

Compravendite. Gli effetti della riforma del Registro nei trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto

Case esenti Iva, meno tasse

Prelievo in sensibile aumento per le società che commerciano immobili

Angelo Busani

La riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso (disposta dall'articolo 10 Dlgs 23/2011 e dall'articolo 26 del 104/2013) principalmente riguarda gli atti soggetti a imposta di registro, ma ha un indubbio impatto anche sulle operazioni che rientrano in campo Iva. Infatti, per quelle imponibili a Iva, le imposte di registro, ipotecaria e catastale degradano alla misura fissa (la quale, a far tempo, dal 1° gennaio, è stata elevata da 168 a 200 euro), mentre, per alcune operazioni soggette a Iva, ma esenti, si deve applicare l'imposta proporzionale di registro e quindi la riforma ha un pieno impatto.

Le operazioni esenti da Iva

Gli atti di trasferimento esenti da Iva, se hanno per oggetto immobili abitativi (si pensi alla vendita di una abitazione dopo il decorso di un quinquennio dalla sua ultimazione) sono dunque soggetti a imposta proporzionale di registro. Anche questi atti beneficiano pertanto

IL BENEFICIO

Per chi vende la prima casa dopo cinque anni dalla sua ultimazione il registro scende al 2 per cento

dell'affievolimento impositivo che deriva:

a) dall'introduzione delle nuove aliquote del 2% (applicabile se l'acquirente domanda l'agevolazione "prima casa") e del 9% (applicabile in ogni altra ipotesi);

b) dall'abbattimento a 50 euro per ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale;

c) dall'abolizione dell'imposta di bollo e delle tasse ipotecarie (dovute nella complessiva misura di 320 euro fino allo scorso 31 dicembre).

Le operazioni imponibili Iva

Viceversa, un lieve incremento del carico impositivo si ha, da quest'anno, per le operazioni imponibili a Iva, nelle quali, per il principio di alternatività, occorre invece applicare le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa: infatti, l'importo di queste tasse fisse è stato elevato, come già osservato, da 168 a 200 euro. Al riguardo, è bene precisare che: a) le imposte ipotecaria e catastale sono

dovute nella nuova misura fissa di euro 50 per ciascuna, quando si tratta di atti soggetti alle nuove aliquote del 2 e del 9%; b) in ogni altro caso, come è quello degli atti imponibili a Iva, le imposte fisse (di registro, ipotecaria e catastale) sono dovute, da quest'anno, nella nuova misura di euro 200 ciascuna.

Società di trading immobiliare

Un notevolissimo incremento di tassazione si ha invece nel caso dell'acquisto di abitazioni, in esenzione da Iva, da parte di società che hanno per oggetto il commercio di beni immobili. Per queste operazioni, fino al 31 dicembre, era prevista infatti un'aliquote di registro dell'1%, al fine di non penalizzare il commercio di abitazioni da parte delle imprese che professionalmente ne effettuano l'acquisto al fine della rivendita: in sostanza, per parificare l'acquisto che fosse imponibile a Iva con l'acquisto in esenzione da Iva (e quindi con applicazione dell'imposta proporzionale di registro).

Questa "corsia preferenziale", da quest'anno, è dunque stata ingiustificatamente chiusa e pertanto questi atti sono ora tassati secondo il metodo "ordinario": imposta di registro al 9% e imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva di 100 euro.

Fabbricati strumentali

Nulla cambia in merito alle imposte ipotecaria e catastale dovute per la cessione di fabbricati strumentali che rientri in campo Iva. Infatti, sia che si tratti di operazioni imponibili (ad esempio: fabbricato venduto immediatamente dopo la sua costruzione) che di operazioni esenti (ad esempio, fabbricato venduto da impresa non costruttrice che non eserciti l'opzione per l'imponibilità), le imposte ipotecaria e catastale rimangono stabili nella "vecchia" rispettiva misura del 3 e dell'1 per cento. Cambia solamente: il loro importo minimo (che ora non può essere inferiore a euro 200) e l'importo dell'imposta fissa di registro, che passa da 168 a 200 euro. In questo caso non può essere applicata, per le imposte ipotecaria e catastale, la nuova misura fissa di euro 50 perché essa, come già osservato, non si può utilizzare per qualsiasi trasferimento immobiliare, ma solo per quelli che siano tassati con la nuova imposta di registro del 2 o del 9 per cento.



Il quadro comparativo

	Fino al 31.12.2013	Esempio di tassazione	Dal 1.1.2014	Esempio di tassazione	Differenza
CESSIONE DI ABITAZIONE ESENTA DA IVA (SENZA AGEVOLAZIONE PRIMA CASA). BASE IMPONIBILE DI 300.000 EURO (1)					
Imposta di registro	7% (minimo 168 euro)	21.000 euro	9% (minimo 1.000 euro)	27.000 euro	
Imposta ipotecaria	2% (minimo 168 euro)	6.000 euro	50 euro	50 euro	-3.220 euro (-10,62%)
Imposta catastale	1% (minimo 168 euro)	3.000 euro	50 euro	50 euro	
Bollo e tasse ipotecarie	320 euro	320 euro	0	0	
Totale:		30.320 euro		27.100 euro	
CESSIONE DI ABITAZIONE ESENTA DA IVA (CON AGEVOLAZIONE PRIMA CASA). BASE IMPONIBILE DI 300.000 EURO (1)					
Imposta di registro	3% (minimo 168 euro)	9.000 euro	2% (minimo 1.000 euro)	6.000 euro	
Imposta ipotecaria	1% (minimo 168 euro)	168 euro	50 euro	50 euro	-3.556 euro (-36,82%)
Imposta catastale	168 euro	168 euro	50 euro	50 euro	
Bollo e tasse ipotecarie	320 euro	320 euro	0	0	
Totale:		9.656 euro		6.100 euro	
ACQUISTO DI ABITAZIONI ESENTA DA IVA DA PARTE DI SOCIETÀ DI TRADING CHE SI IMPEGNI A RIVENDERE ENTRO 3 ANNI. BASE IMPONIBILE DI 1.000.000 EURO					
Imposta di registro	1% (minimo 168 euro)	10.000 euro	9% (minimo 1.000 euro)	90.000 euro	
Imposta ipotecaria	168 euro	168 euro	50 euro	50 euro	+79.444 euro (+745,53%)
Imposta catastale	168 euro	168 euro	50 euro	50 euro	
Bollo e tasse ipotecarie	320 euro	320 euro	0	0	
Totale:		10.656 euro		90.100 euro	
CESSIONE DI ABITAZIONE IMPONIBILE A IVA. BASE IMPONIBILE DI 400.000 EURO					
Imposta di registro	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	
Imposta ipotecaria	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	+264 euro (+40,24%)
Imposta catastale	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	
Bollo e tributi catastali	320 euro	320 euro	320 euro	320 euro	
Totale:		824 euro		920 euro	
CESSIONE DI FABBRICATO STRUMENTALE IMPONIBILE A IVA. BASE IMPONIBILE DI 1.000.000 EURO					
Imposta di registro	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	
Imposta ipotecaria	3% (minimo 168 euro)	30.000 euro	3% (minimo 200 euro)	30.000 euro	+32 euro (+0,71%)
Imposta catastale	1% (minimo 168 euro)	10.000 euro	1% (minimo 200 euro)	10.000 euro	
Bollo e tributi catastali	320 euro	320 euro	320 euro	320 euro	
Totale:		40.488 euro		40.520 euro	
CESSIONE DI FABBRICATO STRUMENTALE ESENTA DA IVA. BASE IMPONIBILE DI 1.000.000 EURO					
Imposta di registro	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	
Imposta ipotecaria	3% (minimo 168 euro)	30.000 euro	3% (minimo 200 euro)	30.000 euro	+32 euro (+0,71%)
Imposta catastale	1% (minimo 168 euro)	10.000 euro	1% (minimo 200 euro)	10.000 euro	
Bollo e tributi catastali	320 euro	320 euro	320 euro	320 euro	
Totale:		40.488 euro		40.520 euro	
CESSIONE DI TERRENO IMPONIBILE A IVA. BASE IMPONIBILE DI 1.000.000 EURO					
Imposta di registro	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	
Imposta ipotecaria	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	+96 euro (+11,65%)
Imposta catastale	168 euro	168 euro	200 euro	200 euro	
Bollo e tributi catastali	320 euro	320 euro	320 euro	320 euro	
Totale:		824 euro		920 euro	

(1) La base imponibile è pari al prezzo oppure, se l'acquirente è una persona fisica, alla rendita catastale rivalutata

Disallineamento. Il regime per il concedente

Diritto di superficie, il fisco «colpisce» l'avvio del contratto

Luca Miele

Il disallineamento che si genera per effetto dei diversi regimi, contabile e fiscale, riguardanti la costituzione del diritto di superficie va "gestito" dal concedente nella dichiarazione dei redditi mediante opportune variazioni in aumento e in diminuzione. Facendo riferimento al caso più frequente di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, dal punto di vista del bilancio la concessione del bene, che resta nella proprietà del concedente, va considerata alla stregua di una prestazione di servizi a mezzo della quale si concede il cespite a terzi per un periodo limitato di tempo a fronte di un corrispettivo. Se tale provento è conseguito in unica soluzione al momento della costituzione del diritto di superficie, lo stesso va ripartito su tutti gli esercizi della durata della concessione imputandolo a conto economico con la tecnica dei **risconti passivi**. In sostanza, il corrispettivo riconosciuto dal superficario rappresenta per il concedente un componente positivo di natura pluriennale.

Premessa questa impostazione contabile, dal punto di vista delle imposte sui redditi la prassi dell'amministrazione finanziaria (risoluzioni n. 379/E/2008 e 112/E/2009) e la Norma di comportamento Aide n. 183 del 2012 equiparano la costituzione del diritto di superficie alla cessione a titolo oneroso del diritto di proprietà del bene in base all'articolo 9, comma 5, del Tuir secondo il quale le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento, e la costituzione del diritto di superficie costituisce un diritto reale su cosa altrui (articolo 952 codice civile).

Secondo questa consolidata interpretazione, il corrispettivo riconosciuto al concedente concorre alla formazione del suo reddito d'impresa unicamente nell'esercizio di competenza ai sensi dell'articolo 109, comma 2, lettera a), del Tuir (stipula dell'atto ovvero data di effetto costitutivo del diritto reale). Laddove si tratti di un immobile diverso dai beni "merce", il provento si qualifica come plusvalenza che, in presenza dei requisiti di cui all'articolo 86, comma 4, del Tuir, può essere rateizzata in cinque quote costanti.

Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili.

L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso.

Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione.

«Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in quanto in tal caso il cedente si priva del bene e dei diritti sullo stesso in modo sostanzialmente definitivo; assimilazione alla cessione del diritto che, invece, non ha senso in ipotesi di costituzione del diritto di superficie a tempo determinato con la quale non sussiste, per il concedente, alcuna perdita definitiva dei diritti sul bene in quanto alla scadenza del termine il concedente torna pieno proprietario dell'immobile oggetto del diritto di superficie e di ciò che è stato costruito al di sopra di esso. Una diversa interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'articolo 9, comma 5, del Tuir quale norma che statuisce l'imponibilità della costituzione del diritto di superficie ma non le modalità di tassazione che andrebbero, invece, "regolate" sulla base dell'impostazione contabile in ossequio al principio di derivazione. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi. La variazione in aumento è pari alla differenza tra l'ammontare imponibile del corrispettivo e l'ammontare dello stesso imputato al conto economico. Nella maggior parte dei casi, tale disallineamento può comportare anche l'iscrizione di imposte anticipate, laddove sussistano le condizioni prescritte dai principi contabili. L'assetto sin qui descritto (e il conseguente disallineamento) costituisce, di fatto, una deroga al principio di derivazione dell'articolo 83 del Tuir in quanto l'esistenza di una norma fiscale specifica (articolo 9, comma 5, Tuir) prevale sulla impostazione contabile finendo per "riclassificare" un corrispettivo pluriennale in un componente che, ai fini fiscali, rileva in un unico esercizio o, al limite, in cinque esercizi in caso di plusvalenza rateizzabile, come se si trattasse di un provento derivante dalla cessione a titolo definitivo del diritto reale di godimento. Equiparazione che potrebbe avere una ragion d'essere in presenza di una costituzione di diritto di superficie a tempo indeterminato in