

Risposta n. 435

OGGETTO: Articolo 83 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società X (di seguito anche la "Società") dichiara di occuparsi, in via principale, della compravendita, gestione, locazione, progettazione, costruzione, ristrutturazione e manutenzione di immobili di qualsiasi genere e, in via secondaria, anche della gestione (in via diretta o indiretta) di aziende e/o di rami aziendali, della prestazione di servizi di carattere contabile-amministrativo, dello svolgimento di ricerche di mercato e/o dell'analisi dei costi aziendali esclusivamente in favore di società controllate, collegate o simili.

La Società fa presente di utilizzare il bilancio in forma abbreviata in quanto non supera i limiti disposti dall'articolo 2435-*bis* del codice civile; quindi nei suoi confronti trova applicazione il cosiddetto principio di "derivazione rafforzata", di cui all'articolo 83, comma 1, del TUIR, che attribuisce piena rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili nazionali, poiché supera la soglia dei valori stabiliti dall'articolo 2435-*ter* del codice

civile con riguardo al bilancio delle cosiddette "microimprese".

Nella documentazione integrativa prodotta la società dichiara che sulla base dei dati patrimoniali ed economici esposti nei bilanci 2017-2018, anche per i prossimi due esercizi 2019-2020 non potrà qualificarsi come micro-impresa.

In data 31 ottobre 2018, X fa presente di aver sottoscritto, unitamente alla Y S.n.c. e al Sig. Alfa, un contratto preliminare di costituzione di diritto di superficie ventennale a favore della Beta soc. coop. su una porzione di terreno sito nel Comune di Gamma e sui correlati fabbricati che vi insistono.

Più precisamente nell'istanza viene chiarito che Beta soc. coop., essendo interessata a realizzare un "edificio destinato all'insediamento di una nuova media struttura di vendita ... corredata di spazi esterni destinati a parcheggio stanziale e di relazione (nonché a scarico merci)", ha individuato, come confacente alle sue esigenze, il terreno (e i connessi edifici) di proprietà tra gli altri della Società istante.

Il citato contratto preliminare è condizionato, oltre che all'elaborazione di un progetto edilizio, al rilascio, entro il XX dicembre XXXX, del permesso di costruire e dell'autorizzazione commerciale "che assenta l'insediamento della media struttura di vendita" sopra rappresentata. Allo stato attuale, entrambe le condizioni sospensive sembrano essere in fase di imminente avveramento e le controparti stanno convenendo di stipulare l'atto definitivo di costituzione del diritto di superficie negli ultimi mesi del XXXX.

Con tale atto, precisa l'istante, il superficiario avrà il diritto di costruire sul lotto, mantenere per vent'anni l'edificio (e tutte le altre opere previste nel permesso di costruire) e, al contempo, di costruirvi, anche successivamente, ogni altra opera o impianto purché preliminarmente condivisi con la proprietà.

Al termine del periodo per cui verrà costituito il diritto di superficie, i proprietari, salvo risoluzione anticipata del contratto e/o alienazione della proprietà al superficiario, acquisiranno "direttamente e gratuitamente" la piena proprietà dell'edificio (da intendersi comprensivo, oltre che delle opere edili, anche degli

impianti necessari a rendere funzionale e agibile lo stesso edificio), potendo convenire con l'ex superficiario - Beta soc.coop. - la stipula di un contratto di locazione di durata novennale decorrente, per l'appunto, dalla data di estinzione del diritto di superficie.

Dunque, in forza del futuro contratto di costituzione del diritto di superficie, Beta soc. coop. trasformerà il terreno di cui la Società al momento è titolare in un'attività ben diversa - un centro commerciale, confacente al progetto edilizio convenuto e al permesso di costruire concesso - che, con l'estinzione del citato contratto, diverrà di proprietà (anche) della Società istante.

Il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie - complessivamente stabilito in euro XXXX - spettante a X sarà pari a euro XXXX e sarà versato:

- quanto a euro XXXX, oltre IVA nella misura di legge sull'intero corrispettivo, contestualmente a rogito;

- quanto ai residui euro XXXX, senza interessi, in venti rate annuali di euro XXXX ciascuna, delle quali la prima al rogito e le altre entro la data di decorso di ciascun successivo anno solare.

Con riferimento alla somma riscossa al perfezionamento del contratto definitivo di costituzione del diritto di superficie, nella documentazione integrativa la società precisa che in caso di risoluzione per inadempimento della controparte sulla base delle disposizioni normative contenute nella Sezione I del Capo IV del codice civile, non sarà chiamata a rimborsare, in toto o in parte, il compenso incassato contestualmente al rogito pari a euro XXXX.

Nello stesso documento la società precisa che la caparra confirmatoria disciplinata dall'articolo 6 del contratto preliminare, pari a euro XXXX oltre l'IVA, "*costituisce una quota parte del componente reddituale che X ha percepito al rogito del contratto di costituzione del diritto di superficie*" e pertanto sarà qualificato come ricavo e imputato per il suo intero ammontare nell'esercizio di percezione.

L'istante nella documentazione prodotta precisa, infine, che non vi sono collegamenti di parentela o affinità ovvero economici e commerciali tra la stessa e i

soggetti coinvolti nell'operazione.

Tanto premesso, la Società è interessata a conoscere il corretto trattamento, ai fini IRES, da riservare al menzionato corrispettivo stabilito nel contratto preliminare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del TUIR, che attribuisce piena rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili nazionali, il contratto stipulato tra le parti deve essere interpretato in base alla sostanza economica piuttosto che alla forma. Pertanto, il corrispettivo iniziale (convenuto in euro XXXX), erogato contestualmente alla stipulazione del menzionato contratto definitivo di costituzione del diritto di superficie, non è ascrivibile a "canone periodico".

Ciò implica, ad avviso della società, che il corrispettivo iniziale debba essere qualificato sempre come ricavo, ma con una maturazione economica diversa rispetto a quella derivante dai citati canoni periodici, giacché risulta completamente svincolato dalla periodica fruizione, da parte di Beta soc. coop., del diritto di superficie.

In altri termini, la società ritiene che *"il primo componente dell'intero corrispettivo "precede" l'avvio stesso dell'esecuzione della prestazione e rappresenta a tutti gli effetti un compenso dovuto in forza della mera costituzione del diritto di superficie (piuttosto che sulla base del godimento del diritto medesimo). Trattasi, in sostanza, del corrispettivo spettante alla Società per il solo fatto di privarsi del diritto di superficie sull'attuale terreno - e a seguito della costruzione del centro commerciale, del diritto di superficie sull'immobile realizzato - che le appartiene"*.

Conseguentemente, è dell'opinione che tale corrispettivo iniziale - *"una tantum e straordinario, che Beta S.c. si impegna a versare a X per la semplice stipulazione del contratto - sia di competenza esclusiva dell'esercizio in cui verrà sottoscritto il contratto definitivo di costituzione del diritto di superficie"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell' articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche *"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 rispettivi principi contabili"*.

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, *"si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38"*.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Ciò premesso, si rammenta che il Principio contabile OIC 11 ("Finalità e postulati del bilancio d'esercizio" - versione marzo 2018) prevede 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) (...)" (paragrafo 4, "Determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli OIC").

È necessario, pertanto, verificare l'eventuale esistenza, all'interno dei predetti principi, di una disciplina applicabile in via analogica al caso di specie. A tal proposito, si evidenzia che il Principio contabile OIC 12 ("Composizione e schemi del bilancio d'esercizio" - versione dicembre 2016), 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).

In relazione alla rappresentazione contabile dei componenti di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato, il combinato disposto del paragrafo 4 dell'OIC 11 e del paragrafo 65 dell'OIC 12 determina l'applicazione in via analogica ai componenti positivi della sostanziale equiparazione tra gli effetti prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione, operata espressamente dai menzionati principi contabili per quanto concerne i componenti di reddito negativi (cfr. risoluzione 15 maggio 2018, n. 37/E).

Ciò premesso, si osserva che il criterio di imputazione temporale accolto in bilancio non pare rispettare l'assetto negoziale voluto dalle parti, che nel caso di specie è la costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato.

In applicazione del principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR e tenuto conto della corretta imputazione temporale, le somme percepite dalla società istante all'atto di costituzione del diritto di superficie dovranno concorrere alla

determinazione del reddito per tutta la durata del contratto, analogamente a quanto sarebbe avvenuto in caso di somme corrisposte e fronte di un contratto di locazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)