

**Risposta n. 699/2021**

**OGGETTO:** Trattamento ai fini delle imposte indirette di un contratto di partenariato pubblico-privato mediante proposta di locazione finanziaria di opera pubblica.

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

**QUESITO**

Il Comune istante rappresenta di voler attivare un progetto di partenariato pubblico-privato mediante una proposta di locazione finanziaria di opera pubblica, ai sensi del combinato disposto degli articoli 187 e 183 del decreto legislativo n. 50 del 2016, avente ad oggetto la progettazione esecutiva, la realizzazione, il finanziamento nonché la manutenzione (ordinaria e straordinaria) e la gestione del servizio del futuro centro natatorio sito in XXX.

Sulle aree oggetto di intervento, di proprietà comunale, sono situati:

- un impianto sportivo pubblico, composto da campi di calcio e da strutture immobiliari di pertinenza per la gestione dell'attività sportiva, affidato *pro tempore* in concessione d'uso ad una associazione sportiva dilettantistica ("ASD") dall'anno 2009 con scadenza al luglio 2021, fatta salva, per ragioni di pubblico interesse, la scadenza anticipata in caso di perfezionamento delle procedure di Partenariato Pubblico Privato,

a fronte del quale la Società versa annualmente al Comune il canone di Euro XXX, oltre Iva;

- un'area adibita a parco pubblico sistemata a verde (ex centro sportivo);
- una piscina, realizzata nel 1975, composta da due vasche natatorie, gestita nel passato in economia dall'Ente e, dall'anno 1999, da una società "in house" dello stesso istante ("Alfa Spa"), in virtù di un contratto di servizio per la gestione dei servizi sportivi e ricreativi; per l'utilizzo dell'impianto la predetta società non versa alcun canone.

L'istante specifica, al riguardo, che in data XXX 2018, e successivamente in data XXX 2019 (proposta modificata secondo le richieste dell'Ente), è pervenuta al Comune una proposta di Partenariato Pubblico Privato (di seguito, "PPP"), da parte di un'ATI operatore privato (di seguito anche "Operatore"), ai sensi dell'art. 183, comma 15, del decreto legislativo n. 50 del 2016, per la ristrutturazione ed ampliamento del centro esistente e successiva gestione dello stesso; più precisamente, l'ATI ha proposto un'operazione di "leasing in costruendo con gestione".

L'area interessata dall'intervento di PPP proposto dall'Operatore riguarda l'intera area occupata da parco pubblico, ed una porzione della superficie dell'impianto di Via XXX, affidato *pro tempore* in concessione d'uso all'ASD, sopra descritte.

La superficie rimanente, estranea alla proposta di PPP, riguardante la porzione residua dell'ASD e la piscina, anche sopra descritte, sarà interessata dalla realizzazione di un nuovo impianto sportivo per l'attività del calcio a seguito della demolizione della piscina esistente e la realizzazione di nuove strutture immobiliari e campi gioco; tale intervento è inserito nel finanziamento dello Stato a favore del Comune, del bando "XXX". Con DPCM del XXX, in attuazione del decreto-legge n. XXX, è stato confermato al riguardo il finanziamento di Euro XXX a favore dell'istante.

In sede di documentazione integrativa, l'istante precisa che la realizzazione del nuovo impianto sportivo non costituisce oggetto di quesito, e che il DPCM richiamato non si riferisce al progetto di partenariato pubblico oggetto del quesito.

Qualora l'istruttoria della proposta si concludesse con il riconoscimento dell'interesse pubblico, la realizzazione del progetto di PPP prevedrebbe le seguenti fasi:

a) indizione di una procedura pubblica ad evidenza pubblica sulla base della proposta presentata dall'ATI per la scelta dei partner per realizzare il programma di intervento. Vista la tipologia dell'operazione, si prevede la partecipazione di un raggruppamento temporaneo di imprese, nell'ambito del quale saranno designati il soggetto finanziatore (istituto finanziario), il soggetto realizzatore dell'opera e il soggetto deputato alla gestione e manutenzione della stessa;

b) stipula di una convenzione quadro per regolare i rapporti tra le parti, con riferimento alla quale viene allegata una bozza di convenzione;

c) sottoscrizione di un contratto di leasing immobiliare della durata di anni 20 tra il Comune ed il soggetto finanziatore, avente ad oggetto la realizzazione del nuovo centro natatorio, previa demolizione degli impianti attualmente esistenti e la successiva gestione. Alla scadenza del contratto di leasing, il Comune potrà esercitare il diritto di riscatto, con conseguente acquisizione dei fabbricati costruiti;

d) costruzione dell'opera da parte del soggetto realizzatore, il quale sarà pagato dal soggetto finanziatore a stati di avanzamento lavori;

e) al completamento dei lavori di edificazione, affidamento della gestione e manutenzione del nuovo centro natatorio al soggetto gestore, dietro pagamento di un canone a favore del Comune.

Allo scopo di consentire la stipula del contratto di leasing immobiliare, il Comune intende cedere gratuitamente al soggetto finanziatore il diritto di superficie sull'area su cui sarà realizzato il centro da costruire, per un periodo di 33 anni, in via preventiva rispetto alla stipula della predetta convenzione-quadro. *"La gratuità della cessione, peraltro, - prosegue l'istante - si giustifica per il semplice fatto che qualsiasi corrispettivo dovesse essere pagato dall'istituto finanziatore al Comune concorrerebbe alla formazione del costo di realizzazione del nuovo centro natatorio e quindi sarebbe*

*a tale titolo addebitato allo stesso Comune, sotto forma di canoni di leasing".*

Alla luce di quanto sopra, il Comune chiede quale sia il corretto trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, applicabile alle operazioni sopra descritte e, in particolare, con riferimento al trasferimento del diritto di superficie, nonché alla detraibilità dell'Iva addebitata al Comune, con l'aliquota del 10%, sui canoni di leasing immobiliare, tenuto conto del fatto che i canoni di gestione del centro natatorio, che saranno versati dal gestore al Comune, saranno senz'altro assoggettati ad Iva con aliquota ordinaria.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che l'intera operazione sia rilevante ai fini dell'applicazione dell'Iva, inclusa la cessione gratuita del diritto di superficie.

Al riguardo, l'istante segnala innanzitutto che per la parte interessata dal PPP attualmente in concessione all'ASD, il Comune percepisce il canone annuo di Euro XXX oltre Iva, e comunque tutte le operazioni di realizzazione del nuovo centro sportivo sono funzionali all'esercizio di un'attività - la gestione dei nuovi impianti affidata al soggetto gestore - rilevante ai fini dell'Iva.

In relazione alla costruzione del nuovo centro natatorio, il Comune ritiene applicabile l'aliquota Iva del 10% in quanto gli impianti sportivi di quartiere sono considerati opere di urbanizzazione secondaria ai sensi dell'art. 44 della legge n. 865 del 22 ottobre 1971, che ha integrato l'articolo 4 della legge n. 847 del 29 settembre 1964. Tenuto conto che alla scadenza del contratto di leasing il Comune potrà esercitare il diritto di riscatto dei fabbricati costruiti, si è ritenuto corretto applicare le disposizioni previste dall'articolo 16, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sussistono, dunque, a parere dell'istante, i presupposti per l'applicazione del tributo unionale alla totalità delle cessioni/prestazioni innanzi descritte, tenuto altresì conto che:

- l'attività di sfruttamento di beni immobili è pacificamente riconducibile, sotto il profilo oggettivo, al presupposto di applicazione dell'Iva, secondo il costante orientamento della Corte di Giustizia UE (si veda, *ex multis*, Sentenza della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C- 230/94);

- nello stesso senso, è la prassi dell'Agenzia (conformi, Risoluzioni n. 122 del 2009, n. 286 del 2007, e n. 169 del 2009);

- sotto il profilo oggettivo, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, *"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"*;

- ai sensi del successivo art. 2, punto 4), del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972, *"costituiscono cessioni di beni.. le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36- bis"*. La circostanza che la previsione appena riportata richiami l'esercizio della detrazione *"a norma dell'articolo 19"* del decreto Iva, e non *"di cui all'articolo 19"* del medesimo decreto (come accade nel successivo n. 5) del medesimo comma 2 del sopra citato articolo 2) induce a ritenere, secondo l'istante, che sono comunque soggette ad Iva le cessioni gratuite di beni acquistati in regime di esclusione da imposta (ad esempio, da privati o acquistati prima del 1973), con la sola eccezione di quelli acquistati in regime Iva con imposta indetraibile.

Nel caso di specie, almeno per la parte del compendio immobiliare adibita attualmente ad impianto sportivo, è da escludersi, per quanto risulta dagli atti oggi a disposizione, che l'area sia pervenuta al Comune in regime di indetraibilità, nell'accezione innanzi enunciata; in particolare, in sede di documentazione integrativa viene precisato che, in esito alle ricerche svolte presso gli Uffici Comunali, le aree

interne al centro sportivo comunale in oggetto sono pervenute nella disponibilità dell'Amministrazione a seguito di cessioni e permutate con soggetti privati per l'attuazione del Piano Regolatore di XXX del 1953 e gli atti che attestano la proprietà comunale delle suddette aree sono antecedenti al 1973; inoltre, nella dichiarazione sottoscritta dal Direttore (..) relativa all'Atto provenienza Aree XXX in relazione a quanto sopra, viene precisato che il Centro Sportivo è stato recentemente ampliato, includendo un'area verde, pervenuti nella disponibilità dell'Amministrazione Comunale in esito a convenzioni stipulate dalla Ripartizione Urbanistica del Comune di XXX rispettivamente in data XXX/1998 e in data XXX//1998; l'impianto sportivo è stato realizzato negli anni 1957- 1964 e ampliato a seguito delle citate acquisizioni; tuttavia, secondo l'istante, le aree oggetto della cessione gratuita dovrebbero rientrare nel campo di applicazione dell'Iva anche se acquisite dall'Ente prima del 1973 o da soggetti privati in quanto tali beni, almeno per la parte del compendio immobiliare adibito a impianto sportivo, sono stati utilizzati in ambito commerciale e sono pertanto imponibili e con Iva detraibile a prescindere dalle modalità di acquisizione, tenuto conto, altresì, che nel caso specifico l'Ente non aveva esercitato alcuna opzione ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 36-bis;

- la cessione gratuita del diritto di superficie su di un'area edificabile, quale quella di cui trattasi, è pertanto rilevante ai fini Iva, tanto più che la stessa appare strettamente funzionale alla realizzazione del nuovo centro natatorio;

- la base imponibile è rappresentata, ai sensi dell'art. 13, comma 2, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, dal prezzo di acquisto o di costo del bene ceduto gratuitamente;

- l'Iva applicabile sulla cessione gratuita del diritto di superficie è pari al 22% e potrebbe essere addebitata in rivalsa facoltativa, ai sensi dell'art. 18, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, al finanziatore/cessionario del diritto suddetto.

In sintesi, riconducendo l'intera attività di realizzazione e gestione dell'impianto natatorio nell'ambito di applicazione dell'Iva, l'operazione di cessione gratuita del

diritto di superficie risulterebbe pertanto soggetta ad imposta fissa di registro, l'Iva addebitata sui canoni di leasing immobiliare sarebbe detraibile per il Comune, ed i successivi canoni pagati dal gestore al Comune dovranno essere anch'essi assoggettati ad imposta.

In conclusione, il Comune ritiene che il corretto trattamento delle operazioni sopra descritte consista nell'applicazione del regime Iva.

### **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, oltre a 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", ad 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. 2006/112/CE 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".

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 2002, n. 25/E del 2003, n. 36/E del 2004, n. 134/E del 2004, n. 352/E del 2007; n.

122/E del 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", cioè alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati. La Corte di Giustizia precisa, quindi, che l'unico criterio per distinguere le attività degli enti pubblici rese in quanto "soggetti di diritto privato" da quelle rese dagli stessi in quanto "soggetti di diritto pubblico" è "il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale". In concreto, la modalità di svolgimento dell'attività concerne 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 2008 e n. 122/E del 2009).

Sul piano interno, sotto il profilo soggettivo, l'art. 4, comma 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dispone che per gli enti, pubblici e privati, "che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole".

L'art. 4, comma 5, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972, poi, prevede una serie di attività che, agli effetti delle disposizioni del medesimo articolo, sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, e dispone, allo stesso tempo, che "non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità".

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, si ritiene che l'esercizio dell'attività da parte del Comune oggetto del progetto di partenariato pubblico-privato di locazione finanziaria di opera pubblica, ai sensi del combinato disposto degli articoli 187 e 183 del d.lgs. n. 50 del 2016, di cui alla Bozza di Convenzione allegata, non 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.

In particolare, il contratto di "partenariato pubblico privato", quale è quello in oggetto, è definito in linea generale dall'art. 3, comma 3, lettera eee) del d.lgs 18 aprile 2016, n. 50, come "il contratto a titolo oneroso stipulato per iscritto con il quale una o più stazioni appaltanti conferiscono a uno o più operatori economici per un periodo determinato in funzione della durata dell'ammortamento dell'investimento o delle modalità di finanziamento fissate, un complesso di attività consistenti nella realizzazione, trasformazione, manutenzione e gestione operativa di un'opera in cambio della sua disponibilità, o del suo sfruttamento economico, o della fornitura di un servizio connesso all'utilizzo dell'opera stessa, con assunzione di rischio secondo modalità individuate nel contratto, da parte dell'operatore".

L'art. 187 del d.lgs. n. 50 del 2016, rubricato "Locazione finanziaria di opere pubbliche o di pubblica utilità", prevede, poi, nello specifico, al comma 1, che: "Per la realizzazione, l'acquisizione ed il completamento di opere pubbliche o di pubblica utilità i committenti tenuti all'applicazione del presente codice possono avvalersi anche del contratto di locazione finanziaria, che costituisce appalto pubblico di lavori, salvo che questi ultimi abbiano un carattere meramente accessorio rispetto all'oggetto principale del contratto medesimo".

Dalla bozza di Convenzione allegata risulta che con la stessa "L'Ente affida al RTI le seguenti attività:

a) la progettazione esecutiva, sulla base del Progetto di Fattibilità Tecnica ed Economica predisposto dal costituendo RTI (..);

b) la realizzazione dell'Opera;

c) la gestione/manutenzione ordinaria e straordinaria dell'Opera, per anni [20];

d) la locazione finanziaria relativa alla progettazione esecutiva e ai Lavori di realizzazione di cui rispettivamente alle precedenti lett. a) e b). Per locazione finanziaria, ai sensi del comma 1, lett. ggg) dell'art. 3 (..) del Codice degli Appalti, si intende il contratto avente a oggetto la prestazione di servizi finanziari e l'esecuzione di lavori.

Al Soggetto Realizzatore competeranno le attività di cui ai punti a) e b).

Al Soggetto Gestore competeranno le attività di cui al punto c).

Al Soggetto Finanziatore competerà esclusivamente l'attività di cui alla lett. d)".

Dalla medesima Bozza di Convenzione risulta che:

- "(..) Il Progetto Esecutivo sarà tempestivamente approvato dall'Ente, previa effettuazione delle verifiche e dei controlli di legge e di regolamento (..)";

- "il Soggetto Realizzatore si impegna a realizzare l'Opera "a corpo", attenendosi alle caratteristiche (..) indicate (..) nel successivo Progetto Esecutivo (...)";

- "In virtù dell'offerta presentata dal RTI aggiudicatario (..) l'importo onnicomprensivo dei Lavori di cui in oggetto è pari ad Euro [ ]"; (..)

- "Nell'ipotesi in cui le variazioni da apportare (...) determinino un incremento o una diminuzione di costi nella esecuzione dell'Opera, l'Ente concorderà con il RTI l'incremento o la diminuzione del Canone di Leasing conseguente all'incremento o alla diminuzione del costo dell'Opera";

- "Ai sensi del combinato disposto del comma 8 dell'art. 102 e del comma 16 dell'art. 216 del Codice degli Appalti, si procederà alle operazioni di collaudo dell'Opera (..)";

- "Il Soggetto Finanziatore provvederà direttamente al pagamento al Soggetto Realizzatore degli importi indicati negli stati di avanzamento lavori entro XXX giorni lavorativi (..) dalla comunicazione (..) dell'avvenuta approvazione di ciascuno stato di avanzamento lavori da parte dell'Ente, attraverso emissione di regolare certificato di pagamento e di regolare fattura intestata al Soggetto Finanziatore e controfirmata dall'Ente per accettazione ed autorizzazione alla liquidazione (..)";

- "La locazione finanziaria avrà la durata di anni [20] decorrenti dalla Data di Inizio Decorrenza della Locazione Finanziaria. La locazione finanziaria decorre dalla data di approvazione del collaudo dell'opera o di presa in consegna della stessa in caso di consegna anticipata in pendenza di collaudo. Durante il periodo di decorrenza della locazione,

l'Ente diviene l'Utilizzatore dell'Opera ai sensi della Locazione Finanziaria ed è, dunque, sua facoltà di disporre l'utilizzo, (..) fatta salva la possibilità di concederlo in gestione al Soggetto Manutentore/Gestore. (..);

- "A fronte della locazione finanziaria l'Ente corrisponderà al Soggetto Finanziatore un eventuale maxicanone iniziale pari a euro XXX e Canoni di Leasing annuali posticipati in numero complessivo pari a [20]";

- "Per tutta la durata del Contratto, l'Ente si obbliga: - a utilizzare l'Opera secondo la destinazione pubblica per cui è stata realizzata; - a consentire l'accesso all'Opera a persone indicate dal Soggetto Finanziatore per l'attività di ispezione (..); - a nominare il Direttore Lavori; - a corrispondere i Canoni di Leasing, unitamente agli Oneri di Prefinanziamento";

- "Canone di Leasing indica il corrispettivo periodico della locazione finanziaria (..) che la Stazione Appaltante corrisponderà al Soggetto Finanziatore (..)";

- "A partire dalla presa in consegna dell'Opera, il Soggetto Gestore provvederà, per tutta la durata del contratto, alla gestione/manutenzione ordinaria e straordinaria dell'Opera (..).

Saranno a carico del Soggetto Gestore tutte le attività e gli oneri necessari a

garantire la piena funzionalità dell'Opera (..)";

- "Canone di Gestione" indica il corrispettivo periodico (..) che il Soggetto Gestore corrisponderà alla Stazione Appaltante (..); "Il Soggetto Gestore/Manutentore corrisponderà all'Ente un canone annuale, comprensivo del rialzo offerto in sede di gara, pari a euro [], oltre a IVA".

Dalle disposizioni della citata Bozza di Convenzione emerge che il rapporto tra l'istante ed i soggetti costituenti l'RTI è regolamentato su pattuizioni bilaterali che, pur presentando alcuni profili amministrativi, concretizzano una modalità di svolgimento dell'attività tipica degli operatori economici privati, basata sulla previsione delle reciproche obbligazioni e posizioni soggettive.

La natura contrattuale di tali rapporti, peraltro, trova conferma negli articoli XXX (con riferimento alla realizzazione dell'opera), articoli XXX (con riferimento alla locazione finanziaria) e XXX (con riferimento alla gestione) della Bozza di Convenzione, che prevedono cause di risoluzione del contratto e penalità per inadempimento e risarcimento danni, che rappresentano strumenti tipici che regolano, in via concordata, le ipotesi in cui il sinallagma contrattuale non si realizza a causa di uno dei contraenti e, quindi, testimoniano l'effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata (cfr. Circolare n. 34/E del 2013).

Inoltre, nel caso di specie, si ritiene che l'attività posta in essere dal Comune oggetto del progetto di PPP, di cui alla Bozza di Convenzione allegata, rientri nella generale attività di gestione del proprio patrimonio immobiliare, rilevante ai fini Iva poiché integra i criteri, relativamente al concetto di organizzazione d'impresa, propri di un'attività economica, e realizza un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico.

Come rilevato dallo stesso istante, tutte le operazioni di realizzazione del nuovo centro sportivo sono funzionali all'esercizio di un'attività - la gestione dei nuovi impianti affidata al soggetto gestore - rilevante ai fini dell'Iva.

Inoltre, con riferimento ai rapporti di locazione finanziaria e di gestione oggetto

in particolare di quesito, si ritiene sussistente anche il presupposto oggettivo dell'Iva, considerate le pattuizioni sopra riportate, che fanno emergere la sussistenza, rispettivamente, tra Comune-soggetto finanziatore (cfr. art. XXX della Bozza di Convenzione), e tra Comune-soggetto gestore (cfr. XXX della Bozza di Convenzione), di rapporti giuridici nell'ambito dei quali "avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (..); ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico" (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, e giurisprudenza ivi citata).

Pertanto, considerata anche la sussistenza del presupposto territoriale dell'Iva, si concorda con l'assoggettabilità ad Iva dell'attività di realizzazione, di locazione finanziaria e di gestione dell'impianto natatorio disciplinata nella citata Bozza di Convenzione, e, conseguentemente, con l'applicabilità dell'Iva ai canoni pagati dal soggetto gestore al Comune, in quanto gli stessi costituiscono corrispettivo della concessione in gestione dell'opera, in virtù di un rapporto sinallagmatico (come risulta dai sopra riportati Art. XXX della Bozza di Convenzione).

Conseguentemente, ai fini dell'imposta di registro, si applicherà quanto previsto dall'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 (di seguito, "TUR").

Con riferimento, inoltre, al diritto alla detrazione dell'Iva addebitata al Comune sui canoni di leasing immobiliare, si osserva quanto segue.

L'art. 19-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 al comma 1 prevede che: "Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole".

L'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633, richiamato dall'art. 19-ter, prevede: "Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

Il comma 2 dello stesso articolo afferma: "Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta".

La norma in argomento riconosce al primo comma un diritto alla detrazione generalizzato per tutti i beni ed i servizi acquistati nell'esercizio d'impresa, arte o professione, ma tale diritto viene compresso dal secondo comma del medesimo articolo, laddove afferma che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni e servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette o escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

Essendo il contratto di locazione finanziaria in oggetto da assoggettare ad Iva, come anche confermato dall'istante, e rientrando nell'esercizio dell'attività commerciale da parte del Comune, per quanto sopra rilevato, si concorda con la soluzione prospettata dal Comune istante in ordine alla possibilità di detrarre l'Iva addebitata sui canoni di leasing immobiliare.

Si condivide altresì la soluzione dell'istante di applicare alla costruzione del nuovo centro natatorio e ai canoni di leasing relativi all'impianto sportivo l'aliquota Iva del 10%, considerato che gli impianti sportivi di quartiere sono opere di urbanizzazione secondaria ai sensi dell'art. 44 della legge n. 865 del 1971, che ha integrato l'articolo 4 della legge n. 847 del 1964, e considerato quanto previsto sia dal n. 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 che dall'art. 16, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento alla cessione del diritto di superficie sulle aree su cui sarà

realizzato il centro da costruire, e su eventuali immobili, che il Comune intende effettuare al soggetto finanziatore, allo scopo di consentire la stipula del contratto di leasing immobiliare, in via preventiva rispetto alla stipula della predetta convenzione-quadro, si rileva quanto segue.

La costituzione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria di cui all'articolo 952 del codice civile, effettuata a titolo oneroso, è, in linea generale, agli effetti dell'Iva, una cessione di beni imponibile ai sensi dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, 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».

Nel caso di specie, contrariamente a quanto sostenuto dall'istante, si ritiene che la cessione del diritto di superficie non possa qualificarsi come cessione a titolo gratuito.

La cessione gratuita, ai fini Iva, si manifesta quando il trasferimento del bene sia davvero senza controprestazione; sono, quindi, escluse tutte le ipotesi di permuta (cfr. art. 11, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972) e ogni altra cessione la cui carenza (apparente) della controprestazione trovi una giustificazione economica o giuridica. Al riguardo, nella Sentenza della Corte di Giustizia del 21.3.2002, causa C-174/00, al punto 39 si è osservato che: "(...) dalla giurisprudenza della Corte risulta che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio fornito e che una prestazione di servizi è imponibile solo quando esista un nesso

diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (sentenze Apple and Pear Development Council, punti 11 e 12, nonché 3.3.1994, causa C-16/93, Tolsma, punto 13). Una prestazione configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (sentenza Tolsma, punto 14)".

Nella bozza di costituzione di diritto di superficie allegata viene specificato che:

- "Il corrispettivo della costituzione del diritto di superficie è convenuto in complessivi euro 0,00, tenuto conto che la cessione a titolo non oneroso costituisce attuazione negoziale della più ampia operazione di leasing finanziario";

- "Il diritto di superficie sulle dette aree di proprietà della Stazione Appaltante viene concesso a favore di "... ("Soggetto Finanziatore") per la esecuzione dei lavori (.), il relativo finanziamento (in leasing) e la gestione per il tempo indicato (.)";

- "Il diritto di superficie ha durata di anni 33 dalla stipula del contratto di locazione finanziaria. Fermo restando quanto precede, il diritto di superficie durerà fino a quando la Stazione Appaltante non avrà esercitato l'opzione di riscatto totale dell'Opera..(.)".

Nell'allegata bozza di costituzione di diritto di superficie viene inoltre previsto che: "Ai fini fiscali, nonché ai fini dell'iscrizione a repertorio del presente atto, le parti dichiarano che il valore dei diritti di superficie costituiti e della proprietà superficiale trasferita è di complessivi Euro ..., come determinato da un perito della Stazione Appaltante. (.)".

L'analisi della suddetta documentazione, quindi, evidenzia che il contratto di costituzione del diritto di superficie deve essere esaminato, da un punto di vista economico, nell'ambito delle diverse pattuizioni contrattuali che caratterizzano il complesso dei rapporti giuridici derivanti dalla realizzazione del progetto PPP.

Tale impostazione evidenzia la particolare correlazione funzionale esistente tra il contratto di costituzione del diritto di superficie ed il contratto di leasing; per quanto qui di interesse, l'assenza di una somma di denaro che il soggetto finanziatore avrebbe dovuto pagare per acquisire il diritto di superficie non comporta la qualifica dell'operazione di cessione come gratuita.

Tale conclusione risulta coerente con l'affermazione dell'istante secondo cui "qualsiasi corrispettivo dovesse essere pagato dall'istituto finanziatore al Comune concorrerebbe alla formazione del costo di realizzazione del nuovo centro natatorio e



quindi sarebbe a tale titolo addebitato allo stesso Comune, sotto forma di canoni di leasing".

In altri termini, la cessione senza corrispettivo trova una legittima giustificazione economica che si traduce in minori canoni di leasing che il Comune è tenuto a pagare.

Tale circostanza, unitamente al fatto che la cessione di diritto di superficie viene effettuata "ai fini del perfezionamento della locazione finanziaria", consente di qualificare tale operazione come onerosa; la base imponibile sarà disciplinata dall'articolo 13, comma 2, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, rientrando tale cessione di diritto di superficie nell'ambito applicativo dell'Iva, la costituzione o cessione del diritto di superficie su terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (da qualificarsi tali secondo la definizione di "area fabbricabile" fornita dall'articolo 36, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006), considerato quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, è imponibile ai fini Iva con aliquota ordinaria, e soggetta, quindi, ad imposta fissa di registro ai sensi dell'articolo 40 del TUR, e alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di Euro 200,00 ciascuna, ai sensi dell'art. 10, comma 2 (con riferimento all'imposta catastale) e della nota all'art. 1 della Tariffa (quanto all'imposta ipotecaria) di cui al d.lgs. n. 347 del 1990.

La costituzione o cessione di diritto di superficie su terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, invece, considerato quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, è fuori campo Iva, e soggetta, quindi, ad imposta proporzionale di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, e, conseguentemente, alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di Euro 50,00 ciascuna, a norma dell'art. 10, comma 3, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Qualora sia oggetto di costituzione o cessione anche la proprietà superficaria sull'immobile strumentale (impianto sportivo), ai fini Iva occorre applicare l'articolo 10, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972. Tale cessione, quindi, sarà soggetta ad imposta fissa di registro ai sensi dell'articolo 40 del TUR, ad imposta catastale nella misura

dell'1% e ad imposta ipotecaria nella misura del 3%, ai sensi degli articoli 10 e 1-bis della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990.

Non essendo qualificabile la cessione di diritti di superficie in oggetto come gratuita, per quanto esposto, non assumono rilievo in questa sede i quesiti posti dall'istante in riferimento all'applicazione delle disposizioni fiscali relative alle cessioni gratuite di beni.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**