

Risposta n. 152

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - cessione diritto di superficie - articolo 2, comma 1 del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

ALFA S.p.a., (di seguito "Istante" "Società", o "Contribuente") dichiara di avere un ampio oggetto sociale che comprende l'acquisto, la vendita, la costruzione, la ristrutturazione e la gestione di immobili di qualsiasi tipo e di posti barca, esclusa l'intermediazione immobiliare.

L'Istante afferma di avere stipulato in data ... un contratto preliminare di compravendita avente ad oggetto: *"tutti i diritti ... pari al 100% del diritto assimilato alla proprietà superficiaria sul manufatto (capanno) e delle relative attrezzature per l'esercizio della pesca con bilancione sita in X, via... , di cui alla Concessione rilasciata in data ... n.... . Anno ... pratica n. ..."*.

L'efficacia del Contratto Preliminare è soggetta alla triplice condizione sospensiva: i) del rinnovo della concessione demaniale in scadenza al ...; ii) dell'omologa da parte del competente Tribunale dell'accordo - proposto dalla parte venditrice - di ristrutturazione dei debiti ex art 182-bis L. F.; iii) dell'ottenimento del

preventivo consenso da parte del Comune concedente alla voltura/trasferimento della concessione demaniale.

Il prezzo convenuto per il trasferimento dei diritti in oggetto è di complessivi euro 706.000,00.

Qualora a seguito dell'avveramento delle predette condizioni il trasferimento venga perfezionato, si verificherà il subingresso della promissaria acquirente ALFA nella concessione demaniale rilasciata in data ... dal Comune di X ed avente ad oggetto il diritto *"di occupare un'area demaniale marittima della superficie di mq ... di cui coperti mq. ... situata nel Comune di X, e precisamente in via ... allo scopo di mantenere capanno da pesca"*.

L'Istante precisa che il capanno da pesca, insistente sull'area oggetto della Concessione Demaniale, risulta impropriamente censito, in difetto dei requisiti oggettivi, al catasto fabbricati del Comune di X nella categoria A/4; pertanto, precisa l'Istante, tale classificazione catastale andrà regolarizzata in conformità all'unico uso possibile ammesso dalla Concessione Demaniale, quale "capanno da pesca" e così come previsto dall'articolo 1 del Contratto Preliminare. Per quanto riguarda, invece, l'area coperta e scoperta su cui sorge il manufatto, la Società dichiara che la stessa risulta distinta al catasto terreni dello stesso Comune per mq

L'Istante fa presente, inoltre, che la vendita sarà effettuata nell'esercizio dell'impresa dalla stessa esercitata.

Tanto premesso, ALFA chiede di conoscere la natura del rapporto instaurato tra le parti, in particolare se si tratti di trasferimento di diritti reali di godimento (ai fini IVA rientrante tra le cessioni di beni) o di obbligazione di fare, non fare o permettere (ai fini IVA rientrante tra le prestazioni di servizi).

In altri termini, in considerazione del fatto che oggetto del contratto stipulato tra le parti è il trasferimento (ove autorizzato) dei diritti derivanti dalla Concessione Demaniale, cioè del diritto di occupare uno spazio del demanio marittimo sotto l'osservanza di una serie di condizioni che disciplinano il rapporto ed il regime di

responsabilità delle parti, si tratta di stabilire se il corrispettivo pattuito dalle parti (esclusa la parte riferibile alle attrezzature, che andrà scorporata dal corrispettivo complessivo) vada riferito:

- i) al trasferimento del diritto di superficie sull'area in concessione;
- ii) alla rinuncia della parte promittente venditrice BETA alla titolarità della concessione demaniale in favore della parte promissaria ALFA, con subingresso di quest'ultima nella concessione stessa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere di ALFA, oggetto del Contratto Preliminare non è il trasferimento di un diritto reale di godimento (diritto di superficie), bensì di un diritto di natura personale.

Tale diritto (di natura personale) è non solo temporaneo, ma anche precario in quanto soggetto a revoca, ai sensi dell'articolo 42 del Codice della Navigazione "a giudizio discrezionale dell'amministrazione marittima" per ragioni di pubblico interesse. Inoltre, l'Istante dichiara che al concessionario non è consentito di assolvere gli oneri pubblicitari acquistando il diritto nella sua pienezza (vale a dire nella piena opponibilità ai terzi), non essendo trascrivibile nei pubblici registri l'atto con il quale il diritto è stato costituito. Al riguardo, la Società fa presente che tali circostanze sono state debitamente esplicitate nel Contratto Preliminare laddove si dà atto che: i): "le parti si dichiarano consapevoli che non è il bene demaniale nella sua materialità, in quanto bene *extra-commercium*, a poter essere oggetto di negozi di diritto privato, bensì i diritti non reali che il concessionario può vantare relativamente al bene demaniale"; ii) "il promissario acquirente è edotto che, non essendo oggetto di cessione diritti reali, come sopra precisato, né il presente contratto preliminare, né il successivo eventuale atto di cessione sono trascrivibili ai sensi degli articoli 2643 e 2645**bis** c.c. e ss, in Conservatoria".

Nel caso in esame, la Società dichiara che la parte promittente venditrice BETA

si è impegnata a trasferire non solo i "diritti alla Promittente Venditrice spettanti, pari al 100% del diritto assimilato alla proprietà superficiaria sul manufatto (capanno) e delle relative attrezzature" ma si è altresì impegnata a trasferire alla parte promissaria ALFA la titolarità della Concessione, tant'è che all'ottenimento del preventivo consenso da parte del Comune di X alla voltura/trasferimento della Concessione Demaniale è stata sospensivamente condizionata l'efficacia del Contratto Preliminare (*cfr.* articolo 4 del Contratto Preliminare).

Pertanto, il Contribuente ritiene che il corrispettivo contrattualmente pattuito (scorporato della parte imputabile alle attrezzature) debba essere imputato al subingresso della parte promissaria ALFA nella titolarità della Concessione Demaniale per effetto della rinuncia della parte promittente venditrice BETA alla concessione stessa (ai sensi dell'articolo 46, comma 1, del Codice della navigazione secondo cui: "Quando il concessionario intende sostituire altri nel godimento della concessione deve chiedere l'autorizzazione dell'autorità concedente"), conseguentemente l'operazione sarà riconducibile ad una prestazione di servizi consistente "... in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte", ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Va in ogni caso del tutto escluso, a parere dell'Istante, che il diritto in oggetto possa essere equiparato alla cessione di fabbricati o porzioni, ai sensi dell'articolo 10, n. 8-*bis* e n. 8-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972 (in quanto in tali disposizioni non si fa riferimento alla cessione del diritto di superficie).

Secondo la Società, tenuto conto che la parte venditrice BETA è soggetto passivo IVA e che la cessione dei diritti in oggetto non configura una fattispecie altrimenti regolata dal d.P.R. n. 633 del 1972 (in breve, "Decreto IVA"), la stessa ritiene che il caso prospettato debba essere risolto adottando il seguente comportamento.

In sede di stipula dell'atto definitivo di trasferimento, esclusa la parte di prezzo imputabile alle attrezzature da pesca, la cui cessione è soggetta ad IVA secondo le

modalità ordinarie, il restante corrispettivo sarà imputato alla rinuncia della parte promittente venditrice BETA ai diritti della Concessione Demaniale, e pertanto sarà assoggettato ad IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Decreto IVA.

Ciò detto, si fa presente che a seguito di richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha precisato che i diritti spettanti al dante causa (*i.e.* cessionario) sul manufatto sono quelli che gli derivano dalla concessione n. ... del ... rilasciata dal Comune di X . Trattasi del diritto di "occupare un'area demaniale marittima della superficie di mq. ...di cui coperti ... situata nel Comune di X , e precisamente via ... allo scopo di mantenere capanno da pesca".

Inoltre, nella stessa documentazione integrativa la Società ha precisato che: i) l'espressione "diritti non reali" riportata nel contratto preliminare sta a specificare che il diritto derivante dalla concessione (quello di mantenere il capanno da pesca sull'area in concessione), da trasferire alla concessionaria, non è un diritto reale e non attribuisce al concessionario il potere sulla cosa altrui; ii) il capanno è un bene demaniale. Infatti, ai sensi dell'articolo 823 del codice civile i beni demaniali sono inalienabili e non possono formare oggetto di diritti se non nei limiti previsti dalla legge. Essendo inalienabili è vietata altresì la costituzione su di essi di diritti reali parziali, come il diritto di superficie o il diritto di usufrutto; iii) le concessioni demaniali a favore di terzi, concesse dallo Stato o da qualsiasi Pubblica Amministrazione competente (Regione, Comune) non possono essere trascritte nei pubblici registri, in quanto non determinano il sorgere di posizioni giuridiche opponibili verso terzi o rispetto alle quali ci sia necessità di risolvere il conflitto tra più acquirenti, secondo la funzione tipica per la quale è prevista la trascrizione ex articolo 2643 c.c. nei Pubblici Registri Immobiliari; iv) il titolare di una concessione, non essendo titolare di un diritto reale neanche parziale, in quanto la sua costituzione è vietata ai sensi dell'articolo 823 c.c. e quindi nulla, può solo impegnarsi a presentare richiesta di voltura della sua concessione demaniale a favore di un determinato terzo.

Alla luce di tali considerazioni, la Società ritiene che il concessionario attuale si

impegna ad un "*facere*" e no ad un "*dare*", in quanto lo stesso non è titolare di alcun diritto autonomamente cedibile. Infatti, se la pubblica amministrazione competente non accetta la domanda di voltura, come è nel suo potere discrezionale, il terzo non può subentrare nel godimento del bene demaniale per la sola volontà di colui che oggi è titolare della concessione demaniale.

In definitiva a parere del Contribuente il concessionario non ha alcun bene o diritto nel suo patrimonio che può trasferire alla controparte contrattuale, ma può solo obbligarsi verso quest'ultima, dietro corrispettivo, a svolgere una attività per ottenere dall'amministrazione pubblica la voltura della concessione demaniale a favore di colui verso il quale si è impegnato. I diritti spettanti al dante causa sulle attrezzature, in quanto asportabili, sono invece quelli di piena proprietà delle stesse.

Inoltre, sempre nella stessa documentazione integrativa inviata, la Società ha precisato che il corrispettivo di euro 706.000,00, complessivamente convenuto per la cessione dei diritti del capanno è distinta: i) in euro 510.000,00 per il subingresso nella titolarità della concessione; ii) in euro 196.000,00 per le attrezzature.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si precisa che la seguente risposta viene resa assumendo acriticamente la descrizione della fattispecie sulla base dell'istanza, dei documenti e della documentazione integrativa fornita dal Contribuente, restando fermo ogni potere di controllo in merito agli aspetti di fatto che li caratterizzano.

In particolare, al quesito posto dalla scrivente, in sede di documentazione integrativa, relativo alla richiesta di "specificare se unitamente alla cessione del

del capanno è trasferita un'azienda o un ramo di essa", si assume acriticamente la risposta fornita dall'Istante secondo cui "nella struttura in oggetto non veniva esercitata alcuna azienda o ramo di azienda essendo l'utilizzo fattone dall'attuale titolare essenzialmente di rappresentanza e non essendo presenti impianti o attrezzature

diverse da quelle per l'esercizio della pesca". In analogo modo si assumono acriticamente le risposte dell'Istante in merito alla determinazione del prezzo di cessione.

Ciò detto, si osserva che dalla Concessione Demaniale n. ... del ... - rilasciata dal Comune di X alla Società BETA, in qualità di concessionario - risulta che il Comune di X ha concesso alla menzionata Società BETA "di occupare una area demaniale marittima della superficie di mq ... di cui coperti mq ... situata nel Comune di X , e precisamente in Via ... allo scopo di mantenere capanno da pesca ... e con l'obbligo di corrispondere all'erario, in riconoscimento della demanialità del bene concesso ed in corrispettivo della presente concessione, il canone di euro 351,08 (canone annualità ...) - canone provvisorio - salvo conguaglio (totale euro 1.404,32 ai soli fini della registrazione)".

Inoltre, nelle clausole contenute nel provvedimento concessorio in oggetto è precisato che:

- "nel giorno della scadenza, il concessionario dovrà sgombrare a proprie spese l'area occupata, asportando gli impianti presenti, e quindi riconsegnarla nel pristino stato all'Amministrazione concedente, salvo che questa non intenda rinnovare la concessione su una nuova domanda del concessionario ...";

- "fermo restando il disposto dell'articolo 49 del Codice della Navigazione ...", secondo cui: "Salvo che sia diversamente stabilito nell' atto di concessione, quando venga a cessare la concessione, le opere non amovibili, costruite sulla zona demaniale, restano acquisite allo Stato, senza alcun compenso o rimborso, salva la facoltà dell' autorità concedente di ordinarne la demolizione con la restituzione del bene demaniale nel pristino stato".

- "eventuali opere di difficile rimozione comunque erette sul demanio si intendono acquisite allo Stato al termine della presente concessione".

Dall'esame della Concessione Demaniale in oggetto emerge che trattasi di un provvedimento con il quale viene concesso di occupare una area demaniale e di

mantenere sulla menzionata area demaniale un capanno da pesca. Inoltre, dalla lettura delle clausole in essa contenute e poc'anzi riportate risulta che diversamente da quanto specificato dall'Istante il capanno da pesca non è un bene demaniale, a differenza dell'area/superficie (*i.e.* terreno su cui lo stesso insiste). Nel caso di specie, infatti, manca la titolarità della proprietà del capanno da pesca in capo allo Stato.

A parere della scrivente e anche dalla lettura del contratto preliminare intitolato "Cessione di diritti del capanno" emergerebbe, dunque, in capo al concessionario la titolarità di un diritto reale, assimilato al diritto di superficie, ai sensi dell'articolo 952 c.c., secondo cui: "Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà".

Più precisamente, nel caso in esame si ritiene che il provvedimento concessorio in esame attribuisce al concessionario il diritto di superficie sul capanno da pesca insistente sulla superficie demaniale. Con riguardo al capanno da pesca - che non essendo, per i motivi indicati, un bene demaniale, bensì un bene realizzato su di un'area demaniale - il concessionario vanterebbe un diritto reale di godimento.

Nel caso di specie, il titolare della concessione in esame intende stipulare un contratto di diritto privato a titolo oneroso con ALFA al fine di trasferire i diritti derivanti dalla concessione, ovvero il diritto di superficie sui beni insistenti sull'area demaniale data in concessione (*i.e.* diritto di mantenere il capanno da pesca).

La costituzione del diritto di superficie e della proprietà superficiaria 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*". (cfr. risposta Agenzia delle Entrate n. 200 del 2020).

Di conseguenza, tenendo anche conto che come dichiarato dall'Istante il capanno da pesca, insistente sull'area oggetto della Concessione Demaniale, risulta impropriamente censito, in difetto dei requisiti oggettivi, al catasto fabbricati del

Comune di X nella categoria A/4, si ritiene che alla cessione di tale bene sia applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento. Infine, si concorda sul fatto che la cessione delle attrezzature da pesca è soggetta ad IVA secondo le modalità ordinarie.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)