

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento dei diritto di superficie capitalizzato

di Luigi Scappini

In un [precedente intervento](#) abbiamo analizzato quanto affermato, in maniera non condivisibile, da parte dell'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 36/E/2013](#) in tema di corretto trattamento della **cessione** del **diritto di superficie** da parte del soggetto alienante.

In questo intervento ci occuperemo di come il soggetto **acquirente** debba trattare **contabilmente e fiscalmente** il **costo** sostenuto per il **diritto di superficie** e i successivi **costi** connessi alla **realizzazione** del **fabbricato**.

Il diritto di superficie è un **diritto reale di godimento**, disciplinato dal Codice civile con gli articoli 952-956, a mezzo del quale il proprietario di un terreno permette la costruzione di un bene immobile sul proprio suolo a un soggetto terzo.

Il diritto solitamente viene concesso a **tempo determinato**, con relativo acquisto a titolo originario del fabbricato da parte del proprietario del suolo alla scadenza naturale (la costituzione a tempo indeterminato, difatti, rappresenta una fattispecie residuale e “di scuola”).

La **corretta contabilizzazione** del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie ha, quale variabile imprescindibile, la modalità di **assolvimento**.

In caso di **opzione** per un versamento **rateizzato**, spalmato in ragione degli anni di durata del diritto, esso rappresenterà un **costo di esercizio** da imputare a conto economico secondo il principio di competenza, con allocazione nella **voce B8**), come previsto dal Documento interpretativo n. 1 del principio Oic n. 12.

Da un punto di vista **fiscale**, invece, concorrerà alla formazione del risultato del periodo secondo le regole di cui all'**articolo 109 Tuir**.

Il **versamento rateizzato** comporta una particolare attenzione in sede contrattuale poiché, nell'ipotesi di suddivisione omogenea dell'importo complessivo nei vari anni, si potrà incorrere in una riqualificazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della cessione del diritto di superficie in un “ordinario” contratto di locazione.

Nella differente ipotesi di **versamento unico**, se l'acquisto del diritto di superficie è **imprescindibilmente connesso con la realizzazione dell'immobile**, fattispecie che ricorre, ad

esempio, nel'ipotesi di costituzione di un parco fotovoltaico, è possibile procedere alla **capitalizzazione** del costo nel fabbricato realizzando. In **caso contrario**, fermo restando la possibilità di capitalizzazione, il diritto dovrà essere distintamente rappresentato tra le **immobilizzazioni immateriali** nella voce B.I.7.

Quando si sarà proceduto alla capitalizzazione del costo sostenuto, lo stesso concorrerà alla formazione del risultato di esercizio imponibile a mezzo del procedimento di **ammortamento**, a condizione che il **diritto** sia stato concesso a **tempo determinato**.

Infatti, non bisogna dimenticare come il Legislatore, con l'articolo 36, comma 7 del D.L. n. 223/2006, abbia stabilito l'indeducibilità dell'ammortamento relativo agli immobili per la quota imputabile al terreno su cui insistono.

E proprio in tema di diritto di superficie, l'Agenzia delle Entrate, con le risoluzioni [n. 157/E/07](#) e [n. 192/E/07](#) ha affermato la **deducibilità integrale** della quota di ammortamento nella sola fattispecie di acquisto del diritto di superficie a **tempo determinato**. Al contrario, nella seconda fattispecie, che abbiamo detto essere comunque residuale nella pratica operativa, si renderà applicabile l'**articolo 36, comma 7 D.L. n. 223/06** con conseguente **scorporo** di una parte della quota di ammortamento, che risulterà non deducibile.

Nel caso in cui la capitalizzazione sia avvenuta considerando il diritto quale **onere accessorio** dell'immobile da edificare, il relativo costo sarà stato iscritto nella voce B.II.1 tra le immobilizzazioni materiali e l'ammortamento sarà effettuato, a decorrere dall'**entrata in esercizio** del fabbricato e in ragione della vita utile dello stesso, seguendo, quindi le regole di cui all'**art. 102 del Tuir**.

Le regole in questione sono quelle che l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 301/E/07](#), ha stabilito debbano essere seguite anche per l'ammortamento del **fabbricato** costruito in forza dell'acquisto del diritto di superficie.

A livello operativo si potranno verificare le seguenti situazioni:

1. un ammortamento **civilistico inferiore** a quello **fiscale** applicabile, con conseguente **indeducibilità dell'eccedenza fiscale** in ragione del venir meno del quadro EC;
2. un ammortamento **civilistico allineato** alla durata del diritto di superficie e quindi **inferiore** a quello **fiscale**: in questo caso, in sede di dichiarazione, si dovrà procedere ad una **variazione in aumento**.

Nel caso in cui il diritto, non essendo funzionalmente connesso alla realizzazione del fabbricato, fosse stato iscritto tra le **immobilizzazioni immateriali** nella voce B.I.7, l'ammortamento avverrà, seguendo le regole dettate dall'**art. 103, comma 2 del Tuir**, in ragione della durata della concessione.

In tal caso si rileverà un **disallineamento** tra durata dell'ammortamento del diritto e del

fabbricato, giustificabile pensando che la **concessione del diritto di superficie rappresenta la costituzione di uno *ius aedificandi* e non l'alienazione della proprietà separata.**