

**IVA**

## **Cessione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria all'esame dell'Agenzia**

di Sergio Pellegrino



Con l'articolata [risposta n. 200](#) pubblicata lo scorso venerdì, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato una **serie di quesiti**, posti nell'ambito di un'istanza di interpello presentata da una **società** che svolge l'attività di **concessione in locazione a terzi** degli immobili acquistati e costruiti, circa il **trattamento da riservare ai fini IVA e dirette del trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficiaria** su immobili strumentali.

L'operazione sottoposta all'esame dell'Agenzia riguarda un **contratto da stipulare con una associazione sportiva dilettantistica** per la **costituzione a titolo oneroso della proprietà superficiaria** e del **diritto di superficie su determinati immobili**, che questa già conduce come locataria.

Il contratto sarebbe preceduto dal **fractionamento e ri-accastastamento degli immobili** per identificare le frazioni immobiliari dotate di autonomia funzionale e reddituale oggetto del diritto di superficie e della proprietà superficiaria.

L'ASD, a fronte dell'accordo del debito per un finanziamento ottenuto dalla società nei confronti di un istituto di credito, **acquisirebbe per vent'anni la piena proprietà sulle costruzioni già esistenti sul suolo**, con la possibilità di effettuare interventi di manutenzione straordinaria e di ristrutturazione, mentre alla **scadenza del contratto la proprietà tornerebbe in capo alla società**.

Il primo quesito riguarda l'**inquadramento ai fini Iva del trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficiaria sugli immobili** e in particolare se l'operazione debba essere considerata **esente** sulla base di quanto previsto dall'[articolo 10, primo comma, n. 8-ter del D.P.R. 633/1972](#).

In relazione a questo aspetto, l'Agenzia osserva come la costituzione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria rappresenti, in ambito Iva, una **cessione di beni imponibile**.

Essendo i beni immobili in questione **fabbricati strumentali per natura**, con riferimento ai quali la società istante non possiede lo status di impresa costruttrice o ripristino, la costituzione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria può avvenire in **esenzione Iva**, salvo opzione per l'imposizione da parte del contribuente.

Nell'istanza viene poi chiesto se il trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie e della proprietà superficiaria su beni ammortizzabili incida sulla determinazione del **pro-rata di detraibilità Iva**.

In considerazione del fatto che la società ha posto in essere **un'unica cessione immobiliare molti anni prima**, l'operazione in esame non rileverà ai fini della determinazione del pro-rata di detraibilità, rientrando fra quelle indicate ai **numeri da 1 a 9 dell'articolo 10 del decreto Iva** “*quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessori alle operazioni imponibili*”.

La società, però, all'atto della costituzione del diritto di superficie, realizzando un'operazione esente, dovrà procedere alla **rettifica della detrazione dell'imposta operata inizialmente sui fabbricati**, se ricorrono le condizioni previste dall'[articolo 19 bis 2, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#) e dovrà altresì considerare **indetraibile l'Iva relativa a spese sostenute** per effettuare l'operazione esente (ad esempio quelle relative ad eventuali consulenze).

Spostandosi sul versante delle **imposte dirette**, viene chiesto come debba essere inquadrato il **corrispettivo per la cessione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria tramite accolto di debito**.

Qui l'Agenzia delle Entrate fa una distinzione a seconda del fatto che la società sia o meno riconducibile alla categoria delle **micro-impresa**, così come individuate dall'[articolo 2435-ter del codice civile](#).

Nel caso in cui si qualifichi come **micro-impresa**, la cessione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria di un immobile iscritto fra le immobilizzazioni determinerebbe il realizzo di una **plusvalenza**, da tassare ai sensi dell'[articolo 86, comma 4, del Tuir](#).

L'Agenzia richiama al riguardo quanto affermato nella [risoluzione 112/E/2009](#) circa il fatto che, con la costituzione del diritto di superficie, non si è in presenza di una cessione in senso proprio, quanto piuttosto della **costituzione di un diritto reale di godimento**, per la quale **non è possibile individuare un costo storico**, in considerazione del fatto che il diritto nasce soltanto al momento della sua costituzione.

Nel caso invece in cui la società **non sia una micro-impresa**, il documento di prassi al quale fare riferimento è la [risoluzione 37/E/2018](#): il corrispettivo conseguito per la costituzione del

diritto di superficie a tempo determinato rappresenta un **ricavo imponibile**, che concorre a formare il reddito sulla base dell'imputazione in bilancio.

Con l'ultimo quesito viene richiesto invece all'Agenzia se vi siano dei **criteri normativi per determinare il corrispettivo** relativo all'operazione in esame: viene considerato inammissibile, alla luce del fatto che i criteri per la determinazione del corrispettivo sono contenuti nell'[articolo 13 del decreto Iva](#) e quindi non vi sono le condizioni di incertezza richieste per la presentazione dell'istanza di interpello.

Un **ulteriore aspetto**, che **esula dalle questioni tecniche** relativamente al trattamento da riservare all'operazione, è quello relativo ai **rapporti tra associazione sportiva dilettantistica e società**, evidenziati in via preliminare da parte dell'Agenzia.

L'Agenzia osserva come vi sia una **stretta interrelazione tra i due enti**, tant'è che:

- lo statuto societario prevede che **alla qualità di socio è connesso l'obbligo di far parte in qualità di associato della ASD** conduttrice di tutti gli impianti sportivi di proprietà della società;
- il **responsabile legale e socio amministratore della società è anche il presidente e socio amministratore della ASD**.

Di conseguenza, in uno scenario di questo tipo, il  **pagamento a favore della società**, non soltanto del **corrispettivo per la cessione del diritto di superficie**, ma anche degli **stessi canoni di locazione**, è suscettibile di costituire un'**indiretta distribuzione degli utili conseguiti dalla ASD ai suoi associati** (con la perdita conseguente ai fini fiscali della qualifica di ASD).

Verrebbe da concludere con una raccomandazione: **prima di presentare un'istanza di interpello vale la pena riflettere bene sulla sua opportunità ...**