

Il commercialista telematico

IL DIRITTO DI SUPERFICIE TRA BILANCIO E IMPOSTE

a cura di Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini

Le due recenti pronunce di prassi, diffuse per dar risposta ai dubbi circa l'applicabilità o meno delle norme del DL 223/2006 relative all'indeducibilità del costo dei terreni, dimostrano quanto diffuso sia il diritto in oggetto.

Nel prosieguo non ci soffermeremo nel trattare il meccanismo introdotto dall'articolo 36, commi 7, 7-bis e 8, del DL 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 248/06) come risulta dopo le modifiche recate dal DL 262/2006, che ha sancito l'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni leasing dei fabbricati strumentali, per la parte riferibile alle aree occupate dai medesimi e di quelle che ne costituiscono pertinenze, ma analizzeremo il trattamento contabile e fiscale del diritto di superficie, dopo averne delineato il profilo giuridico ed economico.

Profilo giuridico

L'articolo 952 del cod.civ. prevede, al **comma 1**, che "il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra (o al di sotto, art. 955, n.d.a.) del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà". Il **comma 2**, ampliandone l'operatività, prevede che il proprietario "del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo".

In queste poche righe sono sancite due **eccezioni alle regole generali** sul diritto di proprietà, cioè quelle secondo cui:

- 1) tutto ciò che sta sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario del suolo medesimo (si tratta del cosiddetto principio di accessione ex articolo 934 del cod.civ.): con il diritto di superficie, invece, il titolare di quest'ultimo diritto è proprietario dell'edificio o dell'opera, sia se costruita da lui o sia se era preesistente, nonostante la proprietà del suolo spetti ad un'altra persona;
- 2) tra i diritti del proprietario del suolo vi è annoverato quello di edificare opere sopra o sotto di esso: il diritto di superficie costituisce un'eccezione a questa regola, poiché, quando vi è un diritto di superficie, il potere di edificare spetta solo al titolare di questo diritto, cioè a persona diversa dal proprietario del suolo.

Dunque, il diritto di superficie, come ogni altro **diritto reale di godimento**, comprime il diritto di godimento spettante al proprietario, determinando una separazione tra il diritto di proprietà sul terreno stesso da un lato e il diritto di proprietà sull'opera che vi è costruita (o il diritto di costruirla) dall'altro.

Rispetto ad altri diritti reali di godimento, però, si possono osservare delle rilevanti **differenze** che fanno propendere per considerare il diritto di superficie un particolare tipo di proprietà (ecco perché della proprietà della cosa edificata sul suolo si parla di **proprietà superficaria**):

Il commercialista telematico

- può essere perpetuo (art. 953 cod.civ.), a differenza di usufrutto, uso e abitazione;
- può venire alienato (ad esempio, il superficiario può godere e disporre in modo pieno ed esclusivo dell'edificio oggetto del suo diritto, potendo alienarla indipendentemente dalla volontà del proprietario del suolo), ipotecato o assoggettato ad atti di disposizione, a differenza delle servitù, che non possono venir separate dalla proprietà del fondo dominante.

Se il diritto di superficie è stabilito a tempo determinato, la sua **scadenza** segna l'estinzione dei diritti costituiti sull'immobile edificato sul suolo e riprende vigore il principio di accessione, con la conseguenza che il proprietario del suolo acquista la proprietà della costruzione (art. 953 cod.civ.).

E' utile notare che nei due commi dell'articolo 952 sono contemplate le tre possibili situazioni in cui si manifesta il diritto di superficie:

- diritto di **fare** (o costruire, cosiddetta concessione *ad aedificandum*) sul terreno (comma 1). Fino a quando la costruzione non è stata eseguita, il diritto, concesso dal proprietario del suolo, limita il suo potere e l'estensione della sua proprietà in senso verticale. Si tratta di un diritto reale su cosa altrui che, come tale, si estingue se il titolare non costruisce per 20 anni (art. 954, comma 4);
- diritto di **mantenere** una cosa (un'opera o un edificio) sul terreno (comma 1). Poiché la costruzione esiste, la proprietà della costruzione è separata da quella del suolo e, quindi, non è concepibile l'estinzione per non uso, situazione non concepibile con il diritto di proprietà. In pratica non si può più parlare di prescrizione (art. 954, comma 3. cod.civ.). Le stesse considerazioni valgono anche per la situazione descritta al punto seguente;
- diritto di **alienare** una costruzione che insiste sul suolo senza necessità di alienare contestualmente anche la proprietà del terreno sottostante (comma 2). In questo caso, l'alienazione della proprietà della sola costruzione comporta necessariamente la costituzione, in favore dell'acquirente, del diritto di superficie sul suolo.

Comprendere tali modalità in cui si estrinseca il diritto di superficie (fare, mantenere o alienare) ci tornerà utile nel trattarne l'inquadramento contabile.

Il diritto di superficie **si costituisce**:

- per contratto (a titolo oneroso o gratuito), tramite atto scritto (art. 1350 cod.civ.) che è soggetto a trascrizione (art. 2643 cod.civ.);
- per testamento.

Il diritto di superficie **si estingue** per:

- rinuncia del superficiario;
- scadenza del termine;
- consolidazione o confusione, quando cioè il diritto di superficie (proprietà della costruzione o diritto di costruire) e proprietà del suolo si riuniscono in capo allo stesso soggetto;
- prescrizione, dovuta al non uso ventennale (nel solo caso del diritto a costruire. Il perimento della costruzione non comporta, salvo patto

Il commercialista telematico

contrario, l'estinzione del diritto di superficie, ma se non si provvede alla ricostruzione entro 20 anni, il diritto finisce per prescrizione ventennale).

Funzione economica

Il diritto di superficie è utilizzato frequentemente per la costruzione di quelle opere permanenti in senso fisico ma destinate a rimanere economicamente funzionanti per periodi definiti, come nel caso di chioschi o di padiglioni di esposizione: in questo modo chi ha l'interesse economico può ottenere la proprietà dell'opera o dell'edificio sostenendo costi molto più contenuti di quelli cui andrebbe incontro se dovesse acquistare anche la proprietà del suolo.

In altri casi il diritto di superficie viene costituito laddove vi sia un interesse pubblico, come avviene nel caso di costruzioni di stabilimenti industriali o di insediamenti abitativi di edilizia economica e popolare incentivate con denaro pubblico: in tali casi l'ente pubblico acquisisce la proprietà delle aree mediante espropriazione e costituisce un diritto di superficie a favore di un privato che realizza opere considerate di interesse pubblico. In questo modo si è utilizzato il diritto di superficie come strumento di politica urbanistica: il mantenimento della proprietà in capo al soggetto pubblico evita le speculazioni dei privati sull'incremento del valore del suolo. Inoltre, il costruttore, dovendo limitarsi ad acquisire il diritto di superficie (ad un prezzo molto inferiore a quello della proprietà del terreno) può costruire e cedere gli edifici a prezzi contenuti.

Ancora: una costruzione edificata su suolo pubblico è una proprietà superficiaria; si pensi agli stabilimenti balneari edificati sulla spiaggia demaniale, una stazione di distribuzione di carburante su strada pubblica

Trattamento contabile

Come correttamente osservato nella risoluzione 5 luglio 2007, n. 157/E, il diritto di superficie può essere iscritto in bilancio, alternativamente:

- nella voce B.II.1) ("terreni e fabbricati");
- nella voce B.I.7) dell'attivo patrimoniale (cioè iscritto tra le immobilizzazioni immateriali);
- nella voce B 8 del conto economico (spese per godimento di beni di terzi).

Ovviamente la scelta contabile adottata non deve essere arbitraria, ma deve essere rispettosa dei principi che regolano la tenuta di una buona contabilità, tenendo altresì conto dei presupposti giuridici che impongono una o l'altra esposizione in bilancio.

Ad esempio, il costo sostenuto per il diritto di superficie andrà contabilizzato tra le immobilizzazioni materiali, quale onere accessorio, ad incremento del costo di **costruzione** del fabbricato (circolare 17 maggio 2000, n. 98/E). Infatti, la relazione ministeriale al D.Lgs. 127/1991 (che ha introdotto nel codice civile gli schemi obbligatori di bilancio) specifica che, in attuazione dell'articolo 16 della IV Direttiva CEE, nella voce "Terreni e fabbricati" si devono indicare i diritti immobiliari e gli altri diritti assimilati (si veda quanto commentato sopra circa il concetto di proprietà superficiaria), quali definiti dalla legislazione nazionale.

Il commercialista telematico

L'ammortamento, secondo quanto previsto dall'art. 2426 n. 2 cod.civ. deve avvenire sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione: la durata dell'ammortamento dunque terrà conto della vita economica utile dei beni e della residua durata del diritto di superficie, dovendosi procedere alla ripartizione del costo nel periodo minore tra i due parametri.

Tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" invece andrà collocato il costo sostenuto per **mantenere** una costruzione già esistente oppure anche nell'ipotesi di costruzione del fabbricato in periodo successivo a quello di acquisto del diritto.

L'iscrizione dell'onere andrà direttamente a conto economico nel caso in cui per la concessione del diritto di superficie sia previsto un **canone periodico**. In tal senso si esprimono il documento OIC n. 1 interpretativo del n. 12, nonché la circolare 4 giugno 1998, n. 141/E.

Coloro che applicano i **principi contabili internazionali** faranno riferimento allo IAS 17 per la contabilizzazione dei "contratti che trasferiscono il diritto di utilizzo di beni".

Imposte dirette

Le risoluzioni nn. 157/E del 5 luglio 2007 e n. 192/E del 27 luglio 2007 fanno luce sul trattamento fiscale da riservare al diritto di superficie, rifacendosi al principio di derivazione sancito dall'articolo 83 del DPR 917/86.

In particolare, laddove il diritto sia stato iscritto tra le **immobilizzazioni materiali**, l'intera quota di ammortamento è deducibile con i criteri previsti dall'articolo 102 del TUIR, senza subire la limitazione prevista dal DL 223/06 citato in premessa, nel presupposto che la disposizione recata dall'articolo 36 del DL 223, "essendo precipuamente finalizzata ad evitare la deducibilità del costo sostenuto dall'impresa per l'acquisto di un terreno di per sé non ammortizzabile, non trova applicazione con riferimento all'eventuale diritto di superficie costituito a favore del superficiario" (risoluzione 192/E/2007). Quindi, la quota di ammortamento o l'eventuale quota capitale del canone di leasing risultano integralmente deducibili in quanto non comprensive del valore del terreno.

Anche il costo sostenuto per il diritto iscritto tra le **immobilizzazioni immateriali** deve partecipare al risultato di esercizio, risultando integralmente deducibile, in base alla durata di utilizzazione prevista dal contratto (articolo 103, comma 2, del TUIR).

Come già esaminato, nel caso di **canoni periodici** la deducibilità avverrà secondo il principio della competenza sancito dall'articolo 109 del TUIR.

Lo scorporo del valore dell'area, e quindi l'applicazione dell'articolo 36 del DL 223/06, si attua laddove il diritto di superficie sia stato costituito **a tempo indeterminato**, poiché in questo caso il diritto perpetuo rende lo stesso sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno.

La costituzione del diritto di superficie non va confuso con la concessione (ad esempio di sfruttamento economico di un edificio costruito su suolo comunale) che avviene dietro stipula di una convenzione con il Comune, in quanto in questo caso siamo in presenza di **beni gratuitamente devolvibili**, che trovano la normativa fiscale nell'art. 104 del TUIR.

Il commercialista telematico

La risoluzione 7 agosto 2002, n. 272/E, ha chiarito la competenza del corrispettivo derivante dalla **cessione del diritto di superficie**, inquadrandola come cessione di bene e non come prestazione di servizi e precisando che trattandosi di cessione di un diritto reale di godimento su unità immobiliari, la competenza si ha nel momento in cui viene stipulato il contratto di cessione del diritto di superficie, ai sensi dell'art. 109, comma 2, lettera a) del TUIR.

Merita menzione un aspetto particolare, concernente i riflessi che il metodo di contabilizzazione ha nei confronti della disciplina delle **società non operative**.

Se il contribuente ha iscritto il costo sostenuto per l'acquisto di un diritto di superficie di durata limitata nella voce B.I.7 (Altre immobilizzazioni immateriali) utilizzerà, per il calcolo dei ricavi medi, la percentuale del 15%. Si ritiene che il calcolo vada effettuato sul costo storico, in quanto il diritto di superficie, come abbiamo avuto modo di vedere, gode di tutela giuridica e conserva in sé un valore economico. A conferma di ciò si noti che per la disciplina fiscale si fa riferimento all'articolo 103 (beni immateriali) e non all'articolo 108 (oneri pluriennali) del TUIR.

Se, invece, il costo fosse iscritto nella voce B.II.1 (Terreni e fabbricati) la percentuale da utilizzare sarebbe del 6%.

Si veda in proposito la classificazione operata dalla circolare 4 maggio 2007, n. 25/E, paragrafi 3.2.2 e 3.2.3.

IVA e altre imposte indirette

Con la risoluzione n. 431106 del 2 maggio 1992 è stato precisato che la costituzione del diritto di superficie su terreno edificabile destinato alla realizzazione di alloggi sociali di una cooperativa edilizia è assoggettato ad **IVA** con l'aliquota ordinaria. L'interpretazione trova conferma nell'articolo 2, comma 1 del DPR 633/72 che annovera tra le cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento. Se la cessione o la costituzione di un diritto reale di godimento riguarda un terreno non edificabile, l'operazione è fuori dal campo IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera c) dello stesso DPR 633. Sono parimenti fuori dal campo IVA le cessioni in proprietà delle aree concesse in diritto di superficie dai Comuni ai sensi dei commi da 45 a 49 dell'art. 31 della Legge 23/12/1998, n. 448 (risoluzione 26 luglio 2001, n. 121/E).

Con riferimento all'**imposta di registro**, si ricorda che la costituzione del diritto di superficie è soggetta ad imposta proporzionale con le aliquote stabilite per i trasferimenti (art. 1, tariffa parte I, allegata al DPR 131/1986). In virtù del principio di alternatività IVA-Registro sancito dall'art. 40 DPR 131/1986, qualora ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'IVA, l'imposta di registro sugli atti costitutivi, modificativi ed estintivi del diritto di superficie si applica nella misura fissa di euro 168,00.

Ai fini **ICI**, il diritto di superficie determina la soggettività passiva all'imposta, al pari degli altri diritti reali di godimento, come l'usufrutto, l'uso, l'abitazione e l'enfiteusi (art. 3, comma 1, D.Lgs. 504/1992). Obbligato al pagamento dell'imposta è dunque il superficiario, anche se il diritto è stato costituito a tempo determinato (Cassazione, 8 marzo 2000, n.).

Il commercialista telematico

Inquadramento giuridico		Iscrizione in bilancio	Disciplina fiscale (4)	Applicabilità del DL 223/06
A tempo determinato	Di costruire	voce B.II.1) - "terreni e fabbricati" (1) (2)	Art. 102 TUIR	Non si applica lo scorporo del valore dell'area ai sensi dell'art. 36 DL 223/06
	Di mantenere una costruzione	B.I.7) - "Altre immobilizzazioni immateriali" (2) (3)	Art. 103, comma 2, TUIR	Deduzione in base alla durata del contratto
	Di alienare una costruzione già esistente	voce B.II.1) - "terreni e fabbricati" (2)	Art. 102 TUIR	Non si applica lo scorporo del valore dell'area ai sensi dell'art. 36 DL 223/06
A tempo indeterminato		voce B.II.1) - "terreni e fabbricati"	Art. 102 TUIR	Si applica lo scorporo del valore dell'area ai sensi dell'art. 36 DL 223/06

(1) L'iscrizione avverrà nella voce B.I.7) - "Altre immobilizzazioni immateriali" nel caso di costruzione del fabbricato in periodo successivo a quello di acquisto del diritto.

(2) Nella voce B 8 del conto economico (spese per il godimento di beni di terzi) nel caso di canoni periodici. In tal caso la deduzione avviene secondo il principio di competenza sancito dall'articolo 109 del TUIR.

(3) Coloro che adottano nella propria contabilità i principi contabili internazionali faranno riferimento allo IAS 17, applicabile ai leasing e al trattamento di contratti che trasferiscono il diritto di utilizzo di beni.

(4) Si noti l'influenza che ha il metodo di contabilizzazione con la disciplina ex art. 30 della Legge 724/1994 (società di comodo o non operative): ai fini del superamento del test di operatività: aliquota del 15% sul costo storico iscritto tra le immobilizzazioni immateriali e aliquota del 6% sul costo storico tra le immobilizzazioni materiali.

Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini
4 Agosto 2008