

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 05/07/2007 n. 157

Oggetto:

Istanza di interpello - Diritto di superficie - Trattamento fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati - Articolo 36, commi 7, 7-bis e 8 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006.

Testo:

Con l'istanza di interpello in esame e' stato esposto il seguente

Quesito

La ALFA di Beta Sas (di seguito, in breve, la "Societa'") ha acquistato nel 1994 un lotto di terreno con diritto di superficie dal Comune di della durata di 99 anni, su cui costruiva il laboratorio artigianale.

Al riguardo, la Societa' chiede se nel caso in esame siano applicabili le disposizioni di cui all'articolo 36, commi 7 e 8, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 per determinare la parte residua da ammortizzare.

Soluzione interpretativa prospettata

L'istante ritiene che nel caso di acquisto del terreno con diritto di superficie le disposizioni previste dall'articolo 36, commi 7 e 8 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 non siano applicabile, posto che il terreno non risulta acquisito in proprieta'.

Pertanto, la Societa' ritiene che la parte residua da ammortizzare sia imputata a costo in quote annuali costanti fino alla scadenza della concessione come costo pluriennale.

Parere dell'Agenzia

L'articolo 36 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 stabilisce che: "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali e' assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza". Il costo delle aree, se non autonomamente acquistate in precedenza, e' quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso.

Con l'inserimento del comma 7-bis nell'ambito della norma originaria, operato dall'articolo 3 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (cosi' come modificato dalla legge di conversione 24 novembre 2006, n. 286), le disposizioni in esame "si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria". Il successivo comma 8 del citato articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006, opportunamente sostituito, precisa che la nuova disciplina si applica a decorre dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 "anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire da periodi d'imposta precedenti".

In altri termini, per effetto delle modifiche apportate al decreto legge n. 223 del 2006, lo "scorporo" del costo delle aree da quello dei fabbricati strumentali deve essere effettuato, ai fini fiscali, oltre che per il calcolo delle quote di ammortamento, anche per determinare la quota deducibile del canone di leasing immobiliare.

La disposizione sancisce, dunque, la indeducibilita' fiscale del costo sostenuto per le aree occupate dal fabbricato strumentale e per quelle che ne costituiscono pertinenza (a prescindere dalla modalita' di acquisto utilizzata, vale a dire sia nel caso di acquisto in proprieta' dell'immobile sia nel caso di acquisto mediante contratto di locazione finanziaria), operando un sostanziale allineamento con la disciplina civilistica. Dalla relazione al decreto legge emerge chiaramente, infatti, che la norma in

esame e' volta ad introdurre "il principio della non ammortizzabilita' dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati strumentali, in linea con i principi contabili nazionali ed internazionali, secondo i quali le imprese devono scorporare dal valore del fabbricato il costo dell'area o del terreno e sottoporre ad ammortamento solo l'importo relativo all'edificio".

In particolare, i citati principi contabili internazionali prevedono la separata indicazione in bilancio del valore dei terreni rispetto al valore dei fabbricati, anche se acquisiti congiuntamente, in quanto si esclude che i primi siano suscettibili di un processo di ammortamento - che, come noto, deve riflettere la residua possibilita' di utilizzazione del bene - essendo questi caratterizzati da una vita utile illimitata. Fanno eccezione, ad esempio, le cave o i siti utilizzati come discariche proprio perche' terreni soggetti a deperimento e consumo e, come tali, ammortizzabili. Sulla base delle medesime motivazioni, i principi contabili nazionali stabiliscono che, qualora il valore dei fabbricati iscritto in bilancio incorpori il valore dei terreni sui quali essi insistono, quest'ultimo valore deve essere scorporato ai fini dell'ammortamento.

Considerato che la disposizione recata dall'articolo 36 del citato decreto legge n. 223 del 2006 e' precipuamente finalizzata ad evitare la deducibilita' del costo sostenuto dall'impresa per l'acquisto di un terreno di per se' non ammortizzabile, si ritiene che la norma in parola non trovi applicazione per l'eventuale diritto di superficie costituito a favore del superficiario.

L'acquisto del diritto di superficie, invero, non e' comprensivo del valore del terreno. L'articolo 952 del codice civile stabilisce, al riguardo, che il diritto di superficie concesso dal proprietario del suolo puo' consistere nel diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo stesso una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprieta'; oppure nel trasferimento della proprieta' della costruzione, separatamente dalla proprieta' del suolo.

Pertanto, il diritto di superficie puo' assumere un duplice contenuto: consentire al suo titolare di costruire sul suolo altrui (ius aedificandi) oppure acquistare la proprieta' di una costruzione gia' esistente (cosiddetta proprieta' superficiaria) senza pero' acquistare la proprieta' del suolo sul quale insiste la costruzione.

Chiarito che il diritto di superficie non incorpora il valore del terreno occorre altresì considerare che, in base a quanto stabilito dall'articolo 953 del codice civile, tale diritto puo' essere costituito a tempo determinato e che alla scadenza del termine lo stesso si estingue e riprende vigore il principio dell'accessione, con conseguente acquisto automatico della proprieta' della costruzione (anche quella realizzata dal superficiario) a favore del proprietario del fondo.

Il diritto di superficie acquistato a tempo determinato costituisce un costo per il superficiario che, a differenza di quello sostenuto per l'acquisto del terreno, deve necessariamente concorrere al risultato di esercizio e, di conseguenza, risultare fiscalmente deducibile.

Circa le modalita' della sua imputazione a conto economico, si fa presente che se la concessione del diritto stesso prevede la corresponsione di rate periodiche, i corrispettivi pagati costituiscono costi della produzione che maturano per competenza e che sono da iscrivere in bilancio nella voce B 8) del conto economico (per godimento di beni di terzi). Tali costi concorrono alla determinazione del reddito imponibile secondo i criteri dettati dall'articolo 109 del TUIR.

Quando, diversamente, l'accordo con il proprietario del suolo prevede il pagamento di una somma complessiva per la concessione del diritto di superficie, il relativo costo iscritto tra le "Immobilizzazioni immateriali" alla voce B.I. 7) dell'attivo patrimoniale e civilisticamente ammortizzato secondo la durata del contratto, e' fiscalmente deducibile ai sensi del comma 2 dell'articolo 103 del TUIR che, analogamente, dispone: "le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge".

Viceversa, qualora risulti corretto - sul piano civilistico - allocare il diritto di superficie, quale onere accessorio, tra le "Immobilizzazioni materiali" nella voce B.II. 1) "Terreni e fabbricati"

dello Stato patrimoniale, unitamente al costo sostenuto per la realizzazione del fabbricato cui si riferisce, il costo complessivo va dedotto, ai fini fiscali, a partire dall'esercizio di effettiva entrata in funzione del fabbricato, attraverso la procedura di ammortamento stabilita per i beni materiali dall'articolo 102 del TUIR.

In assenza, invece, dei presupposti per trattare quale onere accessorio e, quindi, per patrimonializzare il costo relativo allo ius aedificandi unitamente al fabbricato cui si riferisce, il predetto costo deve essere dedotto ai sensi dell'articolo 103, comma 2, del TUIR, vale a dire in base alla durata prevista dal contratto; il fabbricato ivi costruito andra' dedotto fiscalmente secondo la procedura di ammortamento stabilita per i beni materiali dall'articolo 102 del TUIR, a partire dall'esercizio della sua entrata in funzione.

Resta inteso che la deducibilita' fiscale del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie e' ammessa nel solo caso in cui tale diritto sia costituito a tempo determinato. Di contro, con riferimento al costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato, trova applicazione la disciplina recata dall'articolo 36, commi 7 e seguenti, del decreto legge n. 223 del 2006, secondo cui "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali e' assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza". Cio' in quanto si ritiene che l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato sia sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprieta' del terreno.

Pertanto, qualora il diritto di superficie non abbia costituito oggetto di autonoma acquisizione, come nel caso dell'acquisto della c.d. proprieta' superficiaria, l'importo indeducibile del diritto di superficie di durata illimitata dovra' essere determinato "in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo". Il costo imputabile al fabbricato sara' deducibile ai sensi del citato articolo 102 del TUIR.

In conclusione, si puo' affermare che le disposizioni recate dall'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006 non trovino applicazione con riferimento al caso prospettato nell'interpello in esame, posto che il diritto di superficie e' stato acquistato a tempo determinato. La Societa' istante, pertanto, avendo iscritto il costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie tra le immobilizzazioni immateriali, come sembra desumersi dall'istanza, potra' dedurre il relativo costo in quote costanti ai sensi dell'articolo 103, comma 2, del TUIR, in base alla durata del contratto.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.