

REDDITO IMPRESA E IRAP

Cessione del diritto di superficie: effetti Ires

di **Sandro Cerato**

Il **diritto di superficie** è disciplinato dagli [articoli 952 e ss. cod. civ.](#), ove si prevede che il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo (o anche al disotto, secondo quanto previsto dall'[articolo 955](#)) una **costruzione a favore di altri**, che ne acquista la proprietà.

Allo stesso modo, il proprietario può **alienare la proprietà** della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo.

L'[articolo 953](#) prevede poi che, nell'ipotesi in cui la **costituzione del diritto avvenga a tempo determinato**, allo scadere del termine previsto il **diritto di superficie si estingue** e il proprietario del fondo diventa proprietario anche della costruzione eretta sullo stesso.

Il **trattamento fiscale derivante dalla cessione del diritto di superficie** era già stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, ed in particolare con la [circolare 36/E/2013](#) in relazione alla fattispecie di **cessione del diritto**, da parte di un soggetto privato, al fine di consentire **l'installazione sul terreno di un impianto fotovoltaico** (o più in generale un impianto per la produzione di energia alternativa).

Con la [risoluzione 37/E/2018](#) l'Agenzia risponde ad un'istanza di interpello presentata da una società di capitali (non appartenente alla categoria delle micro-imprese di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)) che intende procedere alla **cessione a tempo determinato del diritto di superficie** avente ad oggetto un terreno, con la previsione di un **canone annuo incassato in rate trimestrali anticipate**.

La società istante ritiene **corretta l'imputazione di tali canoni tra i ricavi** in relazione alla durata del diritto, e **non quale plusvalenza all'atto della cessione del diritto**. E ciò in applicazione del **principio di derivazione rafforzata**, contenuto nell'[articolo 83 Tuir](#), secondo cui *"per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, 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"*.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ripercorso il quadro normativo che ha portato all'introduzione del predetto principio di derivazione rafforzata, evidenzia che nei **principi contabili (Oic)** non si rinviene alcuna indicazione che regoli la fattispecie oggetto dell'interpello, con la conseguenza che, in ossequio a quanto previsto dal documento **Oic 11**

(paragrafo 4) **devono essere prese in considerazione in via analogica le disposizioni contenute in altri Principi Contabili che trattano casi simili “in ordine gerarchicamente decrescente”** relativamente a **definizione, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa**.

A tale proposito, l'Agenzia osserva 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).

Secondo tale documento, quindi, vi sarebbe una **sostanziale equiparazione**, sul fronte dei componenti di negativi di reddito, tra gli **effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione**.

Specularmente, afferma l'Agenzia, *“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**”*.

Per tali ragioni, nel caso illustrato nell'istanza di interpello, la **contabilizzazione dei ricavi in base alla maturazione contrattuale**, analogamente a quanto avviene nella locazione, deve ritenersi corretta.

In buona sostanza, conclude l'Agenzia, **il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie a tempo determinato** realizzato da un soggetto lres (non micro-impresa) **deve concorrere alla formazione del reddito d'impresa** quale ricavo in applicazione del principio di **derivazione rafforzata** di cui all'[articolo 83 Tuir](#).

Seminario di specializzazione

L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >