

Lì, 15/06/2023

CIRCOLARE 825/23

OGGETTO: ANALISI DI PRASSI PER PRESTAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA; STUDIO SU NORMATIVA EUROPEA E CASISTICA DI PRESTAZIONE PERMUTATIVA.

In passato abbiamo già trattato l'argomento ma vogliamo con la presente circolare riaffermare alcuni principi istitutivi dell'IVA. Con il documento di prassi in commento l'Agenzia delle Entrate ha analizzato nuovamente la gestione di un'attività commerciale da parte di un Ente Pubblico. Essa ha così ripercorso i principi di applicazione dell'imposta (soggettivo, oggettivo e territoriale), ed ha voluto approfondire nuovamente il concetto di "potere autoritativo" che fa sì che non si applichi l'IVA in un rapporto tra PA e altro soggetto.

Analizziamo ora tutti questi aspetti che scaturiscono dalla **Risposta all'istanza di Interpello n. 293 del 14 aprile 2023 dell'Agenzia delle Entrate** la quale ha fornito **chiarimenti in materia di trattamento delle operazioni permutative ai fini Iva**, con specifico riferimento alla cessione di pietre in compensazione degli interventi per la realizzazione di una Cassa di espansione di un torrente definiti nell'ambito di un contratto di appalto.

Nel caso di specie, la Regione cede delle pietre alla Società istante a "*compensazione*" dei lavori di realizzazione della Cassa di espansione di un torrente realizzati dalla stessa Società, aggiudicataria dell'appalto sottoscritto con l'Agenzia interregionale che agisce in qualità di soggetto attuatore in nome e per conto della Regione.

I rapporti giuridici intercorrenti tra le parti interessate sono quindi riconducibili nell'ambito di una operazione "permutativa" tra la cessione dei materiali litoidi da parte della Regione e le prestazioni di servizi cui è tenuta la Società istante in base al contratto di appalto stipulato dalla medesima Società con l'Agenzia interregionale.

Il trattamento fiscale applicabile, ai fini dell'Iva, alle operazioni di natura permutativa trova un suo riferimento normativo nell'art. 11, comma 1, del Dpr. n. 633/1972, 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*".

Si capisce che, quindi, si configura un'operazione permutativa quando come nella fattispecie in esame le reciproche operazioni sono effettuate ciascuna in controprestazione dell'altra. E si instaura un rapporto sinallagmatico.

Ai fini Iva, 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 (Risposta n. 552/2020).

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 Indiretto.

12051 ALBA (CN)
Piazza Cristo Re, 14 - 3° piano
Tel. 0173.284824
Fax 0173 380545
sede.alba@enti-rev.it

12037 SALUZZO (CN)
Via Martiri Liberazione, 46
Tel. 0175.41253
Fax 0175.44248
sede.saluzzo@enti-rev.it

12037 SALUZZO (CN)
Via Bagni, 1/A
Tel. 0175.217342
tributi@enti-rev.it

12100 CUNEO
Piazza Galimberti, 2
Tel. 0171.698502
sede.cuneo@enti-rev.it

10138 TORINO
Via Susa, 31
Tel. 011.4340002

In particolare, in base all'art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/1972, 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"*.

Quindi, per determinare se le operazioni poste in essere da un Ente pubblico territoriale (nella fattispecie, la Regione) costituiscano cessioni di beni e/o prestazioni di servizi imponibili ad Iva, è necessario verificare se quest'ultimo possa configurarsi quale soggetto passivo ai sensi del citato art. 4.

Sul punto, 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 (CGE cause C72/13 del 20 marzo 2014; C604/19 del 25 febbraio 2021; C446/98 del 14 dicembre 2000).

Ancora: 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 imperi*), mentre sono da ricondurre tra le attività di natura commerciale quelle fondate su rapporti di carattere privatistico (da ultimo, Sentenze n. 26208 e n. 28558, rispettivamente del 28 settembre e del 18 ottobre 2021, e n. 4835 del 15 febbraio 2022).

Nel caso oggetto dell'Interpello, emerge che la Regione, nel contesto dello specifico rapporto in esame, non agisce in qualità di pubblica autorità, bensì quale operatore economico privato, in quanto l'interesse pubblico di carattere generale (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 dalla Regione stessa mediante l'utilizzo di uno schema contrattualistico a prestazioni corrispettive di carattere privatistico.

La cessione dei materiali litoidi da parte della Regione costituisce parte del corrispettivo in natura riconosciuto alla Società, pattuito nel contratto di appalto stipulato con la Regione a fronte degli interventi da realizzare.

Ciò detto, il presupposto soggettivo in capo alla Regione, dalla disamina delle previsioni contrattuali emerge, dunque, che **il rapporto intercorrente tra la Società 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 art. 11 del Dpr. n. 633/1972.**

Pertanto, la Regione deve assoggettare ad Iva la cessione dei materiali litoidi al valore normale, ai sensi dell'art. 13, comma 2, lett. d), del Dpr. n. 633/1972, da determinarsi secondo le modalità indicate nel successivo art. 14 del medesimo Decreto.

A sua volta la Società istante, in qualità di soggetto appaltatore, è tenuta a fatturare, contestualmente in contropartita, il valore normale degli interventi definiti in contratto.

Approfondendo per giunta quanto trattato dall'Agenzia, la stessa ha poi specificato che il caso in esame non è equiparabile a quello di cui alla risposta n. 194/2022, in cui l'Ordinanza della Protezione civile, sulla base della quale il Comune agiva, prevedeva espressamente che la cessione dei materiali litoidi potesse essere disciplinata anche con atti con concessione che stabilissero i

quantitativi e la valutazione economica in relazione ai canoni demaniali e a quando dovuto al concessionario a titolo di compensazione.

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

A disposizione per ulteriori chiarimenti in merito, si porgono cordiali saluti.

ENTI REV S.r.l.
