

Risposta n. 447

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento IVA applicabile alle operazioni afferenti il conferimento di alcuni immobili (aree e impianti). Articoli 3 e 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e articolo 118, del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

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

QUESITO

Il Comune Alfa (nel prosieguo "*Comune*") ha fatto presente che, con la deliberazione del Consiglio Comunale n. (...), ha approvato l'operazione di riqualificazione e ristrutturazione dei mercati all'ingrosso della Città Beta gestiti da Gamma S.p.A. (di seguito "*Società*") società dallo stesso partecipata al (...).

Il *Comune*, in considerazione degli ingenti investimenti necessari per la realizzazione del progetto di riqualificazione e attraverso la suddetta delibera n. (...), ha inteso rafforzare la struttura patrimoniale della *Società* attraverso un'operazione di conferimento di determinati beni immobili (aree e impianti) già concessi in diritto di superficie da parte del *Comune* alla stessa *Società* sulla base di convenzione stipulata nel (...).

Da quanto prospettato nell'istanza, a seguito delle deliberazioni consiliari nn. (...), la *Società* diveniva l'Ente Istitutore e Gestore dei mercati cittadini.

Sulla base della citata disciplina convenzionale, il *Comune* ha cessato definitivamente la gestione pubblica dei mercati e ha concesso alla *Società* in diritto di superficie, a decorrere dal (...) e per la durata prevista di X anni, il diritto di superficie il compendio delle aree e impianti e attrezzature fisse costituenti i mercati pubblici e l'esercizio dell'impianto pubblico di macello e dell'annesso mercato del bestiame, dismettendo in tal modo la sua gestione diretta.

A fronte della concessione del diritto di superficie sui predetti beni immobili, il *Comune* emetteva una regolare fattura, per un importo di (...) più IVA, nei confronti della *Società*; detto importo rappresentava un mero acconto dell'effettivo valore del diritto di superficie concesso.

Con la sopra menzionata deliberazione consiliare n. (...), sono state approvate una serie di operazioni volte a consentire alla *Società* di porsi nelle condizioni soddisfacenti per sostenere gli investimenti programmati al fine della riqualificazione dei mercati, con particolare riferimento a quelli di medio e lungo periodo, attraverso un rafforzamento del patrimonio e l'incremento del rapporto tra risorse proprie e quelle di terzi, con conseguente maggiore garanzia funzionale a facilitare l'accesso ai finanziamenti. Trattasi delle seguenti operazioni:

a) risoluzione anticipata e consensuale del diritto di superficie costituito a favore della *Società* con la citata convenzione del (...), che ha disciplinato la concessione in uso a titolo oneroso degli immobili, di proprietà del *Comune*, strumentali all'esercizio dell'attività di gestione dei mercati. Per detta risoluzione anticipata non è previsto alcun tipo di corrispettivo ma viene definito un corrispettivo a conguaglio (quantificato in euro ... a tutto il maggio 2019) dovuto dalla *Società* al *Comune* per il periodo di godimento del diritto dal ... al 2019;

b) acquisizione da parte del *Comune* di alcuni fabbricati (...) della *Società* al valore stimato dall'Agenzia delle Entrate pari a euro (...) allo scopo esclusivo di regolare il debito della *Società* verso lo stesso *Comune*,

c) conferimento da parte del *Comune* alla *Società* del compendio di aree e

fabbricati inerenti tutti i mercati all'ingrosso, beni stimati dall'Agenzia delle entrate in euro (...) e contestuale emissioni di azioni con un valore nominale unitario di euro (...) in favore del socio *Comune*.

Ciò posto, il *Comune* chiede di conoscere il trattamento tributario applicabile alle operazioni concernenti sia la risoluzione anticipata e consensuale del diritto di superficie di cui al punto a), sia il conferimento del compendio di aree e fabbricati inerenti i mercati all'ingrosso di cui al punto b).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il *Comune* ritiene che, relativamente alla risoluzione anticipata consensuale del diritto di superficie, il corrispettivo determinato a conguaglio per il periodo di godimento (dal ... al 2019) del diritto sia da assoggettare ad IVA nella misura ordinaria e con applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1%, in quanto il medesimo ente agisce nell'ambito di un'attività commerciale.

Per quanto attiene al conferimento delle aree e di fabbricati strumentali all'attività di mercati all'ingrosso, l'istante ritiene che tale operazione possa costituire un'operazione avente per oggetto una cessione di beni rilevante agli effetti dell'IVA, con aliquota propria in considerazione della tipologia di bene immobile mentre, relativamente alle altre imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali) si possa applicare quanto previsto dall'articolo 118 del decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di stabilire se una determinata operazione possa o meno rientrare nell'ambito applicativo dell'IVA è necessario che sussistano i presupposti impositivi (soggettivo e oggettivo dando per scontato nel caso di specie quello territoriale).

In merito alla determinazione del presupposto soggettivo d'imposta l'articolo 13 della Direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112, al paragrafo 1, prevede che *"gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni "*, a esclusione dei casi in cui il loro mancato assoggettamento all'imposta provocherebbe *"distorsioni della concorrenza di una certa importanza"*.

Lo stesso articolo 13, paragrafo 1, della citata Direttiva n. 112 dispone, altresì, che *"in ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili"*. Pertanto, ai fini della rilevanza o meno agli effetti dell'IVA degli enti di diritto pubblico, ai sensi del citato articolo 13, è necessario verificare se:

- a) l'ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità;
- b) il mancato assoggettamento al tributo non comporti una distorsione della concorrenza di una certa importanza;
- c) l'attività esercitata non rientri tra quelle indicate all'Allegato I della stessa Direttiva n. 112 del 2006.

Relativamente alla condizione che l'ente agisca o meno nella veste autoritativa, la Corte di Giustizia CE ha chiarito che al riguardo non assumono rilievo l'oggetto o le finalità dell'attività né tantomeno l'appartenenza dei beni, dallo stesso ente eventualmente utilizzati, al proprio demanio o patrimonio (cfr. risoluzioni n. 339/E del 30 ottobre 2002, n. 25/E del 5 febbraio 2003, n. 36/E del 12 marzo 2004, n. 134/E del 15 novembre 2004, n. 352/E del 5 dicembre 2007; n. 122/E del 6 maggio 2009). Ciò che risulta dirimente a tali fini, come precisato dalla Corte, sono *"le modalità di esercizio delle attività"* effettuate dagli enti medesimi e, più specificatamente, la circostanza che gli stessi agiscano in quanto *"soggetti di diritto pubblico"* o in quanto *"soggetti di diritto privato"*.

In concreto, le modalità di svolgimento dell'attività concernono il rapporto fra l'ente pubblico e il soggetto con il quale lo stesso ente opera al fine di verificare se lo stesso sia caratterizzato *"dall'esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale, le reciproche posizioni soggettive"* (cfr. risoluzioni n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 122/E del 6 maggio 2009) .

Sul piano interno, ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rientrano nell'ambito applicativo dell'IVA le *"cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate (...) nell'esercizio di imprese (...)"*

Sotto il profilo oggettivo, l'articolo 2, comma 2, prevede che *"costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"*.

Sotto il profilo soggettivo, ai sensi del successivo articolo 4, primo comma, si intende per esercizio di imprese *"l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività commerciali (...) di cui all'art. 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del Codice civile"*.

Il predetto articolo 4, al quarto comma, dispone che per gli enti, pubblici e privati, che non hanno *"per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali"*.

Nell'eventualità che l'ente realizzi un'attività non riconducibile tra quelle in ogni caso commerciali di cui al citato articolo 2195 del codice civile, al fine di appurare la natura commerciale dell'attività intrapresa risulta necessario verificare, caso per caso, la sussistenza di un'eventuale organizzazione in forma d'impresa.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha già avuto modo di chiarire i criteri che tipizzano la natura commerciale di un'attività che viene intrapresa (cfr. risoluzioni nn. 286/E del 2007, 348/E del 2008, 122/E e 169/E del 2009).

Nel caso di specie, l'attività posta in essere dal *Comune* rientra nella generale attività di gestione del proprio patrimonio immobiliare tra cui la gestione dei mercati pubblici, rilevante ai fini IVA poiché integra i criteri, relativamente al concetto di organizzazione d'impresa, propri di un'attività economica.

Ed infatti, nell'ambito della gestione dei mercati pubblici, i rapporti tra il *Comune* e la *Società* sono regolati dalla convenzione stipulata nel ... con la quale si è provveduto alla concessione del diritto di superficie delle aree e dei fabbricati su cui insistono i mercati all'ingrosso orto-frutticolo, avicunicolo, ittico, delle carni e del mercato bestiame e il pubblico macello.

L'articolo 13 della citata convenzione, in particolare prevede che i rapporti di credito e di debito, scaturenti dalla medesima, sarebbero stati oggetto di un successivo atto che avrebbe dovuto tener conto del "*valore differenziale dei beni immobili conferiti in diritto di superficie e di quelli mobili ceduti*", alla *Società* nonché dei beni che la medesima *Società* avrebbe dovuto realizzare ai sensi dell'articolo 4 della stessa convenzione.

I predetti rapporti, come evidenziato dall'istante, sono stati disciplinati e definiti con propria deliberazione n. (...) che, più specificamente ha riconosciuto unicamente quanto dovuto dalla *Società* per il periodo di godimento del diritto di superficie, dal ... al 2019, importo fissato in euro (...).

Sulla base di tali circostanze, appare corretta la tesi del *Comune* di escludere che l'esercizio dell'attività in oggetto avvenga in qualità di pubblica autorità anche in considerazione che la regolazione dell'assetto delle posizioni giuridiche viene disciplinato su base pattizia secondo le regole proprie degli operatori economici privati.

Posto che il *Comune* nell'effettuare le predette operazioni non esercita alcuna

attività di tipo autoritativo nel senso sopra descritto, al fine di stabilire la rilevanza o meno ai fini dell'IVA delle stesse è necessario verificare la sussistenza dei presupposti impositivi, sia soggettivo sia oggettivo considerando sussistente quello territoriale, alla luce di quanto sopra precisato.

Al riguardo, si rileva che l'importo di euro (...), posto a carico della *Società*, in sede di risoluzione anticipata consensuale della convenzione costitutiva del diritto di superficie, rappresenta - secondo quanto affermato dall'istante - un corrispettivo a conguaglio per il periodo di godimento del diritto tra il ... e il 2019 (tenuto conto degli acconti già versati), rilevante ai fini IVA, ai sensi del citato articolo 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sussistendo il presupposto soggettivo, come sopra evidenziato, tale compenso deve essere assoggettato ad IVA. Esso infatti è relativo a beni oggettivamente strumentali ad un'attività commerciale, che si prestano ad uno sfruttamento economico da parte del *Comune* che li utilizza, cedendoli, al fine di realizzare introiti di una certa stabilità e rilevanza.

In proposito si precisa che si ritiene corretta l'assimilazione alla locazione di beni strumentali, così come sostenuto dall'istante. La costituzione di un diritto di superficie costituisce una cessione di beni soggetta ad IVA. Di conseguenza, in virtù del principio di alternatività Iva-registro di cui all'art. 40 del TUR, si ritiene che tale operazione sia soggetta ad imposta di registro in misura fissa, e non nella misura dell'1%.

In merito alle operazioni di conferimento avente ad oggetto una pluralità di terreni e fabbricati strumentali, oltre che di eventuali impianti annessi, si precisa che dalle relative perizie di stima, effettuate dall'Agenzia delle Entrate, si può evincere che i complessi immobiliari (sia "*mercato ortofrutticolo*" e sia il "*mercato ittico-floricolo*") rappresentano in particolare capannoni, spazi dedicati all'esposizione ed alla vendita, piccoli uffici, magazzini anche con celle frigorifere, depositi, tettoie ed altri locali tecnici funzionali alle attività connesse alla gestione e all'operatività dei mercati.

Dall'analisi delle citate perizie di stima si rinviene che oggetto degli atti di conferimento siano beni immobili strumentali all'esercizio dell'attività di gestione dei mercati generali.

Nell'istanza è rappresentato che il compendio dei beni oggetto di conferimento non rappresenta un'azienda o un ramo di essa. Pertanto, l'operazione di conferimento descritta configura una cessione di beni, ai sensi del predetto articolo 2, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, da assoggettare ad IVA secondo il regime e l'aliquota propria del bene trasferito.

In merito al particolare regime da applicare, si precisa che lo stesso d.P.R. n. 633 del 1972 all'articolo 10, n. 8 ter) prevede l'esenzione dall'IVA per *"le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse (...) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione"*.

Per quanto concerne l'eventuale applicazione di altri tributi indiretti, si precisa che l'articolo 118 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), prevede, tra l'altro, che *"i trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai comuni, dalle province e dai consorzi tra tali enti a favore di aziende speciali o di società di capitali di cui al comma 13 dell'articolo 113 sono esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura (...)"*.

Il predetto articolo 113, comma 13, dispone, tra l'altro, che *"gli enti locali, anche in forma associata, nei casi in cui non sia vietato dalle normative di settore, possono conferire la proprietà delle reti, degli impianti e delle altre dotazioni patrimoniali a società a capitale interamente pubblico, che è incedibile (...)"*.

Nella fattispecie prospettata il capitale pubblico è quasi interamente posseduto dal *Comune*. In effetti, relativamente alla parte marginale, pari allo (...), il *Comune* ha

fatto presente che sono in corso le procedure per la sua acquisizione.

Pertanto, si può ritenere che, relativamente alla fattispecie in esame, il *Comune* potrà beneficiare dell'esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta ipotecaria e catastale ai sensi dell' citato art. 118.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)