

RISOLUZIONE N. 37/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 15 maggio 2018

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Trattamento IRES applicabile ai componenti positivi di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato

QUESITO

La Società ALFA SPA (di seguito anche “Società istante”), che redige il bilancio d’esercizio chiuso al 31 dicembre 2017 secondo le norme del Codice civile e che non si qualifica come micro-impresa ai sensi dell’articolo 2435-ter del Codice stesso, chiede chiarimenti sul trattamento applicabile, ai fini IRES, ai componenti positivi di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato su un terreno di proprietà.

In particolare, la Società istante intende costituire un diritto di superficie a tempo determinato avente ad oggetto un terreno della superficie di mq ... (di seguito anche l’“Area”).

Il corrispettivo della concessione del diritto di superficie sarà costituito da un canone annuo, incassato in *tranches* trimestrali anticipate.

Dal punto di vista contabile, la Società istante intende rilevare i canoni periodici per competenza economica tra i “Ricavi”, in base alla loro maturazione contrattuale.

Ciò posto, ALFA chiede di chiarire se, ai fini IRES, il corrispettivo in questione debba concorrere alla formazione del reddito d’impresa anno per anno come ricavo, secondo il principio di competenza temporale, oppure come plusvalenza da cessione interamente nel periodo di imposta di stipula dell’atto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante evidenzia come il tema della contabilizzazione del diritto di superficie non sia trattato in modo specifico dai principi contabili nazionali e come, quindi, occorra rifarsi a contributi dottrinali che nel tempo si sono occupati della questione.

La costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, a parere di ALFA, non può essere rappresentata in bilancio come la cessione di un bene, ma deve essere rilevata alla stregua di una prestazione di servizi di durata, consistendo in una concessione del godimento di un bene a terzi per un periodo limitato di tempo.

Dal punto di vista fiscale, la Società istante ritiene che - a seguito della modifica dell’articolo 83 del TUIR da parte dell’articolo 13-*bis*, comma 2, lettera *a*), del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19 - il trattamento IRES del corrispettivo dovuto dal concessionario in forza della costituzione del diritto di diritto di superficie a tempo determinato sull’Area debba, secondo il principio di “derivazione rafforzata”, essere identico al trattamento contabile; di conseguenza, il corrispettivo deve concorrere alla formazione del reddito d’impresa anno per anno, in base alla maturazione contrattuale, come ricavo (e non come plusvalenza).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 (c.d. “decreto bilanci”), relativo all’attuazione della direttiva 2013/34/UE, ha apportato diverse modifiche al codice civile in tema di bilanci d’esercizio.

Il decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. “decreto milleproroghe 2017”), convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, ha dettato, all’articolo 13-*bis*, le regole di “*Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il decreto legislativo n. 139 del 2015*”.

A seguito delle modifiche apportate dal citato articolo 13-*bis* al Testo unico delle imposte sui redditi, l’articolo 83 del TUIR, per quanto qui interessa, stabilisce ora che “(...) *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 [di seguito anche “soggetti Nuovi OIC”], 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*” (comma 1); “*Ai fini del comma 1, ai 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, 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*” (comma 1-*bis*).

Pertanto, con le modifiche introdotte dall’articolo 13-*bis*: i) la rilevanza fiscale del concetto di “derivazione rafforzata” riguardante i soggetti *IAS/IFRS adopter* è stata sostanzialmente estesa anche ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al codice civile e ii) le disposizioni dettate per i soggetti *IAS/IFRS* con i decreti ministeriali 1° aprile 2009, n. 48 e 8 giugno 2011 sono state estese, “*in quanto compatibili*”, ai soggetti Nuovi OIC.

Al riguardo, il secondo periodo del comma 11 dell’articolo 13-*bis* in argomento ha previsto che “*Con uno o più decreti del Ministro dell’economia e*

delle finanze sono adottate le disposizioni di revisione delle disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nel rispetto dei criteri ivi indicati, nonché del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”.

In attuazione di quest'ultima previsione normativa è stato emanato il decreto ministeriale 3 agosto 2017, che reca disposizioni di revisione del decreto ministeriale 8 giugno 2011 (articolo 1), nonché di coordinamento della normativa prevista dai decreti ministeriali 1° aprile 2009, n. 48, e 8 giugno 2011 per i soggetti IAS/IFRS ai fini dell'applicazione ai soggetti Nuovi OIC a norma dell'articolo 83, comma 1-*bis*, del TUIR (articolo 2).

La lettera *a*) del comma 1 dell'articolo 2 del decreto ministeriale 3 agosto 2017 ha stabilito, per quanto qui di interesse, che per i soggetti Nuovi OIC si applica la disposizione di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto 1° aprile 2009, n. 48, che recita: “(...) *devono intendersi non applicabili a tali soggetti* [IAS, n.d.r.] *le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico (...)*”.

Di conseguenza, come affermato nella relazione illustrativa del decreto ministeriale 3 agosto 2017, l'articolo 2, comma 1, lettera *a*), estende “anche ai soggetti Nuovi OIC la deroga alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1), alle risultanze negoziali e all'acquisizione/passaggio della proprietà dei beni (comma 2)”.

Ciò posto, con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello si rileva come ALFA, dal punto di vista contabile, intenda rilevare tra i ricavi, alla stregua di una prestazione di servizi di durata, i canoni periodici (fatturati e incassati in *tranches* trimestrali anticipate) spettanti alla Società quale corrispettivo della costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Pertanto, in applicazione del principio di derivazione rafforzata sancito dall'articolo 83 del TUIR, il trattamento IRES della fattispecie, in termini di qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali, discende dalla corretta

contabilizzazione dell'operazione di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Nei principi contabili nazionali non si rinviene una disciplina applicabile in via diretta e immediata alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello.

Al riguardo, 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).

Vi è pertanto una sostanziale equiparazione, dal lato dei componenti di reddito negativi, tra gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione; 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 di specie la contabilizzazione dei ricavi in base alla maturazione contrattuale, analogamente a quanto avviene nella locazione, deve ritenersi corretta.

In conclusione, alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che, ai fini IRES, il corrispettivo conseguito da ALFA per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorra alla formazione del reddito d'impresa della Società come ricavo (e non come plusvalenza) così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del TUIR.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)