

Risposta n. 200

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 -Trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficiaria su immobili strumentali (terreni e fabbricati) - Quesiti IVA e imposte sui redditi.

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, "la Società", "l'Istante" o "il Contribuente") riferisce di essere stata costituita nel 1970 e di avere come oggetto sociale "*l'acquisto di beni immobili da destinarsi ad attività sportive e ricreative in genere; la costruzione dei relativi impianti sia direttamente che mediante concessione a terzi; la locazione, l'affitto, la vendita, la permuta degli immobili e degli impianti di cui sopra*" (v. articolo 2 dello Statuto della Società).

Dall'anno della sua costituzione, la Società afferma di aver realizzato una sola attività economica tra quelle comprese nell'oggetto sociale e cioè la concessione in locazione a terzi degli immobili acquistati e costruiti. In particolare, l'Istante afferma di non aver mai esercitato l'attività di vendita di impianti e fabbricati dallo stesso realizzati.

L'unica operazione di vendita immobiliare effettuata nel corso degli anni ha

riguardato, nel 2005, la porzione di un terreno edificabile con sovrastanti e preesistenti fabbricati, non costruiti né ristrutturati dal Contribuente.

La Società fa presente che la parte più rilevante degli immobili di sua proprietà è stata locata, nel corso degli anni, all'Associazione sportiva dilettantistica "Beta" (di seguito, "la ASD" o "l'Associazione"), costituita nel 1970 dagli allora soci della medesima Società.

Ciò posto, l'Istante afferma di voler stipulare un contratto con la ASD avente ad oggetto la costituzione, a titolo oneroso, della proprietà superficiaria e del diritto di superficie su determinati immobili di proprietà della Società, in buona parte coincidenti con quelli attualmente concessi in locazione all'Associazione.

Tale contratto sarebbe preceduto, per gli immobili in cui ciò risulta possibile, da un'operazione, a cura del Contribuente, di frazionamento e ri-accatastamento tesa a identificare le frazioni immobiliari dotate di autonomia funzionale e reddituale oggetto del diritto di superficie e della proprietà superficiaria.

Per effetto dell'operazione in commento, l'Associazione acquisterebbe, ai sensi dell'articolo 952 del codice civile, per un periodo di tempo determinato (20 anni), la piena proprietà sulle costruzioni già esistenti sul suolo, con possibilità di effettuare interventi sulle stesse. Alla scadenza del contratto, la proprietà di dette costruzioni tornerebbe alla Società.

Relativamente alle modalità di pagamento del corrispettivo, quest'ultimo verrebbe pagato mediante accollo da parte della ASD di un debito che l'Istante ha nei confronti di un istituto bancario a titolo di finanziamento.

La Società evidenzia, altresì, che la descritta operazione è motivata da ragioni di carattere economico, gestionale e imprenditoriale. In particolare, il Contribuente fa presente che:

- la ASD, in relazione agli immobili di cui trattasi, ha intenzione di pianificare e realizzare nuove opere nonché interventi di manutenzione straordinaria e di ristrutturazione delle costruzioni già esistenti;

- la Società non intende procedere agli interventi sopra descritti, bensì ha interesse a una più razionale gestione del comparto immobiliare stabilmente destinato all'utilizzazione da parte dell'Associazione.

Ciò posto, l'Istante riferisce che gli immobili in commento sono fabbricati e terreni che rappresentano beni strumentali per la Società e per i quali sono in corso le pratiche catastali. In attesa della conclusione delle pratiche catastali, il Contribuente indica le rispettive categorie catastali presunte:

"Catasto di XXXX, foglio 77, mappali:

89 - Parcheggio e strada di entrata e di uscita

274 sub. 1 - cat. D/1 - cabina elettrica

520 - area urbana

70 sub. 8 - cat. D/1

70 sub. 6 - cat. D/6 - palestre polivalente

92 sub. 11 (ex 9) - cat. D/6 - palestra, spogliatoi

92 sub. 14 (ex 9) - cat. D/6 - Uffici palestra

70 sub. 10 (ex 4) - cat. D/6 - Campi da tennis

70 sub. 15 (ex 7) - cat. D/6 - Campo da tennis coperti

70 sub. 12 (ex 5) - cat. C/1 - Bar piscina

92 sub. 13 (ex 9) - cat. C/1 - Bar palestra

92 sub. 12 (ex 9) - cat. D/6 - Centro estetico

88 - cat. D/6 - Campi calcio

70 sub. 11 (ex 5) - cat. D/6 - piscine esterne

70 sub. 14 (ex 7) - cat. D/6 - campi tennis coperti, spogliatoi

70 sub. 9 (ex 4) - cat. D/6 - Campi tennis

511 sub. 2 (ex 1) - cat. C/2 - depositi

508 sub. 1 - cat. C/4 - uffici

508 sub. 2 - cat. C/3 - uffici

508 sub. 3 - cat. A/3 - casa custode

266 - terreno

268 - terreno

519 - terreno".

Tanto premesso, la Società chiede di sapere:

1) se il trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficaria sugli immobili in argomento costituisca o meno un'operazione esente da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "Decreto IVA"). L'Istante afferma di non avere, nei confronti di detti immobili, lo status di impresa costruttrice e di ristrutturazione;

2) se, in caso di applicabilità del regime di esenzione, l'operazione in argomento sarebbe esclusa ai fini del calcolo della percentuale di detrazione (cd. pro-rata) ai sensi dell'articolo 19 bis, comma 2, del Decreto IVA;

3) come debba essere considerato, ai fini delle imposte sui redditi, il corrispettivo previsto per la cessione del diritto di superficie e della proprietà superficaria tramite accollo di debito. La Società fa presente, al riguardo, di redigere il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile;

4) se, ai fini IVA e delle imposte dirette, vi siano dei criteri normativi che le parti debbono utilizzare ai fini della determinazione del corrispettivo relativo all'operazione in esame, in modo da riflettere i reali valori di mercato ed evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione ai quesiti posti, l'Istante ritiene che:

1) l'operazione di cui trattasi sia esente da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8-ter), del Decreto IVA, in quanto il trasferimento de quo riguarda fabbricati strumentali che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa

utilizzazione senza radicali trasformazioni, in relazione ai quali la Società non riveste la qualifica di impresa costruttrice o di ripristino;

2) sia applicabile l'articolo 19 bis, comma 2, del Decreto IVA in quanto, oltre ad essere occasionale, il trasferimento comporta la cessione a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficiaria su beni ammortizzabili. Pertanto, l'operazione de quo non rileva ai fini della determinazione del pro-rata di detraibilità IVA;

3) alla luce del principio contabile OIC n. 12 il provento in questione debba essere considerato un ricavo pluriennale, che concorrerà a determinare il proprio reddito di impresa nei venti anni di durata del contratto. In particolare, l'ammontare del debito accollato dalla ASD dovrà essere ripartito per quote periodiche di pari importo e dette quote rappresenteranno i ricavi annuali dell'Istante durante tutto il periodo di vigenza del contratto.

In via subordinata, qualora tale soluzione non appaia corretta, il Contribuente ritiene che i proventi derivanti dall'operazione de quo debbano essere qualificati quali plusvalenze, data la natura strumentale degli immobili in questione, con l'applicazione dell'articolo 86, comma 4, del TUIR e la possibilità di de-terminare l'imponibile anche per quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi;

4) non sussistano criteri normativi utilizzabili ai fini della determinazione del valore di mercato/normale in caso di cessione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria. La libera determinazione del corrispettivo rimessa alla contrattazione delle parti contraenti - a parere della Società - non può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria se non in ipotesi gravi di evidente antieconomicità.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva quanto segue.

Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche deve, tra l'altro, espressamente riportare *"d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i pro-venti*

delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette" [cfr. articolo 90, comma 18, lettera d), della legge 27 dicembre 2002, n. 289]. La violazione di questa clausola comporta, ai fini fiscali, la perdita della qualifica di ASD con conseguente perdita in capo all'ente di ogni beneficio fiscale [cfr. anche articolo 4, settimo comma, lettera a) del Decreto IVA e articolo 148, comma 8, lettera a), del TUIR].

Nel caso in esame, l'articolo 5.5 dello Statuto dell'Istante prevede che: "*Alla qualità di socio (...) è connesso l'obbligo di far parte in qualità di associato dell'Associazione denominata "Beta" (...) (ente conduttore di tutti gli impianti sportivi di proprietà della società) con i relativi diritti e doveri risultanti (...)*".

L'articolo 5 dello Statuto della ASD a sua volta prevede che: "*1. I soci cessano di appartenere all'Associazione per decadenza od espulsione. 2. La de-cadenza del Socio si verifica nel caso di alienazione delle azioni della società Alfa S.p.A.*".

Si osserva, inoltre, che il responsabile legale e socio amministratore della Società è anche presidente e socio amministratore della ASD.

Nel caso in esame, il pagamento a favore dell'Istante dei canoni di locazione o del corrispettivo per la cessione del diritto di superficie sono suscettibili di costituire una indiretta distribuzione degli utili conseguiti dall'ASD ai suoi associati (si veda la risoluzione n. 9/E del 2007).

Resta, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria sui predetti aspetti.

Ciò premesso, in merito ai dubbi interpretativi prospettati nei diversi quesiti sollevati, si evidenzia quanto segue.

Quesito 1

L'articolo 10, primo comma, n. 8-ter), del Decreto IVA stabilisce che sono esenti da imposta "*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 effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle*

imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

Al riguardo, la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, al paragrafo 5.2., ha precisato che le cessioni di fabbricati strumentali sono esenti da IVA, ad eccezione di quelle:

"1) effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

2) [n.d.r. e di quelle] per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

Per il citato documento di prassi *"le cessioni di fabbricati strumentali per natura, imponibili per obbligo di legge, sono solo quelle poste in essere dall'impresa che li ha costruiti o recuperati entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori. In tutti gli altri casi, le cessioni di immobili strumentali sono esenti da IVA, fermo restando il diritto del soggetto cedente di optare per l'imponibilità nell'atto di cessione".*

Ciò posto, fermo restando che la verifica dei requisiti per l'applicazione della disposizione di esenzione in argomento implica delle valutazioni di fatto non esperibili in sede di interpello, sulla base degli elementi forniti dall'Istante si formulano le seguenti osservazioni.

La costituzione del diritto di superficie e della proprietà superficaria di cui all'articolo 952 del codice civile è, agli effetti dell'IVA, una cessione di beni imponibile ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del Decreto IVA, secondo cui *"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".*

In relazione agli immobili oggetto dell'operazione in commento, la Società

riferisce che trattasi di fabbricati strumentali per natura con riferimento ai quali non possiede lo status di impresa costruttrice o ripristino.

È da ritenere, pertanto, che la costituzione del diritto di superficie e il trasferimento della proprietà superficaria degli stessi possa avvenire in esenzione da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8-ter), del Decreto IVA, salvo opzione per l'imposizione da parte del Contribuente, a condizione che, a seguito della conclusione delle pratiche catastali, la qualifica di fabbricati strumentali per natura sia confermata dalla categoria catastale definitiva.

Ad ogni buon fine, si ricorda che la circolare n. 22/E del 2013 ha chiarito che "*sono fabbricati strumentali per natura (vale a dire, quelli che "per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni") le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali "B", "C", "D", "E" e nella categoria "A10" qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio.*

Per quanto riguarda il trattamento fiscale delle pertinenze di fabbricati (ad esempio, box, cantine, ecc.), si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, in base ai quali la sussistenza del vincolo pertinenziale - rendendo il bene una proiezione del bene principale - consente di attribuire all'immobile pertinenziale la stessa natura e, conseguentemente il regime fiscale previsto per l'immobile principale (...)".

Quesito 2

Con il quesito in oggetto l'Istante chiede se il trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficaria su beni ammortizzabili rilevi ai fini della determinazione del pro-rata di detraibilità IVA.

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e/o servizi afferenti operazioni esenti, mentre quella relativa all'acquisto di beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri

oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati (cfr. articolo 19, commi 2 e 4, del Decreto IVA nonché circolari 19 dicembre 1997, n. 320 e 17 gennaio 2018, n. 1).

In merito al pro-rata di detraibilità, l'articolo 19, comma 5, del Decreto IVA stabilisce che tale diritto spetta in misura proporzionale alle operazioni imponibili e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis del medesimo Decreto IVA (cd. pro-rata di detraibilità).

Ai sensi del comma 1 della disposizione da ultimo richiamata, il pro-rata di detraibilità è determinato in base al "*rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo*" (v. articolo 19-bis, comma 1, del Decreto IVA).

Il successivo comma 2, nell'elencare le operazioni di cui non si deve tener conto ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità, menziona, fra l'altro, le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) dell'articolo 10 del decreto IVA n. 633 "*quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili*".

In base allo Statuto, l'oggetto dell'attività propria della Società è l'acquisto di beni immobili da destinarsi ad attività sportive e ricreative, dalla costruzione dei relativi impianti nonché dalla locazione e dall'affitto di detti immobili e impianti, nonché la vendita e permuta di immobili e impianti.

Tuttavia, secondo quanto affermato dal Contribuente, queste ultime (vendita e permuta) costituiscono, rispetto alle ordinarie attività di acquisto e locazione di beni immobili, operazioni occasionali nell'ambito dell'attività dell'Istante: al riguardo, l'istante dichiara che, dalla data di costituzione (1970), l'unica cessione immobiliare che la Società ha effettuato ha riguardato, nel 2005, la porzione di un terreno edificabile con soprastanti fabbricati non costruiti né ristrutturati dall'Istante.

Sulla base della situazione di fatto esposta dall'Istante e qui assunta acri-

ticamente, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria, in caso di mancato esercizio dell'opzione per l'imponibilità e di applicazione del regime di esenzione dall'IVA, l'operazione in esame non rileverà ai fini della determinazione del pro-rata di detraibilità, in quanto rientrante fra le operazioni che "*non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili*".

Resta fermo che, all'atto della costituzione del diritto di superficie in argomento, l'Istante, ponendo in essere un'operazione esente da IVA, dovrà procedere alla rettifica della detrazione dell'imposta operata inizialmente sui fabbricati, ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 2, del Decreto IVA, sempre che:

- si sia provveduto ad esercitare la detrazione iniziale;
- non siano decorsi i termini temporali (dieci anni per i fabbricati, cinque anni per gli altri beni ammortizzabili, anno di utilizzazione per altri beni e servizi) previsti dallo stesso articolo 19-bis2.

Riguardo alle modalità di rettifica, si rinvia ai chiarimenti forniti con circolare n. 12/E del 1° marzo 2007, par. 1, secondo cui per i fabbricati deve essere operata "*in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni (...) l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio*".

Si evidenzia, infine, che non è detraibile l'IVA relativa a spese (ad es: consulenze, perizie, etc.) sostenute per effettuare direttamente l'operazione in esame, esente dal tributo ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), del Decreto IVA.

Quesito 3

L'articolo 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell' articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche "*per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all' articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il*

bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili". Per le cd. micro-impresе, quindi, restano ferme le disposizioni del Testo unico che si fondano sulla ricostruzione giuridico-formale delle operazioni rilevate in bilancio (cfr. circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS adopter).

In relazione a quanto precede se la società istante dovesse configurarsi come micro-impresa, la cessione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria su un bene immobile contabilmente iscritto nell'attivo immobilizzato, per effetto del combinato disposto dell'articolo 9, comma 5, e dell'articolo 86, comma 1, lettera a), del TUIR, implica il realizzo di una plusvalenza che, ai sensi del comma 4 dello stesso articolo 86 TUIR, concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui la plusvalenza è stata realizzata (ossia, in base all'articolo 109, comma 2, lettera a), del TUIR, nell'esercizio in cui viene stipulato l'atto di concessione del diritto, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo del diritto reale), salva la facoltà del concedente di far concorrere all'imponibile la plusvalenza in quote costanti nell'esercizio di stipulazione dell'atto e nei successivi, ma non oltre il quarto, nel caso i beni oggetto della concessione siano posseduti da non meno di tre anni.

Come già chiarito con la risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009, nell'ipotesi di costituzione del diritto di superficie, non si è in presenza di una cessione in senso proprio, bensì della costituzione di un diritto reale di godimento, per la quale non è possibile individuare un costo storico, poiché il diritto nasce solo al momento della sua costituzione: la piena proprietà non incorpora in sé, per così dire in potenza, anche l'eventuale diritto di superficie. Quest'ultimo, infatti, rappresenta una deroga al principio dell'accessione, deroga in virtù della quale il proprietario del suolo non acquista la proprietà del bene che insiste o che sarà costruito sul suolo stesso. La

costituzione del diritto di superficie, pertanto, non intacca la proprietà del suolo, ma impedisce che la stessa si espanda a ciò che insiste sopra il suolo (o sotto di esso). Soltanto alla scadenza dello stesso ci sarà un espandersi della proprietà a ciò che è stato costruito, cosa che tuttavia sembra esclusa nel caso in esame, dal momento che, come sopra ricordato, la legge impone l'obbligo del ripristino dello stato dei luoghi a carico dell'esercente a seguito della dismissione dell'impianto.

Si ricorda, inoltre, il principio affermato ai fini della deducibilità del costo del terreno, in base a cui l'acquisto del diritto di superficie non è comprensivo del valore del terreno e il diritto di superficie non incorpora il valore del terreno e che soltanto l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato è sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno stesso (cfr. risoluzione 5 luglio 2007, n. 157/E; risoluzione 27 luglio 2007, n. 192/E), mentre con il diritto di superficie a tempo determinato non esiste un definitivo depauperamento in capo al proprietario.

Diversamente, qualora l'impresa non risulti riconducibile alle micro-imprese di cui all' articolo 2435-ter del codice civile, trovano applicazione i chiarimenti forniti con la risoluzione 15 maggio 2018, n. 37/E. Ne consegue che ai fini IRES il corrispettivo conseguito per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorre alla formazione del reddito di impresa come ricavo e non come plusvalenza come imputato in bilancio in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del TUIR.

Quesito 4

Il presente quesito deve ritenersi inammissibile, per mancanza di obiettive condizioni di incertezza, dal momento che i criteri normativi per la determinazione del corrispettivo sono contenuti nell'articolo 13 del Decreto IVA.

Alla luce di ciò, in relazione a tale quesito, non si producono gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)