

Il fisco apre sul trattamento contabile e fiscale rimarcando la similitudine con l'usufrutto

Diritto di superficie, deducibili i costi per il tempo determinato

Pagine a cura
DI GIOVANNI VALCARENGHI
E RAFFAELE PELLINO

Possibile dedurre i costi sostenuti per la costituzione a tempo determinato del diritto di superficie o usufrutto su terreni altrui. Nell'interpello n. 480 dell'11 novembre 2019, infatti, notando la similitudine tra diritto di superficie e usufrutto, è stata confermata la deducibilità fiscale del costo nel caso in cui il diritto sia acquisito a tempo determinato. Inoltre, secondo l'Amministrazione finanziaria, laddove, come nel caso di specie, il diritto di usufrutto sia stato rilevato tra le immobilizzazioni immateriali, i costi sostenuti per la costituzione a tempo determinato dei due diritti (superficie o usufrutto) sugli altrui terreni dovranno concorrere alla determinazione del reddito pro rata temporis per la durata del contratto. Questi, in sintesi, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate.

Ma veniamo ai fatti. La società istante acquista: a) i diritti di usufrutto/superficie sui terreni sui quali installare impianti o apparecchiature; b) i diritti di proprietà dei terreni. L'acquisto riguarda 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 il valore. Per tale ragione, 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. Sugli appezzamenti di terra non insistono, pertanto, fabbricati strumentali di proprietà della società, ragione per cui la stessa non ritiene applicabile la disciplina dello scorporo del valore del terreno all'articolo 36, comma 7, del dl 22/2006. Inoltre, la società ritiene che non siano applicabili i paragrafi 58 e 60 dell'Oic 16. Alla luce di tali considerazioni l'istante chiede, in mancanza di un principio contabile applicabile, quale sia il corretto trattamento contabile e fiscale dei costi di acquisto dei diritti di proprietà e di usufrutto sui suddetti terreni.

Nel fornire risposta alla questione (di senso contrario alla soluzione interpretativa proposta dall'istante) l'Agenzia delle entrate distingue il caso dell'acquisto della proprietà da quello dei diritti parziari a tempo determinato. Nel caso della proprietà, il costo di acquisto del terreno non determina alcuna imputazione a conto economico a titolo di ammortamento (Oic 16, paragrafi 58 e 60). Il principio di non ammortamento dei terreni si desume, oltre che dall'assenza dei terreni dalle ipotesi stabilite dal dm 31 dicembre 1988 (salvi i casi dei terreni adibiti a piste, moli, linee e servizi ferroviari, ammortizzabili in ragione di specifiche peculiarità), anche dall'espressa previsione normativa di cui all'articolo 36, comma 7

del dl 223/2006 in materia di scorporo del valore del terreno.

Con riferimento, invece, alla costituzione del diritto di superficie sui terreni, ferma restando la loro iscrizione in bilancio secondo corretti principi contabili, le risoluzioni del 2007 n. 157/E e 192/E hanno chiarito che, sul piano fiscale, la deducibilità del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie è ammessa nel solo caso in cui tale diritto sia costituito a tempo determinato. In particolare, data la similitudine diritto di superficie e diritto di usufrutto, la deducibilità fiscale del costo è ammessa anche nel caso in cui sia acquisito a tempo determinato il diritto di usufrutto sul terreno.

Inoltre, tenuto conto che, nel caso di specie, il diritto di usufrutto è stato rilevato tra le immobilizzazioni immateriali, i costi sostenuti dalla società istante per la costituzione a tempo determinato dei diritti di superficie o di usufrutto dovranno concorrere alla determinazione del reddito pro rata temporis per la durata del contratto.

Infatti, come precisato dalla risoluzione 157/E/2007, nel caso in cui il costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie sia rilevato tra le immobilizzazioni «immateriali», lo stesso è deducibile in quote costanti ai sensi dell'articolo 103, comma 2 del Tuir in base alla durata del contratto.

— © Riproduzione riservata —



L'orientamento delle Entrate

Fattispecie	Indicazioni dell'interpello 480/2019
Acquisto della proprietà del terreno	<ul style="list-style-type: none">• Il costo di acquisto del cespite «terreno» non determina alcuna imputazione a conto economico a titolo di ammortamento• Il costo dei terreni acquisiti a titolo di proprietà non può essere dedotto ai fini fiscali dalla determinazione del reddito d'impresa
Acquisto a tempo determinato del diritto di usufrutto /superficie	<ul style="list-style-type: none">• L'iscrizione in bilancio va effettuata secondo corretti principi contabili• 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 (risoluzione 157/e e 192/e del 2007)• Vista la «similitudine» nell'acquisizione dei due diritti (superficie e usufrutto) sugli altrui terreni, la deducibilità fiscale è ammessa anche nel caso in cui sia acquisito a tempo determinato il diritto di usufrutto• I costi sostenuti per la costituzione dei due diritti dovranno concorrere al reddito <i>pro rata temporis</i> in relazione alla durata del contratto