

Risposta n. 26/2024

OGGETTO: Trattamento ai fini IVA della cessione di terreni nell'ambito della realizzazione di un edificio in project financing – Permuta

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

QUESITO

Alfa SRL (di seguito, anche "Società", "Concessionario" o "Istante") chiede di conoscere il corretto trattamento IVA applicabile alla fattispecie di seguito delineata avente ad oggetto la "*costruzione e gestione dell'edificio scolastico da realizzare in località X*" (in breve, "Opera") mediante finanza di progetto (i.e. *project financing*), ai sensi dell'articolo 153 del D.Lgs. n. 163 del 12.04.2006 (Codice dei Contratti Pubblici).

In seguito la finanza di progetto è stata regolata dall'articolo 183 del D.Lgs. del 18 aprile 2016, n.50 a sua volta abrogato dal D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36. A decorrere dalla data in cui quest'ultima modifica acquista efficacia (1° luglio 2023), le disposizioni

di cui al decreto legislativo n. 50 del 2016 continuano ad applicarsi esclusivamente ai procedimenti in corso.

L'Istante rappresenta che il Comune Beta:

- a fine 2011 ha approvato lo studio di fattibilità per l'Opera;
- una volta approvato il bando di gara per la selezione del Concessionario, ha proclamato vincitore, e nominato promotore, Gamma SpA che, in base all'articolo 3 del bando di gara, ha costituito, ai sensi dell'art. 156 del Codice, "*Alfa s.r.l.*" interamente partecipata da Gamma SpA che, da allora, ha assunto la qualifica di Concessionario dell'Opera.

Nel 2013 le parti stipulano la convenzione per "*la costruzione e gestione dell'edificio scolastico da realizzare in località X mediante l'istituto della finanza di progetto*" ai sensi dell'articolo 183 del D.Lgs. n. 50 del 2016, assumendo reciproci impegni. La Società concede poi in appalto i lavori a Gamma.

Il Comune Beta (in seguito anche "Comune" o "Ente") prende in carico l'Opera in forza della sottoscrizione dei verbali del 2015 e di gennaio 2016, mentre in data a febbraio 2016 emette il certificato provvisorio di collaudo, sottoscritto dal Concessionario con riserva a marzo 2016.

Il Comune affida in particolare all'Istante:

- a) la progettazione definitiva ed esecutiva dell'Opera da redigere ai sensi dell'articolo 93, commi 4 e 5, del Codice, nonché degli articoli 24 e ss. e 33 e ss. del Regolamento in conformità al Progetto Preliminare approvato e che le parti dichiarano reciprocamente di ben conoscere;

- b) la costruzione dell'Opera in conformità al Progetto Definitivo ed Esecutivo;

c) la gestione dell'Opera, intesa quale manutenzione ordinaria della stessa e gestione della porzione di immobile destinato in senso lato a sala ristorativa/bar/mensa/ etc.

La controprestazione posta a carico del Comune Beta a favore della Società consiste nel riconoscimento in capo a quest'ultima "*del diritto di gestire funzionalmente e sfruttare economicamente l'Opera realizzata, con risorse proprie del concessionario*" per un determinato periodo di tempo (la durata della concessione) al fine di ammortizzare gli investimenti dallo stesso effettuati in luogo del Comune ed i relativi costi di gestione.

Il Comune Beta é ricorso allo strumento del *project financing* perché l'Ente non aveva mezzi finanziari (propri) per l'esecuzione dell'opera.

Il *Project Financing* (convezione di maggio 2013, in seguito "Convenzione") prevede di erogare al Concessionario nel dettaglio (articolo 17, comma 1 della Convenzione):

- a) un contributo *post* terremoto del 2009 pari alla somma di euro 500.000,00 (I.V.A. compresa);
- b) un contributo pari a euro 70.000,00 per 3 annualità (oltre I.V.A.);
- c) la cessione in proprietà di n. 3 terreni per un valore totale di euro circa 305 mila euro;
- d) un canone di gestione di circa euro 16 mila (oltre I.V.A.) per il primo anno ed euro 21.000,00 (oltre I.V.A.) per i successivi diciotto anni.

Considerato che il Comune Beta, a differenza dell'Istante, ritiene la cessione dei suddetti terreni non soggetta all'imposta sul valore aggiunto, le parti si sono rivolte al Tribunale locale per risolvere la controversia.

Il giudice adito, valutata la possibilità di risolvere bonariamente la controversia, ha chiesto alle parti di presentare apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a) della Legge 27 luglio 2000, n. 212 per chiedere la corretta interpretazione dei profili IVA di tale cessione dei terreni.

Tutto ciò premesso, la Società chiede di sapere come qualificare le cessioni di terreni di cui alla precedente lett. c) - che sono parte del corrispettivo per la realizzazione dell'Opera - ai fini dell'applicazione degli articoli 2, 3, 4, e 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA"), e degli articoli 1, 21 e 40 del Testo Unico dell'imposta di Registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (in breve, "TUR").

In particolare, chiede se gli atti di cessione dei terreni costituiscano cessioni di beni da assoggettare ad IVA, con aliquota del 10% e applicazione dell'imposta di registro in misura fissa oppure debbano invece essere considerati non rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, tenuto anche conto dell'apparente carenza del profilo soggettivo IVA del Comune cedente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, attesa la natura sinallagmatica del rapporto tra le parti, ritiene che il "contributo" a carico del Comune Beta, in tutte le sue articolate parti compresi, quindi, i terreni di cui alla citata lett. c) ceduti in proprietà dall'Ente alla Società, costituisca il corrispettivo per una prestazione di servizi rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 3 del Decreto IVA, con applicazione delle imposte di registro,

ipotecarie e catastali a tassa fissa, giusta l'alternatività IVA e registro stabilita all'articolo 40 del TUR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In merito alla fattispecie qui rappresentata analoga istanza di interpello è stata presentata dal Comune Beta che, in qualità di Concedente e dunque controparte della Società, ha posto i medesimi quesiti di quest'ultima.

In considerazione dell'identico interesse perseguito dalle parti coinvolte nella vicenda qui rappresentata, il presente parere è reso tenendo altresì conto delle informazioni e dei documenti forniti dal Comune in sede di interpello perché di aiuto a comprendere meglio la descrizione del caso concreto e personale prospettato, fermo restando che ciascun istante riceverà separata risposta in merito ai profili della fattispecie di sua stretta competenza.

Il Comune e l'Istante (in seguito, congiuntamente "le Parti") chiedono di conoscere il corretto trattamento IVA dell'operazione con cui detto Ente trasferisce alla Società la proprietà di alcuni terreni a titolo di parziale corrispettivo della prestazione assunta da quest'ultima con la sottoscrizione della Convenzione. In particolare, *"La presente Convenzione ha per oggetto*

- *l'affidamento in concessione da parte del Concedente - n.d.r. Comune Beta - al Concessionario - n.d.r. l'Istante - della progettazione definitiva ed esecutiva dell'Opera,*
- *della realizzazione dell'Opera e dell'esecuzione dei lavori ad essa strutturalmente e direttamente collegati,*

- *nonché della gestione dell'Opera, intesa quale manutenzione ordinaria della stessa e gestione della porzione di immobile destinato in senso lato a sala ristorativa/bar/mensa/etc., (...)*" (cfr. articolo 4 della Convenzione).

L'articolo 17 della Convenzione disciplina il "*Contributo a carico del Concedente*" che consiste nell'erogazione al Concessionario di diversi contributi a fondo perduto, alcuni dei quali finanziati in natura, rappresentati - quest'ultimi - da alcuni terreni, valutati inizialmente circa 646 mila euro, che potranno essere trasferiti alla Società "*Solo successivamente all'approvazione del collaudo dell'Opera ed all'entrata in piena funzione della medesima quale scuola primaria comunale...*". Nessun dubbio è manifestato dalle Parti in merito al trattamento IVA della parte finanziata in denaro del contributo *de quo* che ritengono in ogni caso a "carattere corrispettivo" e dunque rilevante ai fini IVA, secondo l'aliquota propria dell'operazione (in merito alla natura "sinallagmatica" delle Convenzioni, cfr. risposta n. 211 del 2020).

Al di là del *nomen* utilizzato nella Convenzione, il contributo cui fa riferimento il citato articolo 17 rappresenta di fatto il corrispettivo che il Comune riconosce alla Società per le obbligazioni da quest'ultima assunte e che, limitatamente alla parte dello stesso finanziata con la cessione dei suddetti terreni, assume i caratteri di una permuta, consistente in una prestazione di servizi contro (*vs*) una cessione di beni.

Come noto, le permutate sono operazioni rilevanti ai fini IVA in base all'articolo 11 del Decreto IVA ai sensi del 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*».

Ai fini IVA, dunque, la permuta ricorre tutte le volte che la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è effettuata da un soggetto a scomputo del corrispettivo monetario dallo stesso dovuto a fronte di una diversa cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a suo favore da un altro soggetto (per maggiori dettagli, cfr. risposta n. 194 del 2022). In altri termini, la permuta è connotata dalla natura della controprestazione, rappresentata non dalla corresponsione di un "prezzo" in denaro, bensì dalla cessione di un bene o dall'effettuazione di una prestazione.

E' altresì noto che ciascuna delle operazioni in cui si articola la permuta è trattata ai fini IVA in modo autonomo, nel senso che ogni prestazione o cessione è soggetta alla propria disciplina e dunque esaminata singolarmente, per quanto riguarda sia l'imponibilità (presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali), sia il momento impositivo, la base imponibile e l'aliquota da applicare.

In riferimento, ad esempio, a un caso analogo a quello qui in commento, la risoluzione 16 febbraio 2005, n. 21/E chiarisce che la cessione di immobili "*..., costituisce un pagamento in natura da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto, in via separata rispetto alla prestazione (realizzazione del complesso ospedaliero) cui si riferisce, ai sensi dell'articolo 11, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ed in base al valore normale dei beni che formano oggetto del trasferimento, ai sensi dell'articolo 13, secondo comma, lettera d), del D.P.R. n. 633 del 1972*".

Naturalmente c'è il duplice assoggettamento all'imposta quando lo scambio (bene contro bene, bene contro servizio, servizio contro servizio) avviene tra due soggetti passivi IVA, mentre quando una delle parti è un "privato", è imponibile solo l'operazione

posta in essere dal soggetto passivo IVA e l'operazione effettuata dal privato, al ricorrere dei presupposti, sconterà le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Nel caso di specie e per i profili di stretto interesse della Società, le operazioni da quest'ultima effettuate sono soggette a IVA, secondo l'aliquota propria di ciascuna di esse.

Sempre con esclusivo riferimento alle operazioni effettuate dall'Istante, in merito al momento impositivo, trattandosi - per quanto è possibile desumere dagli atti allegati - di prestazioni di servizi, l'esigibilità dell'imposta si verifica ordinariamente all'atto del pagamento del corrispettivo che, limitatamente alla parte in natura dello stesso (*i.e.* terreni citati), va individuato nella stipula dell'atto notarile. Ciò a meno che la Società non abbia già emesso fattura, anticipando così il momento di effettuazione dell'operazione *de quo*, in conformità a quanto previsto dall'articolo 6, comma 4, del Decreto IVA.

In merito alla controprestazione del Concedente si osserva che non è possibile stabilire a priori se sia o meno soggetta a IVA. La relativa disciplina IVA, infatti, dipende *in primis* dalla veste commerciale o istituzionale con cui il l'Ente agisce nell'ambito dell'operazione qui prospettata, che è oggetto di valutazione nell'istanza di interpello presentata dal Comune Beta.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)