

## Risposta n. 293/2023

***OGGETTO: Trattamento IVA cessione materiale litoide in compensazione degli interventi per la realizzazione di una cassa di espansione di un torrente definiti nell'ambito di un contratto di appalto – Artt. 2, 4 e 11 del DPR n. 633 del 1972***

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

### QUESITO

ALFA ha sottoscritto, in data ..., con l'Agenzia Interregionale per il fiume ... (di seguito "BETA"), un contratto di Appalto riguardante i "*PR-E-1047 Lavori di realizzazione della Cassa di Espansione del torrente ... nei comuni di ..., ..., ... e ...*", oggetto di cofinanziamento regionale.

Al riguardo, viene precisato che:

1. l'istante agisce in qualità di soggetto appaltatore, in quanto società mandataria dell'Associazione Temporanea di Impresa (ATI), costituita in sinergia con la società ...;

2. BETA - in qualità di soggetto attuatore/stazione appaltante - ha sottoscritto il contratto di appalto *"per la parte di lavori oggetto di cofinanziamento regionale, in nome e per conto della Regione X"*;

3. l'ammontare complessivo degli interventi dedotti in contratto è pari a ... euro, oltre IVA;

4. l'importo dei lavori oggetto del cofinanziamento regionale è stato approvato con Delibera della Giunta Regionale, che ha previsto, in particolare, quanto segue:

- in base al progetto esecutivo, per la realizzazione del volume di invaso è necessario scavare complessivamente ... metri cubi di materiale alluvionale e, di questi, ... metri cubi risultano in esubero rispetto al fabbisogno connesso alle opere da realizzare nell'ambito del cantiere;

- al fine di compensare i gravi effetti economici e finanziari che l'emergenza Covid-19 ha determinato sul settore delle costruzioni, è necessario aggiornare il "valore unitario stimabile" del "materiale in esubero derivante dalla realizzazione del volume di invaso", come stimato nella propria deliberazione n. ...;

- la suddetta stima viene, dunque, *"aggiornata attraverso un confronto tra il valore commerciale del materiale attualizzato al 2020 e i presunti costi ad esso associati in capo all'appaltatore, in euro ... per metro cubo, IVA inclusa"*.

Sulla base di tali premesse, la Regione ha, quindi, deliberato *"di rideterminare (...) il cofinanziamento dell'opera da parte della Regione X per quota parte dei lavori pari ad Euro ... IVA inclusa, da realizzarsi ricorrendo alla compensazione, nel rapporto con l'appaltatore, tra il costo dei lavori e l'utilizzo di materiale litoide estratto per la realizzazione dell'invaso, secondo i quantitativi stimati nel progetto"*

*esecutivo*". L'importo del cofinanziamento regionale è, infatti, dato dal valore unitario sopra individuato applicato al volume totale del materiale in esubero quantificato in ... metri cubi.

È stato, dunque, previsto nel contratto di appalto stipulato dalla società istante con BETA un "*meccanismo di parziale compensazione finanziaria*" tra le opere appaltate alla società e la cessione del materiale di escavazione in esubero, effettuata dalla Regione nei confronti dell'istante.

La società istante fa presente che, ad oggi, gli interventi appaltati risultano avviati; la Regione X, tuttavia, "*ha avanzato dubbi circa l'assoggettabilità ad IVA della cessione dei materiali litoidi, nonostante le chiare indicazioni rivenienti dall'Appalto e dalla sopra citata delibera regionale n. ...*".

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale applicabile, ai fini IVA, alla cessione *de qua*.

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

L'istante ritiene che la Regione agisca in veste di soggetto passivo di imposta dovendo, pertanto, assoggettare ad IVA la cessione dei materiali litoidi dedotta in contratto, trattandosi di "*operazione (parzialmente) permutativa rispetto alle opere da realizzarsi da parte di ALFA, opere soggette ad autonomi obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'articolo 11 del D.P.R. n. 633/1972*".

A supporto della soluzione prospettata, la società rinvia ai principi espressi in materia dalla giurisprudenza unionale e dalla giurisprudenza interna di legittimità (*cf*: CGE, cause C-72/13 del 20 marzo 2014 e C-604/19 del 25 febbraio 2021; Corte di

Cassazione, sentenze n. 26208 del 28 settembre 2021, n. 28558 del 18 ottobre 2021, n. 37951 del 2 dicembre 2021 e n. 4835 del 15 febbraio 2022).

L'istante fa presente, altresì, che il caso in esame è diverso da quello oggetto di chiarimenti con la risposta a interpello n. 194 del 2022, in cui il Comune interpellante agiva sulla base di una Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione Civile, che prevedeva la possibilità di cessione di materiali litoidi e vegetali "a compensazione degli oneri di trasporto e di opere idrauliche ai realizzatori degli interventi stessi" ovvero "in relazione ai costi delle attività inerenti alla sistemazione dei tronchi fluviali". In proposito, la società evidenzia che il contesto di "urgenza" ed "eccezionalità" affrontato dalla risposta a interpello n. 194 del 2022 - basato su una ordinanza della Protezione Civile volta a "ripristinare l'immediata ripresa delle attività produttive" e ad "eliminare lo stato di pericolo sul territorio comunale" - è completamente assente nel caso di specie.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con l'istanza di interpello in oggetto, la società istante chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile, ai fini IVA, alla cessione dei materiali litoidi effettuata dalla Regione X nei confronti dell'istante a "compensazione" dei lavori di realizzazione della Cassa di Espansione del torrente ... nei comuni di ..., ..., ... e ..., realizzati dalla società istante, aggiudicataria dell'appalto sottoscritto con l'Agenzia Interregionale per il fiume ... ("BETA"), che agisce in qualità di soggetto attuatore in nome e per conto della Regione X .

In base a quanto si desume dalla documentazione prodotta a corredo dell'istanza, tali lavori sono realizzati in attuazione dell'Accordo di Programma sottoscritto in data ... tra il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare e la Regione, finalizzato alla programmazione e al finanziamento di interventi urgenti e prioritari per la mitigazione del rischio idrogeologico, e dei successivi Atti integrativi, a seguito dei quali sono state definite le risorse statali e di cofinanziamento regionale assegnate all'Accordo.

Con il decreto ..., il Commissario Straordinario ex art. 10, comma 1 del citato D.L. n. 91/2014 ha definito specifiche procedure di attuazione per "Interventi per la messa in sicurezza della città di ... e del nodo idraulico di ...: realizzazione della cassa di espansione del torrente ...".

Con successiva deliberazione della Giunta Regionale, a rettifica della deliberazione n. ... del ..., sono state programmate le risorse per il cofinanziamento regionale degli "Interventi per la messa in sicurezza della città di ... e del nodo idraulico di ... - realizzazione della cassa di espansione del torrente ...".

Con la medesima deliberazione, sono stati aggiornati sia il volume del materiale litoide estratto per la realizzazione dell'invaso eccedente da progetto esecutivo sia il valore medio unitario attribuibile al medesimo, in considerazione della stasi economica del settore delle costruzioni conseguente all'emergenza Covid-19. L'aggiornamento di tali fattori incide sull'entità del cofinanziamento dell'opera da parte della Regione X che viene conseguentemente rideterminato per quota parte dei lavori in € ... IVA inclusa, *"da realizzarsi ricorrendo alla compensazione, nel rapporto con l'appaltatore, tra il costo dei lavori e l'utilizzo di materiale litoide estratto per la realizzazione dell'invaso, secondo i quantitativi stimati nel progetto esecutivo"*.

Nel caso di specie, dunque, secondo quanto rappresentato, i rapporti giuridici intercorrenti tra le parti sono riconducibili nell'ambito di un'operazione "permutativa" tra la cessione dei "materiali litoidi" da parte della Regione X e le prestazioni di servizi cui è tenuta la società istante in base al contratto di appalto stipulato dalla medesima società con BETA (che, come precisato, agisce in nome e per conto della Regione).

Il trattamento fiscale applicabile, ai fini dell'IVA, alle operazioni di natura permutativa è previsto dall'articolo 11, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate"*.

In base a tale disposizione, quindi, si configura un'operazione permutativa quando - come nella fattispecie in esame - le reciproche operazioni sono effettuate ciascuna in controprestazione dell'altra.

Ai fini IVA, inoltre, le operazioni permutative devono essere considerate autonomamente sotto il profilo dell'imponibilità, della determinazione della base imponibile, del momento impositivo e dello specifico regime da applicare (cfr., sul punto, risposta ad interpello n. 552 del 20 novembre 2020).

Conseguentemente occorre verificare se, in relazione alle predette operazioni (autonomamente considerate), si configurino i presupposti impositivi di cui all'articolo 1 del citato d.P.R. n. 633 del 1972:

- a. oggettivo;
- b. soggettivo;

c. territoriale.

Ai fini che qui interessano, con specifico riferimento al presupposto soggettivo, l'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 dispone, tra l'altro, che sono soggette ad IVA tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società e dagli enti commerciali, per i quali vige una presunzione assoluta di imponibilità; diversamente, le operazioni effettuate dagli enti non commerciali rilevano, ai fini dell'IVA, solo se svolte nell'esercizio dell'attività di impresa.

In sostanza, gli enti non commerciali sono "*soggetti passivi di imposta*" limitatamente alle attività commerciali svolte *a latere* della propria attività istituzionale (non commerciale), che rimane estranea al campo di applicazione del tributo. In particolare, in base al quinto comma del citato art. 4, non si considerano commerciali "*le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di un'attività di pubblica autorità*".

Va da sé, dunque, che per determinare se le operazioni poste in essere da un ente pubblico territoriale (nella fattispecie, la Regione Emilia-Romagna) costituiscano cessioni di beni e/o prestazioni di servizi imponibili ad IVA, è necessario verificare se quest'ultimo possa configurarsi quale soggetto passivo di imposta ai sensi del menzionato articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Si consideri a tale proposito che, secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia Europea, più volte richiamato dalla giurisprudenza nazionale e dalla prassi amministrativa, al fine di stabilire se l'attività sia posta in essere dall'ente in veste di "*pubblica autorità*", occorre avere riguardo non tanto all'oggetto o alla finalità perseguita

(tutela di interessi pubblicistico-istituzionali), quanto piuttosto alle modalità attraverso le quali la medesima è svolta (*cf.* CGE cause C-72/13 del 20 marzo 2014; C-604/19 del 25 febbraio 2021; C-446/98 del 14 dicembre 2000).

In proposito, secondo l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, sono riconducibili tra le attività svolte in veste di pubblica autorità quelle fondate su un rapporto di diritto pubblico ("*iure imperii*"), mentre sono da ricondurre tra le attività di natura commerciale quelle fondate su rapporti di carattere privatistico (*cf.* da ultimo sentenze n. 26208 e n. 28558 rispettivamente del 28 settembre e del 18 ottobre 2021 e n. 4835 del 15 febbraio 2022).

Non potendosi, pertanto, stabilire in astratto la natura commerciale o meno dell'attività svolta, si dovrà, quindi, verificare caso per caso la sussistenza dei presupposti di imponibilità facendo riferimento ai diversi fattori indicati a tal fine dalla giurisprudenza unionale e interna quali l'utilizzo da parte dell'amministrazione pubblica di poteri unilaterali e autoritativi implicanti l'esercizio dello *ius imperii*, l'assetto degli interessi realizzato dalle parti contraenti, la presenza o meno di uno "scambio" a contenuto sinallagmatico.

Ciò posto, in relazione alla fattispecie prospettata, alla luce dei sopra richiamati criteri elaborati dalla giurisprudenza unionale e domestica, dagli elementi istruttori forniti in sede d'istanza, assunti acriticamente in questa sede, emerge che la Regione X nel contesto dello specifico rapporto in esame non agisce in qualità di pubblica autorità (vale a dire nell'esercizio dello *ius imperii*), bensì quale operatore economico privato, in quanto l'interesse pubblico di carattere generale (*i.e.* interesse a realizzare interventi di sistemazione idraulica dei corsi d'acqua nelle aree metropolitane volti a rimuovere



le situazioni a più elevato rischio idrogeologico) è perseguito dall'ente pubblico (*i.e.* Regione X) mediante l'utilizzo di uno schema contrattualistico a prestazioni corrispettive di carattere privatistico.

La cessione dei materiali litoidi da parte della Regione X costituisce nel caso rappresentato quota parte del corrispettivo "in natura" riconosciuto a ALFA, pattuito nel contratto di appalto stipulato con la Regione a fronte degli interventi da realizzare da parte della società.

In tal modo viene garantito *"l'equilibrio tra l'interesse pubblico connesso alla realizzazione dell'opera strategica e la sostenibilità per l'appaltatore, il quale assume l'obbligo di realizzare lavori compensativi senza passaggio di denaro (...) per complessivi (...) ... IVA inclusa, come risulta dall'applicazione del valore unitario per canone e tariffa sopra individuato (euro .../mc) al volume totale dell'esubero di materiale da scavare, quantificato, come prima specificato, in ... metri cubi"* (cfr. contratto di Appalto).

Tanto trova conferma altresì nella circostanza che le parti hanno convenuto che il cofinanziamento non possa essere modificato *"in dipendenza del rinvenimento di qualità deteriore e/o di quantità inferiore del succitato materiale, assumendosi l'appaltatore anche in deroga all'articolo 1664 c.c. ogni conseguente alea in quanto attentamente valutata all'atto dell'offerta, ed assorbita dalla valutazione della remuneratività dell'intervento nel suo complesso"* (cfr. contratto di Appalto).

Verificato, nei termini anzidetti, il presupposto soggettivo in capo alla Regione X ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, dalla disamina delle previsioni contrattuali, emerge, dunque, che il rapporto intercorrente tra l'istante e la Regione (per la parte di

lavori oggetto di cofinanziamento) ricade nell'ambito dello schema contrattuale di tipo permutativo di cui al citato articolo 11 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto sopra rappresentato, si ritiene, pertanto, che la Regione X, in qualità di soggetto passivo di imposta, debba assoggettare ad IVA la cessione dei materiali litoidi al valore normale, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lettera d) del d.P.R. n. 633 del 1972, da determinarsi secondo le modalità indicate nel successivo articolo 14 del medesimo decreto.

A sua volta l'istante, in qualità di soggetto appaltatore, è tenuto a fatturare, contestualmente in "contropartita" il valore normale degli interventi definiti in contratto.

Infine, per completezza di trattazione, si fa presente che, come evidenziato dal medesimo interpellante, la fattispecie oggetto dell'istanza in trattazione non è sovrapponibile a quella di cui alla risposta n. 194 del 2022 in cui l'Ordinanza della Protezione Civile, sulla base della quale il Comune agiva, prevedeva espressamente che - in deroga alla legge n. 275 del 1993 (che regola la determinazione degli importi dei canoni demaniali delle concessioni di estrazione dei materiali dall'alveo dei corsi d'acqua pubblici) - la cessione dei materiali litoidi potesse essere disciplinata anche con atti di concessione che stabilissero i quantitativi e la valutazione economica in relazione ai canoni demaniali e a quando dovuto dal concessionario a titolo di compensazione.

In altri termini, ai fini della predetta risposta n. 194 del 2022 ed in particolare della conclusione secondo cui il Comune operava in veste di pubblica autorità, assumeva peculiare rilievo il fatto che il valore del materiale litoide asportato fosse determinato/ considerato in sostituzione al canone di concessione demaniale.

**IL DIRETTORE CENTRALE  
CON FUNZIONI DI CAPO DIVISIONE  
CONTRIBUENTI AGGIUNTO  
(firmato digitalmente)**