

Risposta n. 480

OGGETTO: Articolo 36, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Trattamento fiscale dei costi sostenuti per l'acquisto dei terreni e per la costituzione a tempo determinato del diritto di superficie o di usufrutto su terreni altrui.

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

QUESITO

La società Alfa S.p.a. riferisce di operare nel settore In particolare, la società acquista:

- diritti di usufrutto o di superficie su terreni su cui installare apparecchiature ...;
- diritti di proprietà di terreni su cui installare apparecchiature ...

Le infrastrutture ... ubicate sui terreni non sono di proprietà della società istante. I ricavi della società sono rappresentati dai canoni di locazione corrisposti dai gestori .. (proprietari degli impianti di ... di cui sopra), in virtù di contratti di locazione già in essere, o stipulati successivamente, sui terreni di cui la società ha acquisito la proprietà, ovvero il diritto di usufrutto.

La società rappresenta di non rientrare nel novero delle micro-imprese, né di essere soggetta all'applicazione dei principi contabili internazionali e di redigere il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, assumendo rilevanza per la

determinazione del reddito, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, *"anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli (...), i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"*.

Il quesito posto dall'istante attiene al corretto trattamento contabile e fiscale dei costi di acquisto dei diritti di proprietà e di usufrutto sui terreni di cui sopra, in riferimento ai quali lo stesso ritiene non sussista un principio contabile direttamente applicabile.

Con documentazione integrativa presentata in data ... (prot. ...) l'istante ha precisato che trattasi di acquisto (in proprietà o usufrutto) di terreni di per sé stessi sostanzialmente privi di valore significativo, ma sui quali gli strumenti urbanistici prevedono la possibilità di collocazione di impianti per le ..., caratteristica la quale fa sì che i costi d'acquisto si aggirino attorno alla cifra di Euro ... (sia per la proprietà che per l'usufrutto), a fronte di appezzamenti di terra di poche decine di metri quadri.

Alla documentazione integrativa sono stati allegati, a supporto di quanto affermato, un "Esempio compravendita terreno", un "Esempio costituzione superficie-usufrutto" e un "Esempio contratto di locazione".

In definitiva, ad avviso dell'istante, 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 degli impianti dai terreni alla conclusione dei contratti di locazione.

Sugli appezzamenti di terra non insistono, pertanto, fabbricati strumentali di proprietà della società, ragion per cui la stessa non ritiene applicabile il disposto dell'articolo 36, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

Inoltre, la società ritiene che alla propria situazione, come sopra descritta, non siano applicabili i paragrafi 58 e 60 del Principio contabile OIC 16, in quanto riferiti a immobilizzazioni materiali *"la cui utilità non si esaurisce"* nel tempo: nella fattispecie che la riguarda, invece, la società afferma che i diritti di usufrutto hanno una precisa durata (e quindi utilità) e che, del pari, i maggiori valori dei diritti di proprietà sono

comunque soggetti a esaurire la propria utilità nel momento in cui venissero revocate le autorizzazioni sui terreni o risolti i contratti di locazione.

Conseguentemente, prosegue l'istante, ragioni di inerenza e competenza inducono a ritenere che il costo di acquisto dei diritti reali sopra indicati debba considerarsi ammortizzabile in funzione della durata dei diritti medesimi (per l'usufrutto), ovvero della durata dei contratti di locazione (per i diritti proprietà). Al riguardo - tenuto conto di quanto previsto dal Principio contabile OIC 11, in tema di applicazione analogica dei principi contabili ove gli stessi non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici - la società si rivolge all'Amministrazione finanziaria, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla correttezza della soluzione interpretativa di seguito prospettata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che al caso di specie si renda applicabile in via analogica quanto stabilito per le immobilizzazioni immateriali (*cf.* il Documento 12/2016 n. 24, par. 9, emanato dall'OIC) per cui: *"I beni immateriali sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando: (a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure (b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni"*.

Il principio OIC n. 24 prosegue al paragrafo 60 affermando: *"Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si*

riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione" ed ancora, al paragrafo 71: "Per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale. La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene".

Al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e del risultato economico dell'esercizio, la società ritiene, quindi, opportuno indicare in bilancio i costi di acquisto dei diritti di usufrutto, nonché la quota parte del valore di acquisto della piena proprietà dei terreni riconducibile al flusso di canoni di locazione che gli stessi sono in grado di produrre (in virtù della presenza sui medesimi delle infrastrutture ...), tra le immobilizzazioni immateriali.

Con particolare riferimento ai maggiori valori dei terreni originati dalla capacità di produrre flussi di ricavi per la presenza delle infrastrutture, la società rappresenta di essere intenzionata a classificarli in bilancio separatamente dai valori dei terreni (da iscriversi tra le immobilizzazioni materiali).

L'istante ritiene che sembra orientare in tal senso anche il Principio contabile OIC 12, il quale prevede rientrano nella voce B8) del conto economico Costi *"Per godimento di beni di terzi"*, e che quindi partecipino al reddito per quote di competenza in riferimento alla durata del diritto, *"i canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili"* alla stessa maniera dei *"canoni per la locazione di beni immobili"* e dei *"canoni per la locazione finanziaria di immobili"*.

Al fine di determinare la quota parte del valore di acquisto della piena proprietà dei terreni riconducibile al flusso di canoni di locazione che gli stessi sono in grado di produrre, in virtù della presenza sui medesimi delle infrastrutture ... , la società è intenzionata ad acquisire perizie di stima del valore dei terreni che ne esprimano la consistenza al netto dell'impatto originato dalla presenza di dette infrastrutture.

I maggiori valori dei terreni di cui si tratta saranno quindi ottenuti per differenza

tra i loro costi di acquisto ed i valori periziati dei terreni agricoli non edificabili.

La società ritiene necessario procedere ad ammortizzare tali valori come segue, con pieno riconoscimento anche ai fini fiscali (IRES e IRAP):

- ammortamento dei costi di acquisto dei diritti di usufrutto sui terreni in funzione della durata dell'usufrutto;
- ammortamento delle quote parte dei costi di acquisto dei terreni come sopra individuate in funzione della durata residua dei contratti di locazione degli stessi ai gestori

Tanto, conclude l'istante, deriverebbe dalla corretta applicazione dell'articolo 103, comma 2, del TUIR, che dispone: "*Le quote di ammortamento del costo (...) degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge*". Inoltre, tale ricostruzione risulterebbe conforme alla Risoluzione n. 37/E del 15 maggio 2018, in cui è stato ritenuto corretto imputare lungo la durata della concessione di un diritto di superficie a tempo determinato il retribuito ottenuto dal temporaneo nudo proprietario anziché considerarlo plusvalenza nel periodo di concessione del diritto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per quanto attiene alla fattispecie concreta oggetto d'interpello, occorre distinguere l'ipotesi nella quale la società acquista a titolo definitivo la proprietà del terreno, da quella in cui la società ne acquista a tempo determinato il diritto di usufrutto ovvero di superficie.

Nell'ipotesi in cui la società acquista diritti di proprietà di terreni sui quali insisteranno apparecchiature..., il costo di acquisto del cespite "terreno" non determina secondo corretti principi contabili alcuna imputazione a conto economico a titolo di ammortamento (si veda l'OIC 16, paragrafi 58 e 60, nella versione aggiornata al 29 dicembre 2017).

Il principio di non ammortizzabilità dei terreni si desume, inoltre, dall'assenza dei terreni dalle ipotesi stabilite dal D.M. 31 dicembre 1988 (salvi i casi dei terreni adibiti a piste, moli, linee e servizi ferroviari, ammortizzabili in ragione di specifiche peculiarità) e dall'espressa previsione normativa di cui all'articolo 36, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

In proposito, la risoluzione n. 157/E del 2007 ha evidenziato che: *"Dalla relazione al decreto legge emerge chiaramente, infatti, che la norma in esame è volta ad introdurre "il principio della non ammortizzabilità 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"*.

A sua volta, il paragrafo 7.4. della circolare n. 1/E del 2007 ha chiarito che: *"Per espressa previsione normativa contenuta nel medesimo comma 7, nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato... il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato"*.

Ciò considerato, si ritiene che il costo dei terreni acquisiti a titolo di proprietà non possa essere dedotto ai fini fiscali dalla determinazione del reddito d'impresa.

Con riferimento, invece, alla costituzione a tempo determinato del diritto di usufrutto, ovvero di superficie, sui terreni in parola, ferma restando la loro iscrizione in bilancio secondo corretti principi contabili, si ricorda che la risoluzione n. 157/E del 2007 ha già chiarito che *"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"* (si veda, inoltre, la risoluzione n. 192/E del 2007).

Data la similitudine tra l'acquisizione del diritto di superficie e quella del diritto d'usufrutto a tempo determinato sui terreni, la deducibilità fiscale del costo sarà

ammessa anche nel caso in cui sia acquisito a tempo determinato il diritto di usufrutto sul terreno.

Alla luce di quanto sopra, i costi sostenuti dalla società istante per la costituzione a tempo determinato dei diritti di superficie o di usufrutto sugli altrui terreni dovranno concorrere alla determinazione del reddito *pro rata temporis* per la durata del contratto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)