dell'operazione non più assimilabile alla cessione di beni, ma alla prestazione di servizi (con connesse conseguenze anche ai fini IVA) - e quindi lo stesso

ritiene che non sia mai possibile individuare una quota parte del costo di acquisto da contrapporre al corrispettivo percepito "perché il diritto nasce solo al momento della sua costituzione". Invece il diritto di superficie – come quello dell'usufrutto – è una delle caratteristiche proprie della "piena proprietà", già esistente quindi, che non nasce, ma si separa dalla proprietà al momento della concessione del diritto a terzi. Pertanto, la regola da applicare è quella che un costo di raffronto sussista, salvo la difficoltà di determinarlo nel modo caso per caso più razionale e ragionevole, eventualmente supportato da apposita perizia. Tale principio è conforme a quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nel caso di cessione del diritto di opzione da parte del titolare di una partecipazione societaria. Inoltre, conforme all'utilizzo del criterio proporzionale è la Risoluzione Ministeriale n. 379/E/2008.

⁴ Conforme: Risoluzione Agenzia delle Entrate 7 agosto 2002 n. 272.

utilizzasse contabilmente lo strumento dei risconti per fare affluire a conto economico i ricavi per una quota di 1/n all'anno, sarebbe necessario apportare delle variazioni positive nel primo anno e negative negli altri n-1 anni per determinare l'imponibile IRES o IRPEF del concedente, al fine di applicare le inderogabili disposizioni sopra riportate del 2° comma, lettera a), dell'art. 109 del TUIR; in tal caso sarebbe necessario anche effettuare la quantificazione e contabilizzazione delle imposte differite, ove ne sussistano i presupposti al riguardo previsti dai principi contabili.

b.2) imprenditore (società o persona fisica) cedente il diritto di superficie su un bene immobile contabilmente iscritto nell'attivo immobilizzato: per effetto del combinato disposto dell'art. 9, comma 5, e dell'art. 86, comma 1, lett. a) del TUIR, il concedente consegue una "plusvalenza" (per la sua individuazione vedasi quanto indicato al precedente punto a.2) che, ai sensi del comma 4 dello stesso art. 86 TUIR, concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui la plusvalenza è stata realizzata (ossia, in base all'art. 109, comma 2, lett. a, del TUIR, nell'esercizio in cui viene stipulato l'atto di concessione del diritto, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo del diritto reale), salva la facoltà del concedente di far concorrere all'imponibile la plusvalenza in quote costanti nell'esercizio di stipulazione dell'atto e nei successivi, ma non oltre il quarto, nel caso i beni oggetto della concessione siano posseduti da non meno di tre anni.

Ai fini IVA

La normativa comunitaria (art. 14 della direttiva 2006/112/CE) definisce la cessione di beni come "*il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*".

La definizione di prestazione di servizi è in via residuale e comprende "*ogni operazione che non costituisce una cessione di beni*" (art. 24 della direttiva 2006/112/CE).

Secondo le disposizioni della norma comunitaria, gli Stati membri hanno la facoltà di assimilare a "beni materiali" i diritti reali che conferiscono un potere d'uso su beni immobili (art. 15 della direttiva 2006/112/CE⁵).

Conformemente a tale facoltà di opzione, la legge Iva nazionale riconduce la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni mobili o immobili nell'alveo delle "cessioni

⁵ L'art. 15 della Direttiva 2006/112/CE testualmente dispone che "*Gli Stati membri possono considerare beni materiali:*

a) determinati diritti sui beni immobili;

b) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;

c) le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte".

di beni”, definite come “*atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*” (art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633).

Costituiscono, invece, prestazioni di servizi, “*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*” (art. 3, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633).

Secondo le definizioni della normativa interna, nell’ambito della dicotomia cessione di beni / prestazione di servizi, la costituzione o il trasferimento di un diritto di superficie - espressamente compreso nell’ambito dei diritti reali di godimento – è qualificata come cessione di beni.

Pertanto, nel caso il cedente il diritto di superficie sia un soggetto Iva, ne deriva che:

- se il terreno oggetto di costituzione del diritto di superficie non è suscettibile di utilizzazione edificatoria, ai sensi della lett. c) del comma 3 dell’art. 2 del DPR 633/72, l’operazione non rientra nel campo di applicazione dell’Iva ed è “fuori campo Iva”;
- se il fabbricato oggetto di costituzione del diritto di superficie rientra fra quelli previsti dai punti 8-bis e 8-ter dell’art. 10 del DPR 633/72, l’operazione è “esente da Iva”;
- in tutti gli altri casi, l’operazione è imponibile Iva all’aliquota ordinaria.

Ai fini dell’imposta di registro

La costituzione o il trasferimento del diritto di superficie acquisisce rilievo ai fini dell’imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, laddove l’operazione posta in essere dalle parti non rientri nel campo di applicazione dell’Iva.

In tal caso, l’atto costitutivo, modificativo o estintivo del diritto di superficie è soggetto ai sensi dell’art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 alla registrazione in termine fisso ed alla applicazione dell’imposta di registro con l’aliquota proporzionale prevista da tale articolo.