

Il trattamento fiscale e contabile del diritto di superficie

a cura di: Enrico Larocca – Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

Commento

L'art. 952 del codice civile fornisce la disciplina **del diritto di superficie** stabilendo che il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo. **Il diritto di superficie può essere costituito a tempo determinato o a tempo indeterminato.** Infatti, il successivo art. 953 stabilisce che **se la costituzione del diritto è stata fatta per un tempo determinato, allo scadere del termine il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione**, secondo **il noto principio giuridico dell'accessione**. Nel presente articolo ci soffermeremo sulle problematiche fiscali e contabili della costituzione del diritto di superficie, anche alla luce delle restrizioni introdotte in materia di deducibilità degli ammortamenti relativi ai fabbricati strumentali.

Il diritto di superficie è il diritto di fare e di mantenere una costruzione, al di sopra o al di sotto del suolo di proprietà altrui. Il diritto può sorgere **in base ad una convenzione** o **per usucapione** e può avere **durata determinata** o **durata indeterminata**. Trattandosi di diritto reale gravante su beni immobili, occorre che si costituisca in forma scritta ovvero a seguito di pubblicazione di disposizione testamentaria in tal senso o ancora a seguito di sentenza che accerti l'intervenuta acquisizione per usucapione. Spesso si ricorre allo schema del diritto di superficie per concedere a privati, il diritto ad edificare su suolo pubblico - si parla di *ius aedificandi* – imponendo a costoro, vincoli e limitazioni, che se non rispettate, determinano la decadenza del diritto di superficie. Il diritto di superficie si estingue:

- 1) **per accessione**: fattispecie che ricorre quando il diritto di superficie a tempo determinato è scaduto, con relativo consolidamento della proprietà dell'immobile insistente sul terreno con diritto di superficie, con la proprietà del suolo;
- 2) **per usucapione**: fattispecie che ricorre quando v'è stato il mancato esercizio del diritto di superficie, per oltre 20 anni.

In conclusione, il diritto di superficie consente al superficiario – ovvero colui che è titolare del diritto ad edificare su suolo altrui – di:

- a) costruire su suolo altrui;
- b) acquistare la proprietà di un fabbricato, senza acquistare la proprietà del suolo sul quale il fabbricato insiste.

Costituzione del diritto di superficie

Durata del diritto di superficie

Il **diritto di superficie** può essere acquisito:

- **a tempo determinato:** caso che ricorre quando il diritto si costituisce, ad esempio, per 30, 60, 90 anni, decorsi i quali, la proprietà dell'immobile sovrastante il suolo, passa al proprietario del suolo, per effetto di accessione;
- **a tempo indeterminato:** caso che ricorre quando il diritto di superficie è stabilito per un tempo illimitato, determinando una situazione sostanzialmente analoga all'acquisto in proprietà del terreno.

Il diritto di superficie, come sopra specificato, può essere costituito:

- 1) a tempo determinato;
- 2) a tempo indeterminato.

E' possibile, inoltre, che si configuri un diritto di superficie, anche nell'ipotesi di leasing immobiliare. La durata del diritto di superficie determina conseguenze diverse, anche fiscali, in ordine alle modalità di contabilizzazione del diritto in discorso. **La differenza di durata del diritto di superficie**, è determinante anche agli effetti della

deducibilità fiscale che **risulta consentita nell'ipotesi del diritto "a tempo determinato"** e **non ammessa nell'ipotesi del diritto a tempo indeterminato, stante la sostanziale assimilabilità di quest'ultimo all'acquisto in proprietà del terreno**¹.

Il diritto di superficie a tempo determinato

Come sopra accennato, **quando il diritto di superficie è costituito a tempo determinato**, alla scadenza del diritto, si determina **il consolidamento, in capo al titolare del diritto di proprietà sul suolo, del diritto di proprietà sull'immobile, ivi insistente**. La Risoluzione n. 157/E del 05/07/2007 dell'Agenzia delle Entrate, ha avuto modo di precisare che **il diritto di superficie a tempo determinato, non include il valore del terreno sul quale risulta acceso**, con la conseguenza che **al diritto di superficie, non sarà applicabile il regime fiscale di indeducibilità, proprio dei terreni**. Come è stato opportunamente specificato², il costo del diritto di superficie, costituito a tempo determinato, potrà essere dedotto fiscalmente, dal reddito imponibile del superficiario. Il costo del diritto di superficie potrà assumere la forma di:

¹ F. Dezzani e L. Dezzani in "Il Fisco" Fasc. 1, n. 35/ 2007, dal titolo "Diritto di superficie" a "tempo determinato ed a tempo indeterminato", pag. 5109 e ss.

² F. Dezzani e L. Dezzani, ibidem

Il commercialista telematico

1. **canone annuale**, con l'esigenza di effettuare il necessario risconto, ove ricorra un periodo di maturazione "a cavallo" tra due anni contigui;
2. **somma una tantum**, da riscontare in funzione del periodo di maturazione (*pro-rata temporis*);
3. **onere accessorio al costo costruttivo del fabbricato**, con conseguente capitalizzazione al costo principale.

Caso del diritto di superficie stabilito in forma di canone annuale

Nel caso in cui ricorra l'ipotesi di cui al punto 1, il canone sarà appostato nel Conto Economico tra i costi della produzione **alla voce B 8) rubricata "Costi della produzione per godimento beni di terzi", in questo modo:**

Conto Economico	Importi
Valore della produzione	1.000.000,00
Costo della produzione :	
B 8) per godimento beni di terzi	3.000,00
.....	

A partita doppia, ove **non ricorra l'imponibilità ai fini IVA dell'operazione** – ipotesi sicuramente più comune nelle concessioni *ad aedificandum* pubbliche o concesse da privati in senso IVA - avremo:

a) all'atto della maturazione contrattuale del diritto di superficie

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Canoni per diritti di superficie	CE – B 8)	3.000,00	
Debiti verso concedenti	P – D 14)		3.000,00

b) all'atto del pagamento

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso concedenti	P – D 14)	3.000,00	
Banca c/c	A – C IV 1)		3.000,00

La deduzione fiscale del canone annuale, sarà regolata dall'art. 109 del TUIR.

Il commercialista telematico

Caso del diritto di superficie stabilito in forma di somma una tantum

Nel caso in cui ricorra l'ipotesi di cui al punto 2, la dottrina aziendalistica³ sostiene che la somma inizialmente corrisposta, va contabilizzata nella voce **B.I. 7) – Altre immobilizzazioni immateriali**, dell'attivo di bilancio ed ammortizzata in ragione della durata del diritto; mentre da un punto di vista fiscale la normativa applicabile risulterebbe essere l'art. 103 del TUIR.

Esempio

Si supponga che sia stato definito un diritto di superficie, da corrispondersi in un'unica soluzione, di 300.000 Euro per la durata di 60 anni, con una quota di ammortamento annuale di 5.000 Euro, così ottenuta:

Costo del diritto 300.000	Quota di ammortamento = 5.000
Numero degli anni 60	

Stato patrimoniale	Importi
Attivo	
B) Immobilizzazioni	
I. Immateriali	
1) Altre immobilizzazioni immateriali	300.000
Fondo Ammortamento immobilizzazioni immateriali	(5.000)
Valore Netto di bilancio	295.000

Conto Economico	Importi
Valore della produzione
Costo della produzione :	
B 10 a) Ammortamenti immobilizzazioni immateriali	(5.000)
.....	

³ F. Dezzani e L. Dezzani, ibidem

Il commercialista telematico

A partita doppia, ove **non ricorra l'imponibilità ai fini IVA dell'operazione** – ipotesi ripetiamo più comune nelle concessioni *ad aedificandum* pubbliche o concesse da privati in senso IVA - avremo:

a) all'atto della liquidazione del costo per diritto di superficie

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Costi per diritti di superficie	A – B. I 7)	300.000,00	
Debiti verso concedenti	P – D 14)		300.000,00

b) all'atto del pagamento

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso concedenti	P – D 14)	300.000,00	
Banca c/c	A – C IV 1)		300.000,00

c) in sede di scritture di assestamento

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Ammortamento Costi per diritti di superficie	CE – B 10 a)	5.000,00	
Fondo ammortamento Costi per diritti di superficie	A – B I 7)		5.000,00

Caso del diritto di superficie stabilito in forma di onere accessorio al costo del fabbricato

Nel caso di cui al punto 3, essendo stato pattuito che il diritto di superficie è incluso nel costo di costruzione del fabbricato su di esso insistente, l'onere va capitalizzato e ammortizzato unitamente al bene al quale afferisce, conformemente a quanto dispone il principio contabile OIC 16 che così dispone al paragrafo D.II.a):

Il valore originario è comprensivo del costo di acquisto, degli oneri accessori d'acquisto e di tutti quegli eventuali altri oneri che l'impresa deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

Esempio

Il commercialista telematico

Si supponga che sia stato definito un costo di costruzione del fabbricato di 3.500.000 Euro, inclusivo del diritto di superficie per 250.000 Euro, ammortizzabile al 3% annuo, con una quota di ammortamento annuale di 105.000 Euro, così ottenuta:

Costo del fabbricato 3.500.000 * Aliquota di ammortamento 3%	Quota di ammortamento = 105.000
--	------------------------------------

Stato patrimoniale	Importi
Attivo	
B) Immobilizzazioni	
II. Materiali	
1) Terreni e fabbricati	3.500.000
Fondo Ammortamento immobilizzazioni materiali	(105.000)
Valore Netto di bilancio	3.395.000

Conto Economico	Importi
Valore della produzione
Costo della produzione :	
B 10 b) Ammortamenti immobilizzazioni materiali	(105.000)
.....	

A partita doppia, ove **non ricorra l'imponibilità ai fini IVA dell'operazione** – ipotesi ribadiamo ancora una volta, più comune nelle concessioni *ad aedificandum* pubbliche o concesse da privati in senso IVA - avremo:

a) all'atto della liquidazione del costo per diritto di superficie, qualificato quale onere accessorio al costo del fabbricato

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Immobilizzazioni materiali in corso	A – B. II 5)	250.000,00	
Debiti diversi	P – D 14)		250.000,00

Il commercialista telematico

b) all'atto del pagamento

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Debiti Diversi	P – D 14)	250.000,00	
Banca c/c	A – C IV 1)		250.000,00

c) al completamento della costruzione si procederà alla capitalizzazione del costo accessorio

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Terreni e Fabbricati	A – B. II 1)	250.000,00	
Immobilizzazioni materiali in corso	A – B. II 5)		250.000,00

d) in sede di scritture di assestamento

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Ammortamento fabbricati	CE – B 10 b)	105.000,00	
Fondo ammortamento fabbricati	A – B II 1)		105.000,00

La **deduzione fiscale** delle quote di ammortamento, per la quota di onere riferibile al diritto di superficie a tempo determinato, seguirà la sorte dell'ammortamento previsto per il costo del fabbricato, al quale si aggiungerà per determinare la base imponibile, per il calcolo delle quote di ammortamento ai sensi dell'art. 102 del TUIR.

Il caso particolare del diritto di superficie acquisito in modo gratuito

Il caso ivi rappresentato, non costituisce un ipotesi ricorrente, ma possibile nel caso in cui il diritto di superficie si costituisca, senza alcun versamento per il suo sfruttamento.

In questi casi, secondo la dottrina⁴, a fronte dell'iscrizione nell'attivo di bilancio del valore del diritto di superficie, o in forma autonoma o come elemento accessorio del fabbricato, occorrerebbe rilevare una sopravvenienza attiva.

A partita doppia, avremo:

a) nel caso di onere accessorio

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Immobilizzazioni materiali in corso	A – B. II 5)	
Sopravvenienze attive	CE – E 20)	

⁴ Antonelli e D'Alessio in Summa Contabile, ed. 2008, Ed. Il Sole 24 ore, pag. 1060, voce 3189.

Il commercialista telematico

b) nel caso di costo pluriennale autonomo

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Costi per diritti di superficie	A – B. I 7)	
Sopravvenienze attive	CE – E 20)	

Il diritto di superficie a tempo indeterminato

Nel caso **di diritto di superficie costituito a tempo indeterminato**, l'Agenzia delle Entrate nella Ris. n. 157/E/2007 già citata, ha chiarito che **tale diritto è assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno**, con la conseguenza che ritornerà applicabile la norma che prevede **l'indeducibilità fiscale degli ammortamenti riferibili al costo del terreno**. Da questo punto di vista, è possibile che il costo del diritto di superficie sia separatamente quantificato dal costo del fabbricato oppure che non risulti specificamente quantificato, dovendosi procedere, come per il costo del terreno incorporato nel costo del fabbricato, in misura pari al 20%, se riferito a fabbricati commerciali e del 30% se riferito a fabbricati industriali. **Le quote di ammortamento civilisticamente calcolate e contabilmente appostate, andranno riprese a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi**. Per le scritture a partita doppia relative al caso in oggetto, rimandiamo alla casistica relativa alla contabilizzazione del costo del diritto di superficie, considerato onere accessorio al costo dell'immobile.

Il diritto di superficie nell'ipotesi del leasing immobiliare

Nel caso di leasing immobiliare, occorre distinguere tra diritto di superficie:

- a tempo determinato** per il quale, similmente al caso dell'acquisto in proprietà dell'immobile, costruito su terreno con diritto di superficie, i canoni di leasing saranno, rispettata la condizione di durata minima del contratto, interamente deducibili in termini fiscali;
- a tempo indeterminato** per il quale, la quota capitale del canone di leasing, deve essere suddivisa in quota riferibile al fabbricato, fiscalmente deducibile e quota riferita al diritto di superficie, fiscalmente indeducibile.

A partita doppia, avremo:

Il commercialista telematico

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Canoni di leasing immobiliare	CE – B 8)	
IVA ns/credito	A – C II 4 – bis	
Debiti verso Fornitori	P – D 7)	

Le quote dei canoni di leasing immobiliare fiscalmente indeducibili, saranno oggetto di ripresa a tassazione, in sede di modello di dichiarazione dei redditi.

La cessione del diritto di superficie

La cessione di immobili che insistono su terreni gravati di diritto di superficie, comporta la cessione del diritto stesso. L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 07/08/2002 n. 272/E, ha chiarito che la competenza economica della cessione del diritto in questione, ricade nel periodo d'imposta nel quale è stato ceduto l'immobile, con la conseguenza che occorrerà quantificare l'eventuale plusvalenza o minusvalenza, rispetto al costo del diritto di superficie, non ancora ammortizzato, non potendo proseguire l'ammortamento di un diritto relativo ad un bene ammortizzabile ceduto.

Esempio

Si supponga che sia stato ceduto il diritto di superficie di un immobile. Il costo del diritto di superficie era di 80.000 Euro, ammortizzato a tutta la data della cessione per il 50%. Il corrispettivo concordato per la cessione del diritto di superficie, è stato di 45.000 Euro, oltre ad I. V. A. ordinaria.

A partita doppia, avremo:

a) rilevazione della fattura di vendita

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Crediti verso clienti	CE – C II 1)	54.000,00	
IVA ns/debito	P – D 12)		9.000,00
Costi per diritti di superficie	A – B. I 7)		45.000,00

b) rilevazione dello storno del fondo ammortamento

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Fondo ammortamento immobilizzazioni immateriali	A – B. I 7)	40.000,00	
Costi per diritti di superficie	A – B. I 7)		40.000,00

Il commercialista telematico

c) rilevazione della plusvalenza

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Costi per diritti di superficie	A – B. I 7)	5.000,00	
Plusvalenze	CE – A 5)		5.000,00

Matera, 22/11/2008

COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.ilcommercialistatelematico.it/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2008 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.