

Agenzia delle Entrate, riposta a interpello n. 480 dell'11 novembre 2019
Oic 16, 24

Marco Rescigno

Dottore commercialista e revisore legale

L'Agenzia torna sul trattamento contabile e fiscale del diritto di superficie

Premessa

Nell'interpello n. 480/2019 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il costo sostenuto per l'usufrutto o il diritto di superficie di un terreno è deducibile lungo la durata del contratto, a condizione che il diritto sia acquisito a tempo determinato.

L'Agenzia conferma che, nel caso di acquisto di diritti di proprietà che incorporano plusvalori derivanti dalla possibilità di installare specifiche apparecchiature, il costo non è deducibile ai fini fiscali e ciò alla luce anche del trattamento contabile previsto per i terreni che non sono ammortizzabili in quanto non esauriscono la loro utilità nel tempo.

Come di consueto, l'occasione per approfondire la fattispecie arriva da un caso concreto relativo a una società che acquista diritti di usufrutto o di superficie su terreni e, alternativamente, diritti di proprietà sempre su terreni su cui installare apparecchiature di proprietà di terzi. La società istante incassa successivamente canoni di locazione dai gestori proprietari delle apparecchiature installate.

La società specifica che l'acquisto (in proprietà o usufrutto) ha per oggetto terreni di per sé sostanzialmente privi di valore significativo, ma sui quali gli strumenti urbanistici prevedono la possibilità di collocazione di determinati impianti e apparecchiature che ne fanno aumentare significativamente il valore di acquisto. Per tale ragione, ad avviso dell'istante, la società investe in beni «sostanzialmente immateriali», ossia nei «diritti di utilizzo dei terreni per finalità non agricole», trovando remunerazione nei canoni di locazione di detti diritti ai gestori, i quali provvedono alla rimozione delle apparecchiature e degli impianti alla conclusione dei contratti di locazione.

Per la situazione prospettata, la società specifica in premessa che non ritiene applicabile:

a) il disposto dell'art. 36, comma 7, del D.L. 4 lu-

Con risposta all'interpello n. 480 dell'11 novembre 2019, l'Amministrazione Finanziaria, non concordando con il trattamento contabile proposto dalla società istante, conferma la possibilità di dedurre i costi sostenuti per la costituzione a tempo determinato del diritto di superficie su terreni altrui ribadendo, nel contempo, l'impossibilità di dedurre i costi derivanti da diritti di proprietà sui terreni.

glio 2006, n. 223: «Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso.».

b) i paragrafi 58 e 60 del principio contabile Oic 16, in quanto riferiti a immobilizzazioni materiali la cui utilità non si esaurisce nel tempo:

- > **par. 58 dell'Oic 16:** «Tutti i cespiti sono ammortizzabili tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.»;
- > **par. 60 dell'Oic 16:** «Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinare il corretto ammortamento. I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata a esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.».

Per tutto quanto illustrato in precedenza, l'istante prosegue specificando che ragioni di inerenza e competenza inducono a ritenere che il costo di acquisto dei diritti reali debba considerarsi ammortizzabile in funzione della durata dei diritti medesimi (per l'usufrutto), ovvero della durata dei contratti di locazione (per i diritti di proprietà).

Il quesito posto dall'istante nel caso analizzato fa

riferimento al corretto trattamento contabile e fiscale dei costi di acquisto dei diritti di proprietà e di usufrutto sui terreni. La società, dichiarando di non rientrare nel novero delle micro-imprese e di redigere il bilancio secondo i principi contabili nazionali, ritiene che non sussista un principio contabile direttamente applicabile alla casistica analizzata richiamando, di conseguenza, la rilevanza del principio di derivazione rafforzata ai sensi dell'art. 83 del Tuir.

La soluzione proposta

Sulla base delle premesse indicate, la società istante, in assenza di riferimenti specifici nei principi contabili, così come previsto dall'Oic 11, individua per via analogica le regole dei paragrafi 9, 60 e 71 contenute nell'Oic 24 ("Immobilizzazioni immateriali"):

- › **par. 9 dell'Oic 24:** «I beni immateriali sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando: (a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure (b) deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.»;
- › **par. 60 dell'Oic 24:** «Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.»;
- › **par. 71 dell'Oic 24:** «Per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è con-

sentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale. La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene.».

Per le regole contabili richiamate, la società ritiene corretto indicare in bilancio i costi di acquisto dei diritti di usufrutto, nonché la quota parte del valore di acquisto della piena proprietà dei terreni riconducibile al flusso di canoni di locazione attivi che gli stessi sono in grado di produrre tra le immobilizzazioni, scorporando per questi ultimi il valore dei soli terreni (proprietà) da iscriversi tra le immobilizzazioni materiali. Al riguardo, nella richiesta di interpello, è specificato che, al fine di determinare la quota parte del valore di acquisto della piena proprietà dei terreni riconducibile al flusso dei canoni di locazione che gli stessi sono in grado di produrre, in virtù della presenza sugli stessi delle infrastrutture, la società è intenzionata ad acquisire specifiche perizie di stima del valore dei terreni che ne esprimano la consistenza al netto dell'importo originato dalla presenza degli impianti. I maggiori valori dei terreni saranno quindi calcolati per differenza tra i loro costi di acquisto e i valori periziali dei terreni agricoli non edificabili.

In ultimo, la società ritiene di procedere ad ammortizzare i valori capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali come segue con pieno riconoscimento ai fini fiscali:

- › costi di acquisto dei diritti di usufrutto sui terreni: in funzione della durata del diritto di usufrutto;
- › quota parte dei costi dei terreni classificati fra le immobilizzazioni immateriali per effetto dello scorporo: in funzione della durata residua dei contratti di locazione concessi ai gestori.

Al fine di comprendere gli effetti economici e patrimoniali della contabilizzazione proposta dalla società, nel seguito si propone un'esemplificazione.

CASO A: ACQUISTO DEL DIRITTO DI USUFRUTTO

Valore di acquisto del diritto di usufrutto/superficie del terreno euro 20.000; durata del diritto di usufrutto 20 anni.

SCRITTURA CONTABILE 1 (ACQUISTO DEL DIRITTO DI USUFRUTTO DEL TERRENO)

Descrizione	Dare	Avere
Concessioni pluriennali diritto di usufrutto/superficie*	20.000	
Banca c/c		20.000

* Immobilizzazioni immateriali.

SCRITTURA CONTABILE 2 (QUOTA DI AMMORTAMENTO DEL DIRITTO DI USUFRUTTO/SUPERFICIE SUI TERRENI)

Descrizione	Dare	Avere
Ammortamento concessioni pluriennali	1.000*	
Fondo ammortam. concessioni pluriennali		1.000

* La quota di ammortamento annuale è calcolata considerando la durata del diritto stesso (euro 20.000/20 anni = euro 1.000).

CASO B: ACQUISTO DEL DIRITTO DI PROPRIETÀ

Valore di acquisto del diritto di proprietà del terreno euro 20.000; valore attribuito da perizia al terreno euro 1.000; durata contratto di locazione 10 anni.

SCRITTURA CONTABILE 1 (ACQUISTO DEL DIRITTO DI PROPRIETÀ DEL TERRENO)

Descrizione	Dare	Avere
Terreni*	1.000	
Concessioni pluriennali diritto di proprietà**	19.000	
Banca c/c		20.000

* Immobilizzazioni materiali.
** Valore ottenuto per differenza tra costo di acquisto (euro 20.000) e valutazione peritale (euro 1.000).

SCRITTURA CONTABILE 2 (QUOTA DI AMMORTAMENTO DEL SOLO DIRITTO DI USUFRUTTO/SUPERFICIE SUI TERRENI)

Descrizione	Dare	Avere
Ammortamento concessioni pluriennali	1.900*	
Fondo ammortam. concessioni pluriennali		1.900

* La quota di ammortamento annuale è calcolata considerando la durata dei contratti di locazione stipulata successivamente all'acquisto (euro 19.000/10 anni = euro 1.900).

Il parere dell'Agenzia delle entrate

Nel fornire la propria risposta, l'Amministrazione finanziaria ritiene che, per la fattispecie concreta oggetto d'interpello, occorre distinguere:

- > **il caso nel quale la società acquista a tempo determinato il diritto di usufrutto, ovvero di superficie**
- > **da quello in cui acquista a titolo definitivo la proprietà del terreno** e fornisce per le due ipotesi specifiche e dettagliate indicazioni a riguardo.

Caso a) Acquisto a tempo determinato del diritto di usufrutto/superficie

Considerata la fattispecie dell'acquisto *pro rata temporis* del diritto di usufrutto o di superficie sui terreni e data per certa la loro iscrizione a bilancio

secondo i corretti principi contabili, l'Amministrazione finanziaria sostiene che **i costi sostenuti dalla società istante per la costituzione dei sopracitati diritti dovranno concorrere alla determinazione del reddito proporzionale alla durata del contratto.**

Il trattamento applicato è espresso e ribadito nelle risoluzioni n. 157/E e n. 192/E del 2007, le quali rispettivamente chiariscono che «*la deducibilità fiscale del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie è ammessa nel solo caso in cui tale diritto sia costituito a tempo determinato*» e «*il diritto di superficie acquistato a tempo determinato costituisce un costo per il superficiario che, a differenza di quello sostenuto per l'acquisto del terreno, deve necessariamente concorrere al risultato di esercizio e, di conseguenza, risultare fiscalmente deducibile*».

Per concludere, L'Agenzia ricorda che **la deducibilità fiscale del costo dell'acquisto a tempo determinato del diritto di superficie è valida anche nel caso del diritto di usufrutto sul terreno**, vista la similitudine nell'acquisizione dei due diritti.

Caso b) Acquisto della proprietà del terreno

Nell'ipotesi in cui la società acquista il diritto di proprietà di terreni sui quali sono installate le apparecchiature, l'Agenzia afferma che **il costo di acquisto del terreno, classificato tra le immobilizzazioni materiali nella voce "terreni", non determina, secondo corretti principi contabili, alcuna imputazione a conto economico a titolo di ammortamento**. Tale principio trova conferma indiretta anche in quanto espresso nel D.M. 31 dicembre 1988, il quale prevede che la voce dei terreni non rientra nel novero dei beni materiali strumentali ammessi alla deducibilità delle quote di ammortamento del costo (eccezion fatta per i casi dei terreni adibiti a piste, moli, linee e servizi ferroviari).

Nella stessa direzione va anche la risoluzione n. 157/E del 2007, sottolineando «*il principio della non ammortizzabilità dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati strumentali, in linea con i principi contabili nazionali e internazionali, secondo i quali le imprese devono scorporare dal valore del fabbricato il costo dell'area o del terreno e sottoporre ad ammortamento solo l'importo relativo all'edificio*». Casistica analoga è presentata, in ultimo, nella circolare n. 1/E del 2007, che fa riferimento all'ipotesi di un fabbricato costruito in epoca successiva rispetto all'acquisizione del terreno, per il quale «*il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato*».

Sulla base di quanto enunciato, l'Agenzia ritiene che **il costo dei terreni acquisiti a titolo di proprietà non può essere dedotto ai fini fiscali della determinazione del reddito d'impresa**.

Anche in questo caso, al fine di comprendere gli effetti economici e patrimoniali della contabilizzazione proposta dall'Agenzia nel seguito si propone un'esemplificazione.

CASO A: ACQUISTO DEL DIRITTO DI USUFRUTTO

Valore di acquisto del diritto di usufrutto/superficie del terreno euro 20.000; durata del diritto di usufrutto 20 anni.

SCRITTURA CONTABILE 1 (ACQUISTO DEL DIRITTO DI USUFRUTTO DEL TERRENO)

Descrizione	Dare	Avere
Concessioni pluriennali diritto di usufrutto/superficie*	20.000	
Banca c/c		20.000
* Immobilizzazioni immateriali.		

SCRITTURA CONTABILE 2 (QUOTA DI AMMORTAMENTO DEL DIRITTO DI USUFRUTTO/SUPERFICIE SUI TERRENI)

Descrizione	Dare	Avere
Ammortamento concessioni pluriennali	1.000*	
Fondo ammortam. concessioni pluriennali		1.000
* La quota di ammortamento annuale è calcolata considerando la durata del diritto stesso (euro 20.000/20 anni = euro 1.000).		

CASO B: ACQUISTO DEL DIRITTO DI PROPRIETÀ

Valore di acquisto del diritto di proprietà del terreno euro 20.000; valore attribuito da perizia al terreno euro 1.000; durata del contratto di locazione 10 anni.

SCRITTURA CONTABILE 1 (ACQUISTO DEL DIRITTO DI PROPRIETÀ DEL TERRENO)

Descrizione	Dare	Avere
Terreni*	20.000	
Banca c/c		20.000

* In questo caso, l'Agenzia afferma che il costo sostenuto per l'acquisizione del diritto di proprietà del terreno rappresenta un'immobilizzazione materiale che non viene ammortizzata e che quindi non determina alcuna componente negativa del reddito di impresa.

Considerazioni conclusive

La risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nell'interpello n. 480/2019 rappresenta l'ennesimo parere fornito circa il trattamento contabile e fiscale della compravendita del diritto di superficie (o usufrutto). L'interpretazione fornita si aggiunge e completa il quadro delineato in precedenti pareri forniti dall'Amministrazione finanziaria, quali la risposta n. 435 del 2019 e la n. 37/A del 2018,¹ che, a differenza di quanto commentato nel presente articolo, interpretano fattispecie e casistiche che coinvolgono sog-

getti cedenti dei diritti di godimento.

Nel caso della risposta n. 480/2019, **l'interpretazione dell'Agenzia è condivisibile** rispetto a quanto proposto dalla società istante, poiché **richiama regole contabili che inquadrano adeguatamente le fattispecie rappresentate**. L'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria potrà risultare "penalizzante" in capo all'acquirente per il fatto di non riconoscere fiscalmente il maggiore costo sostenuto per l'acquisto dei terreni, tuttavia **le regole contabili e fiscali richiamate sono chiare e consolidate sul punto.** ●

1. Cfr. M. Rescigno, "Cessione del diritto di superficie: l'Agenzia interpreta i principi contabili", in questa stessa rivista n. 1/2020, pag. 17.