

Civile Ord. Sez. 5 Num. 32635 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 12/12/2019

ORDINANZA

5102
2019
sul ricorso iscritto al n. 768/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici è
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

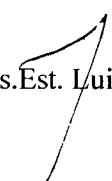
- ricorrente -

contro

Sifar Placcati s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avv. Maria Luisa Pazzaglia, con domicilio eletto in
Roma, Via Grazioli Lante, n. 16, presso lo studio dell'Avv. Domenico Bonaiuti e

1

Cons.Est. Luigi D'Orazio



dell'Avv. Paolo Bonaiuti, giusta procura speciale a margine del controricorso

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 79/2/2012, depositata l'11 maggio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 ottobre 2019 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. Con contratto di costituzione di diritto di superficie del 26-5-2001, con durata sino al 26-5-2011, poi prorogato sino al 30-8-2013, la Sifar Mec concedeva alla contribuente Sifar Placcati s.r.l. il diritto di costruire un immobile strumentale all'attività di impresa, per il corrispettivo di circa € 67.139,40. Alla scadenza del contratto l'immobile, ai sensi dell'art. 953 c.c., sarebbe automaticamente divenuto di proprietà della proprietaria del suolo, ossia della concedente Sifar Mec. Il costo veniva ammortizzato dalla Sifar Placcati in quote costanti per il numero di anni di durata della concessione, ai sensi dell'art. 104 d.p.r. 917/1986, trattandosi di un bene gratuitamente devolvibile alla scadenza della concessione.

2. L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della Sifar Placcati s.r.l., in relazione all'anno 2005, ritenendo l'ammortamento indeducibile ai sensi dell'art. 104 Tuir, non potendosi utilizzare l'ammortamento finanziario, caratteristico di tale norma, ma solo l'ammortamento tecnico di cui all'art. 102 comma 2 Tuir, per il 3 % del costo storico riconosciuto, salvo poi imputare al conto economico tutto il costo residuo non ammortizzato alla scadenza del diritto di superficie. Veniva, quindi, accertato per il 2005 un maggiore reddito non dichiarato ai fini Ires e Irap di € 151.604,30, con una maggiore imposta Ires ed Irap per complessivi € 56.572,00, oltre sanzioni ed interessi.

3. La Commissione tributaria provinciale di Perugia accoglieva il ricorso, in

2
Cons.Est. Luigi D'Orazio

quanto il disposto dell'art. 104 d.p.r. 917/1986 era applicabile non solo alle concessioni di diritto di superficie da parte della pubblica amministrazione, ma anche alle concessioni del diritto di superficie tra i privati, poiché, alla scadenza del termine concordato, il bene eventualmente costruito sul terreno, transitava nella proprietà del proprietario del suolo, ai sensi dell'art. 953 c.c.. La clausola contenuta nell'art. 104 primo comma d.p.r. 917/1986 "per i beni gratuitamente devolvibili", che costituiva la condizione di cui all'art. 953 c.c., concerneva anche i rapporti tra privati e non poteva essere limitata ai rapporti giuridici di natura pubblica.

4. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate, in quanto il termine "concessione" riguardava non solo i rapporti con gli enti pubblici che affidavano a terzi la costruzione di un'opera pubblica, ma ricomprendeva anche coloro che, per un certo periodo di tempo, cedevano il diritto di superficie su un terreno di loro proprietà, ad un soggetto che aveva la facoltà di erigere una costruzione, con devoluzione del bene, alla scadenza del contratto, in favore del concedente, proprietario del suolo.

5. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

6. Resiste con controricorso la contribuente.

CONSIDERATO CHE:

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "violazione e falsa applicazione degli artt. 102 e 104 d.p.r. 917/1986 con riferimento agli artt. 952 e 953 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", in quanto il giudice di appello, accogliendo la tesi della contribuente, ha ritenuto che l'ammortamento finanziario di cui all'art. 104 d.p.r. 917/1986, doveva applicarsi non solo alle concessioni di opere pubbliche, ma anche ai rapporti concessori tra i privati, perché, alla scadenza del termine concordato per la costruzione dell'immobile sul terreno, in base al diritto di superficie, il terreno diveniva di proprietà del concedente, proprietario del suolo, per il

principio dell'accessione ai sensi dell'art. 953 c.c., trattandosi dunque di un bene gratuitamente devolvibile. La società, allora, non avrebbe potuto beneficiare dell'ammortamento finanziario di cui all'art. 104 d.p.r. 917/1986 per tutta la durata del diritto di superficie, ma solo dell'ammortamento tecnico di cui all'art. 102 d.p.r. 917/1986, con applicazione quale ammortamento dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31-12-1988, e segnatamente dell'aliquota del 3 % su un costo di costruzione di € 2.091.877,24, di cui € 224.968,63, in diminuzione per contributo in conto capitale. L'art. 104 commi 1, 2 e 3 d.p.r. 917/1986 prevedeva un ammortamento finanziario in quote costanti, limitato alle concessioni amministrative, mentre il comma 4 dell'art. 104 prevedeva l'ammortamento finanziario, ma con deduzione di quote proporzionali per le sole concessioni di costruzione e gestione di opere pubbliche. L'ammortamento finanziario è, peraltro, una forma di agevolazione (Corte Cost. 16/2002) in favore dei concessionari, sicchè impone una interpretazione restrittiva.

1.1. Tale motivo è fondato.

1.2. Invero, l'art. 952 c.c. prevede che "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. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo".

L'art. 953 c.c., poi, stabilisce che "Se la costituzione del diritto è stata fatta per un tempo determinato, allo scadere del termine il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione".

L'art. 102 primo comma d.p.r. 917/1986 disciplina l'ammortamento tecnico dei beni materiali, prevedendo che "Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene". Al secondo comma si precisa che "la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze...i coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei

vari settori produttivi”.

L'art. 104 d.p.r. 917/1986 disciplina l'ammortamento finanziario ed al primo comma dispone che “per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione è consentita , in luogo dell'ammortamento di cui agli articoli 102 e 103, la deduzione di quote costanti di ammortamento finanziario”.

Per il comma 2 dell'art. 104 “la quota di ammortamento finanziario deducibile è determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione, considerando anche le frazioni”.

Il comma 4 dell'art. 104 d.p.r. 917/1986 prevede infine che “per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche sono ammesse in deduzione quote di ammortamento finanziario differenziate da calcolare sull'investimento complessivo realizzato. Le quote di ammortamento sono determinate nei singoli casi in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico-finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni del comma 1 dell'art. 110”.

1.3.Pertanto, la questione centrale da affrontare si incentra sulla applicabilità o meno della disciplina dell'ammortamento finanziario di cui all'art. 104 d.p.r. 917/1986, non solo alle concessioni pubblicistiche, ma anche agli accordi negoziali di costituzione del diritto di servitù di durata temporanea, nel momento in cui alla scadenza del termine la costruzione diventa di proprietà del concedente, già proprietario del suolo, per il principio dell'accessione di cui all'art. 953 c.c.. Per la contribuente, infatti, la cui tesi è stata accolta dal giudice di appello, anche in questo caso vi sarebbe una devoluzione gratuita del fabbricato al concedente.

1.4.Va precisato che il codice configura due distinte ipotesi di costituzione di servitù: quella in cui il superficiario ha il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione di cui diventa proprietario (concessione ad aedificandum ex art. 952 comma 1 c.c.); quella in cui viene trasferita la

proprietà già esistente sul suolo (la proprietà superficiaria, ai sensi dell'art. 952 comma 2 c.c.). È evidente che nel caso in esame ci troviamo dinanzi alla prima ipotesi, in quanto la Sifar Mec ha concesso alla contribuente Sifar Placcati s.r.l. il diritto di costruire un complesso immobiliare sul terreno di proprietà della prima.

L'art. 953 c.c., poi, prevede che, alla scadenza del termine, il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione.

È chiaro che il proprietario del suolo, ne resta proprietario anche durante il periodo di costituzione del diritto di superficie, tanto che può continuare ad utilizzare il fondo fino all'inizio dei lavori di costruzione, e può riprendere ad utilizzarlo anche se la costruzione per qualsiasi ragione venga meno prima dello scadere del termine (per esempio per demolizione della costruzione). La mancata ricostruzione per venti anni, con l'estinzione del diritto di superficie, farà rivivere il diritto del proprietario nella sua naturale pienezza. Lo stesso avverrà al momento della scadenza del termine del diritto di superficie, ove sia fissato un limite temporale.

L'acquisizione della proprietà della costruzione da parte del proprietario del fondo, quindi, avviene per accessione. Il diritto di superficie, infatti, va proprio a neutralizzare il meccanismo della accessione per il termine concordato di durata del diritto di superficie.

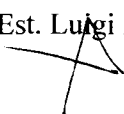
È evidente, allora, che il meccanismo di devoluzione di cui all'art. 953 c.c., con il trasferimento della proprietà del terreno al titolare del suolo, in virtù dell'accessione, è molto diverso dalla devoluzione gratuita del bene al concedente, al termine del periodo di concessione rilasciata dall'ente pubblico al privato. In quest'ultimo caso non scatta alcun meccanismo riguardante l'accessione, ma la devoluzione dei beni nel frattempo realizzati dal concessionario avviene in presenza del pubblico interesse che permea il rapporto di concessione pubblicistica (in questo senso anche Risoluzione della Agenzia delle entrate n. 301/E del 18 ottobre 2007; anche Risoluzione della

Agenzia delle entrate 5-7-2007, n. 157).

Del resto, la devoluzione dei beni al proprietario del fondo rappresenta solo una possibilità nei contratti di costituzione del diritto di superficie, ben potendo le parti optare per una diversa destinazione della costruzione, anche concordando che la stessa venga demolita, al termine di durata del contratto, con assegnazione dei materiali al concessionario, in quanto l'art. 953 c.c. non è una norma inderogabile, ma lasciata alla disponibilità delle parti contraenti. La volontà delle parti è, allora, libera nello stabilire gli effetti legati all'estinzione del diritto in ordine alla destinazione della costruzione, che ben potrebbe non essere devoluta al proprietario del fondo. L'art. 953 c.c. non è norma imperativa, ma solo dispositiva. L'estinzione del diritto di superficie, al termine della sua durata, non implica necessariamente il passaggio della proprietà della costruzione realizzata dal superficiario, per accessione, al proprietario del suolo, ma soltanto il venir meno per il superficiario della possibilità di mantenere l'edificio su quel suolo. Nella materia di cui trattasi si confrontano solo gli interessi privatistici del proprietario del suolo e del superficiario, in assenza di qualsiasi interesse pubblicistico, sicchè è ben possibile che le parti pattuiscano la mancata devoluzione della costruzione edificata dal superficiario al proprietario del suolo. Il proprietario del suolo, come può demolire la costruzione realizzata dal superficiario, una volta scaduto il termine del contratto, allo stesso modo può pattuire che prima della scadenza di tale termine, sia proprio il superficiario a provvedere a tale demolizione.

È evidente che, invece, l'art. 104 d.p.r. 917/1986 si riferisce alle concessioni di diritto pubblico, nelle quali è sempre presente sullo sfondo delle pattuizioni delle parti il diritto pubblico, con impossibilità di prevedere la mancata devoluzione della costruzione all'ente pubblico concedente, al termine del contratto di costituzione del diritto di superficie.

Inoltre, nei rapporti tra le parti private si può anche prevedere che l'acquisto della costruzione da parte del proprietario del suolo possa essere il corrispettivo indiretto della concessione del diritto di superficie. Il superficiario,



quindi, anche se non riceve alcun corrispettivo dalla devoluzione finale della costruzione in favore del proprietario del suolo, ha già ricevuto in godimento il diritto di superficie senza avere corrisposto alcunchè al proprietario del suolo.

Insomma le variegate pattuizioni contrattuali nei rapporti tra i privati divergono profondamente dai rapporti concessori tra pubblica amministrazione e privato, sottesi dalla presenza di un interesse pubblico dominante.

Del resto il principio nazionale OIC 24 (appendice A.12), in vigore solo per i bilanci aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2016 prevede che "le concessioni sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi".

Con riferimento ai soggetti IAS adopter, poi, l'IFRIC 12 (International Financial Reporting Interpretations Committee) al paragrafo 5, impone regole di contabilizzazione degli accordi in concessione da pubblico a privato.

1.5. Molti elementi depongono per una interpretazione restrittiva della portata dell'art. 104 d.p.r. 017/1986.

1.6. Anzitutto, il dato letterale della norma richiamata che fa riferimento a "beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione". Il termine concessione va inteso in senso tecnico, come provvedimento amministrativo emesso da una pubblica amministrazione, con acquisizione di una posizione giuridica soggettiva da parte del concessionario pienamente tutelabile nei confronti dei terzi, ma costituente un diritto affievolito nei confronti della pubblica amministrazione. Il diritto reale nei confronti dei privati ed il diritto affievolito nei confronti della pubblica amministrazione si fondano proprio su un contratto di diritto privato che si innesta nel provvedimento amministrativo.

La concessione prevista dall'art. 104 Tuir si configura come un atto amministrativo di carattere negoziale avente ad oggetto attività riconducibili alla competenza dell'ente concedente e comportante il trasferimento di facoltà dell'ente al privato concessionario. Tale ammortamento finanziario non è estensibile a rapporti di altra natura.

La "devoluzione gratuita" di cui all'art. 104 Tuir non può essere ricollegata alla

acquisizione della costruzione, gratuita, da parte del proprietario del fondo, in quanto in tale ultimo caso, disciplinato dall'art. 953 c.c., entra in gioco il meccanismo dell'accessione.

Peraltro, nei rapporti privatistici il concedente riceve dal beneficiario del diritto di superficie un corrispettivo per la possibilità edificatoria sul terreno, sicchè v'è comunque una controprestazione, proprio come è accaduto nel caso in esame.

Il comma 4 dell'art. 104 Tuir, poi, specifica la materia delle concessioni pubbliche, con riferimento alle concessioni relative alla costruzione ed all'esercizio di opere pubbliche, anch'esse ammesse al beneficio dell'ammortamento finanziario, con una maggiore tutela in questi peculiari casi del concessionario. Infatti, in tali ipotesi l'ammortamento finanziario non avviene per deduzione di quote costanti, ma le quote di ammortamento sono determinate "nei singoli casi", in rapporto "proporzionale" alle quote previste nel "piano economico-finanziario della concessione". Ciò significa che viene particolarmente apprezzato da parte del legislatore lo sforzo costruttivo del concessionario che realizza un'opera pubblica, con un dispendio cospicuo di spese, e quindi riconosce a questi la possibilità di un maggior ammortamento negli anni, soprattutto nei periodi di maggiori spese sostenute per costi di costruzione, consentendo una più immediata correlazione tra spese sostenute e quote di ammortamento proporzionali alle stesse.

L'ammortamento tecnico è funzionale alla mera ripartizione, in una pluralità di periodi, del costo fiscalmente riconosciuto, in quanto sopportato per l'acquisizione del bene, attraverso quote non necessariamente costanti ed in stretta correlazione con le modalità d'impiego del bene nell'attività da cui deriva il reddito di impresa.

L'ammortamento finanziario è un procedimento tecnico contabile di ripartizione del costo pluriennale dell'immobilizzazione gratuitamente devolvibile negli esercizi di durata della concessione, al fine di sottrarre a tassazione quanto il concessionario complessivamente sborsi per acquistare e mantenere cose

destinate al concedente (Cass., 15 novembre 2013, n. 25668; Cass., 7 marzo 1997, n. 2085).

L'art. 104 Tuir, dunque, concerne i beni gratuitamente devolvibili al concedente alla fine della concessione, sicchè il concessionario viene ad essere reintegrato del valore dei beni stessi. Tale tipologia di ammortamento risponde all'esigenza di fronteggiare i costi da sostenere nel corso della concessione in relazione alla restituzione dei beni e degli impianti che devono essere devoluti gratuitamente e in perfetto stato di funzionamento.

1.7. La Corte Costituzionale, poi, con sentenza 6-2-2012, n. 16, ha chiarito che l'ammortamento finanziario, prima cumulabile con l'ammortamento tecnico, ed ora alternativo allo stesso, va considerato come una "vera e propria agevolazione tributaria", rivolta non tanto all'effettivo ammortamento dei costi relativi a beni oggetto di concessione, quanto piuttosto ad alleggerire il carico fiscale sui concessionari, sicchè le quote annuali di ammortamento finanziario dedotte nel corso della concessione sono state considerate quote di utili esenti da imposta. Infatti, l'eventualità che, scaduta la concessione, le quote di ammortamento finanziario potessero superare il costo dei beni non ammortizzato con l'ammortamento tecnico, rivela la totale estraneità dell'ammortamento finanziario alle finalità tipiche dell'ammortamento. L'ammortamento finanziario consente al concessionario di accantonare un utile, cui potevano attribuirsi i caratteri di sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

Trattandosi, quindi, di norma agevolativa per il concessionario, ne deriva la doverosa interpretazione restrittiva, con applicazione solo ai concessionari di enti pubblici.

1.8. In un remoto precedente, peraltro, questa Corte ha chiarito che l'ammortamento finanziario di cui all'art. 69 vecchio Tuir (ora 104 Tuir) non può applicarsi in ipotesi di locazione di immobile ad uso foresteria, in quanto trova applicazione solo in caso di concessione di beni (Cass., 8416/2009).

Questa Corte (Cass., 15 novembre 2013, n. 25668) ha fatto applicazione



dell'art. 104 Tuir in una fattispecie in cui la Regione aveva dato in concessione ad una società una infrastruttura ferroviaria di trasporto pubblico, con intervento di ampliamento, ammodernamento e potenziamento della stessa, con la realizzazione di opere che alla fine della durata della concessione sarebbero state devolute gratuitamente alla Regione concedente. Tali interventi sono stati realizzati, quindi, su aree demaniali appartenenti alla Regione, e le relative opere sarebbero rimaste di proprietà dell'ente concedente, come previsto nell'atto di concessione. La "proprietà di concessione" comprende i beni che, alla scadenza della concessione, sono trasferiti agli enti concedenti gratuitamente ed in condizioni di normale funzionamento, ossia "gratuitamente devoluti", ai sensi dell'art. 104 d.p.r. 917/1986.

2.La sentenza impugnata deve, allora, essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che dovrà attenersi al seguente principio di diritto: "In tema di imposte dirette l'art. 104 d.p.r. 917/1986, norma agevolativa e, quindi, di stretta interpretazione, che prevede l'ammortamento finanziario, non è applicabile ai costi sostenuti dal privato, titolare del diritto di superficie, per la realizzazione della costruzione sul fondo, in occasione della devoluzione gratuita dei beni al concedente il diritto di superficie, ai sensi dell'art. 953 c.c. alla scadenza del termine previsto nel contratto, trattandosi di norma tributaria applicabile solo alle concessioni rilasciate dagli enti pubblici, dovendosi utilizzare, invece, nei rapporti privatistici, l'ammortamento tecnico di cui all'art. 102 d.p.r. 917/1986", e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 24 ottobre 2019