

REDDITO IMPRESA E IRAP

La costituzione di un diritto di superficie non genera plusvalenze

di **Lucia Recchioni**

I **componenti positivi** di reddito derivanti dalla costituzione di un **diritto di superficie a tempo determinato** su un **terreno** di proprietà, nel rispetto del **principio contabile Oic 12**, applicabile in via **analogica**, possono essere **contabilizzati** alla stregua dei **canoni di locazione**, con rilevazione dei **ricavi** di esercizio in luogo delle **plusvalenze**.

Il suddetto comportamento contabile, in ossequio al **principio di derivazione rafforzata**, rileva anche ai fini della determinazione dell'**Ires**, sicché il corrispettivo conseguito concorrerà alla formazione del **reddito d'impresa** a titolo di **ricavo** (e non come plusvalenza), così come imputato in bilancio.

È questo, in estrema sintesi, il chiarimento offerto dall'Agenzia delle entrate con la [risoluzione 37/E/2018](#).

Ma andiamo con ordine ed analizziamo il **caso** oggetto di attenzione.

Una **società**, non micro-impresa, aveva costituito un **diritto di superficie a tempo determinato** su un terreno di proprietà, percependo un **canone annuo**.

Dovendo trovare applicazione il **principio di derivazione rafforzata**, la situazione di incertezza che ha indotto la società ad interpellare l'Agenzia delle entrate riguardava la corretta individuazione dei **principi contabili applicabili**, e, di conseguenza, l'esatta determinazione delle **imposte**.

Nel prospettare la soluzione interpretativa veniva infatti evidenziato dalla **società istante** che, sebbene non esistesse un **principio contabile** dedicato alla corretta rilevazione dei canoni annuali percepiti a fronte della concessione del **diritto di superficie a tempo determinato**, sarebbe stato comunque **errato** rappresentare la fattispecie in bilancio come la **cessione di un bene**, dovendo essere al contrario rilevata alla stregua di una **prestazione di servizi di durata**, consistendo in una **concessione del godimento** di un bene a terzi per un periodo limitato di tempo.

L'Agenzia delle entrate, facendo riferimento ai chiarimenti recentemente forniti con il **principio contabile Oic 11** è quindi intervenuta per ricordare 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) (...)*

Non trovando applicazione uno **specifico principio contabile**, pertanto, si rende necessario verificare, innanzitutto, l'eventuale esistenza di una **disciplina applicabile in via analogica** al caso di specie.

L'Agenzia delle entrate richiama quindi il **principio contabile Oic 12** (*"Composizione e schemi del bilancio d'esercizio"*), il quale prevede un trattamento contabile dei **"canoni periodici corrisposti a terzi per ... la concessione del diritto di superficie su immobili"** assimilabile a quello dei **canoni di locazione**, con 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"**.

Se, pertanto, dal lato dei **componenti negativi** vi è una sostanziale **equiparazione** tra gli effetti contabili prodotti dal **diritto di superficie** e quelli prodotti dalla **locazione**, ciò può correttamente indurre alla rilevazione come **"ricavi"** (e non come **plusvalenza**) dei **canoni periodici** spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Così individuata, quindi, la **corretta rilevazione contabile** dei **canoni** percepiti, in forza del **principio di derivazione rafforzata** il corrispettivo deve allo stesso modo concorrere alla **formazione del reddito d'impresa** come **ricavo**, e non come plusvalenza.