

Risposta n. 162/2024

OGGETTO: Iva – Aliquota applicabile alla cessione di un bene, ristrutturato, a un Comune da destinare a nuova sede municipale, cessione che avviene per effetto dell'estinzione del diritto di superficie, operata dal Comune, previsto dal contratto di locazione finanziaria in costruendo.

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

QUESITO

L'istante ente locale ha approvato con deliberazione di Giunta Comunale n. (...) il progetto esecutivo dell'intervento di "Partenariato pubblico privato locazione finanziaria di opere pubbliche o di pubblica utilità, ai sensi degli artt. 180 e 187 del d.lgs. 50/2016, concernente la progettazione definitiva/esecutiva, la realizzazione, il finanziamento nonché la manutenzione - per un periodo di 20 (anni) - del nuovo centro civico di (...)". Trattasi di un intervento per la ristrutturazione delle ex scuole elementari, per destinarle a centro civico e nuova sede municipale (in seguito anche solo "centro civico"). Per il finanziamento delle opere ha optato per la locazione finanziaria in costruendo, e a

tal scopo, dopo esperimento di gara in data [... (rep. ...) è stato firmato il "Contratto di locazione finanziaria immobiliare costruendo - Intervento di partenariato pubblico privato locazione finanziaria di opere pubbliche o di pubblica utilità ai sensi degli artt. 180 e 187 del d.lgs. 50/2016, concernente la progettazione definitiva/esecutiva, la realizzazione, il finanziamento nonché la perfetta manutenzione - per un periodo di 20 anni - del nuovo centro civico di (...)", con la società (...), ora incorporata in (...) (in seguito "soggetto finanziatore").

Nella stessa data (...) si è proceduto alla stipula di contratto di appalto dei lavori.

L'amministrazione comunale, conseguentemente alla stipula del contratto di locazione finanziaria in costruendo, ha costituito a favore del soggetto finanziatore il diritto di superficie per la durata di anni 40 dell'area di sedime dell'immobile oggetto di leasing. (rep. n. ... atto n. ... del ...).

La locazione finanziaria ha durata di 240 mesi dalla data di decorrenza della locazione finanziaria stessa. Il contratto, per tale durata, decorre convenzionalmente il primo giorno del mese relativo la data riportata sul "Verbale di Presa in Consegna ed Accettazione dell'unità immobiliare", ovvero del "Verbale di Presa in Consegna Anticipata dell'Opera ovvero del Certificato di Collaudo Provvisorio" (d'ora in poi la "Data di Decorrenza").

Alla scadenza del contratto (20 anni) era stato concordemente riservato al Comune il diritto di riscattare la proprietà delle opere oggetto del contratto.

Al momento le opere sono state completate e sono in attesa di collaudo finale. La locazione finanziaria pertanto non è ancora andata in decorrenza.

L'intervento di realizzazione del nuovo centro civico ha comportato, ad oggi, un esborso, da parte del soggetto finanziatore, per lavori e compensi ai professionisti incaricati, di euro (...) al netto di Iva. L'aliquota Iva sui lavori esposta nelle fatture emesse dai fornitori è del 10 per cento, riguardando prettamente lavori di "ristrutturazione edilizia" ai sensi dell'art. 3, c. 1, lett. d), del D.P.R. 380/2001.

Gli spazi del nuovo centro civico come ristrutturato sono e/o saranno destinati a uffici centrali della sede comunale, sala civica ad uso convegni e manifestazioni, spazio destinato a mostra d'arte permanente, ulteriori spazi pluriuso da destinare prioritariamente per manifestazioni di tipo artistico/espositivo/culturale, spazi destinati alle associazioni.

In data (...) ha comunicato al soggetto finanziatore la volontà di avvalersi della possibilità di recesso dal contratto di locazione finanziaria in costruendo già sottoscritto, come disposto dall'art. 22 dello stesso. L'articolo prevede che ove il recesso intervenga prima della data di decorrenza della locazione finanziaria, il corrispettivo di recesso è determinato sulla base degli esborsi sostenuti dal soggetto finanziatore sino alla data del recesso, e dagli oneri di prelocazione maturati.

L'ipotesi per estinzione anticipata ricevuta dal soggetto finanziatore prevede una "restituzione" di euro (...) oltre Iva, e l'esborso di "oneri di prelocazione", per euro (...) oltre Iva.

Tutto ciò premesso, chiede:

1) la misura dell'aliquota IVA che il soggetto finanziatore deve applicare sulle somme sopra riassunte per il ri-trasferimento del bene, come ristrutturato, in capo

all'Ente comunale, a seguito del recesso avvenuto dal contratto di locazione finanziaria in costruendo in precedenza stipulato;

2) se il soggetto finanziatore possa applicare al corrispettivo dovuto conseguente al recesso dal contratto di locazione finanziaria in costruendo, l'aliquota IVA del 10 per cento, essendo l'opera in questione riconducibile a quelle di "urbanizzazione secondaria";

3) se il soggetto finanziatore possa applicare al corrispettivo dovuto conseguente al recesso dal contratto di locazione finanziaria in costruendo, l'aliquota IVA del 10 per cento, considerando che le opere ed i servizi svolti in base al contratto, per conto dell'ente comunale, riguardano opere di "ristrutturazione edilizia".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il numero 127-*quinquies*), della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'Iva nella misura ridotta del 10 per cento, tra l'altro, per le cessioni di «*opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865*».

Il successivo numero 127-*septies*) della medesima Tabella A, parte terza, prevede la stessa aliquota del 10 per cento per le «*prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies*».

Il Testo Unico sull'Edilizia, all'articolo 16 (che disciplina il contributo per il rilascio del permesso di costruire, richiamando al riguardo, tra le altre, la legge 28 gennaio 1977, n. 10, la legge 5 agosto 1978, n. 457, la legge 29 settembre 1964, n. 847 e la legge 22 ottobre 1971, n. 865), prevede, tra l'altro, ai commi 7 e 8, rispettivamente che, *«gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato»* e *«gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate. [...] mercati di quartiere[...]»*

In sostanza, il citato Testo Unico sull'edilizia, riproduce il medesimo elenco di opere di urbanizzazione contenuto nel richiamato articolo 4 della legge n. 847 del 1964, così come integrato dall'articolo 44 della legge n. 865 del 1971. (cfr. risoluzione n. 16/E del 16 ottobre 2016)

Con diversi documenti di prassi, è stato precisato che le opere di urbanizzazione "secondaria" sono quelle destinate a produrre servizi di interesse collettivo, in materia di economica, istruzione, cultura e tempo libero, nell'ambito di un centro abitato, al fine di migliorare il livello qualitativo di vita dei propri abitanti (cfr. risoluzioni n. 157/E del 12 ottobre 2001 e n. 394/E del 28 dicembre 2007; risposta n. 402 del 2 agosto 2022).

In particolare, come precisato nella prassi, ai fini della qualificazione di determinati immobili quali opere di *"urbanizzazione secondaria"* occorre innanzitutto che detti immobili siano realizzati in funzione, ossia al servizio, di *"zone urbanizzate o da urbanizzare"*.

Infatti, la disposizione agevolativa tende a tassare con un'aliquota Iva ridotta *«le opere che, ancorché non necessarie alla soddisfazione dei bisogni primari dei cittadini (che trovano la loro soddisfazione nelle opere di urbanizzazione primaria) sono indispensabili per innalzare il tenore di vita dei residenti nel centro abitato interessato, considerandolo non soltanto secondo i livelli economici raggiunti ma anche in base agli standard qualitativi dei servizi collettivi ricevuti»* (cfr. circolare n. 14 del 17 aprile 1981; risoluzione n. 157/E del 12 ottobre 2001).

Nel caso di specie, dal contratto di appalto allegato a riscontro della richiesta di documentazione integrativa, emerge che oggetto dello stesso è la *"realizzazione della nuova sede comunale"*, o meglio ai sensi dell'articolo 1 del medesimo contratto, *«la stazione appaltante concede all'appaltatore, [...], l'appalto per la progettazione esecutiva e l'esecuzione dei lavori citati in premessa. [...]»*; in premessa si prevede, tra l'altro, *«che con deliberazione n. 14 del 5/2/2018 la Giunta Comunale ha dichiarato la fattibilità della proposta presentata dalla costituenda A.T.I. [...] relativa all'attivazione di partenariato pubblico-privato mediante proposta di locazione finanziaria di opera pubblica ex art. 183, comma 16, del D.Lgs. n. 50/2016 avente ad oggetto la progettazione definitiva ed esecutiva, il finanziamento, la realizzazione e la manutenzione per 20 anni di "realizzazione della nuova sede comunale" da realizzarsi nel Comune [...]»*.

Peraltro, nello stesso contratto, all'articolo 2 (rubricato "oggetto del contratto") viene stabilito che *«Il presente contratto ha ad oggetto la locazione finanziaria in costruendo delle opere da progettare a cura dei progettisti e da realizzare a cura dell'esecutore, delle opere di "realizzazione della nuova sede del municipio del Comune" [...]]».*

Al riguardo, si rileva le "sedi comunali", anche definite sedi municipali, non rientrano tra le opere di urbanizzazione "primaria" e "secondaria", come sopra delineate, per cui al relativo corrispettivo del contratto di appalto si applica l'Iva con l'aliquota prevista nella misura ordinaria. (cfr. risoluzioni n. 394/E del 28 dicembre 2007 e n. 175 del 9 agosto 1996).

Con riferimento all'ipotesi di risoluzione anticipata di un contratto, si richiama quanto statuito dalla Corte di Giustizia, nella causa C-295/17, secondo cui *«L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del suo cliente, o per un motivo imputabile a quest'ultimo, di un contratto di prestazione di servizi che prevede un periodo minimo di vincolo - importo che corrisponde a quello che tale operatore avrebbe percepito durante il resto di detto periodo in assenza di una siffatta risoluzione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare - deve essere considerato come la remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e soggetta in quanto tale a detta imposta».*

Ciò posto, con riferimento al caso di specie, in merito alla misura dell'aliquota Iva da applicare alla somma versata dal *Comune* a seguito del recesso dal contratto alla società di leasing, si rappresenta quanto segue.

Ai fini dell'assoggettamento ad Iva di una operazione occorre verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dall'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Assunto sussistente il presupposto territoriale, con riferimento al presupposto soggettivo ai fini dell'Iva, considerato che il *soggetto finanziatore*, beneficiario delle stesse somme, è una società (... S.p.A. ora incorporata in ... S.p.A.), lo stesso deve ritenersi verificato, ai sensi dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento al presupposto oggettivo, l'articolo 3 del citato d.P.R. prevede al comma 1 che *«costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazione di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte»*.

Al riguardo, si rileva che dall'esame del contratto di locazione finanziaria emerge la sussistenza tra il *Comune* e la società di *leasing* di un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene lo scambio di prestazioni a contenuto sinallagmatico: il compenso erogato dal *Comune* alla società, infatti, rappresenta il controvalore del servizio fornito da quest'ultimo al *Comune*.

In altri termini, viene a verificarsi l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, costituendo la somma versata il corrispettivo del servizio fornito nell'ambito del rapporto giuridico (cfr. sentenze della

Corte di Giustizia: nn. C-210/04 del 23 marzo 2006; C-16/93 del 3 marzo 1994; C-544/16 del 5 luglio 2018; e giurisprudenza citata; risposta n. 699 del 11 ottobre 2021).

Nel caso di specie, l'articolo 5 del contratto di locazione finanziaria prevede, tra l'altro, che *«la Stazione appaltante verserà al Soggetto Finanziatore canoni periodici a partire dalla data di decorrenza della locazione finanziaria, così come definita al successivo articolo 10, comma 1»*.

Più specificatamente, in base all'articolo 22 del contratto, *«ove il recesso intervenga prima della data di decorrenza della locazione finanziaria, il corrispettivo sarà determinato, in conformità a quanto previsto ai precedenti articoli, sulla base degli esborsi sostenuti dal Finanziatore sino alla data del recesso e dagli oneri di prelocazione maturati. Tutti i costi e gli oneri, di qualsiasi natura e genere, relativi al trasferimento della proprietà dei beni saranno interamente ed esclusivamente a carico della Stazione Appaltante. Il Finanziatore accetta espressamente che in caso di recesso ai sensi del presente articolo il diritto di superficie di cui al precedente articolo 3 si intenderà risolto con conseguente trasferimento alla Stazione Appaltante della proprietà dei lavori realizzati. Il trasferimento alla stazione appaltante della proprietà dei lavori eseguiti o dell'opera collaudata resta comunque espressamente subordinato al pieno ed integrale pagamento di tutte le somme ivi compresi gli oneri di prelocazione. Tutti i costi e gli oneri, di qualsiasi natura e genere, relativi al trasferimento della proprietà dei beni saranno interamente ed esclusivamente a carico della Stazione Appaltante»*.

Come precisato dal *Comune*, attualmente:

- l'opera oggetto del contratto di *leasing* "*in costruendo*" è stata completata ed è in attesa di collaudo finale. Pertanto, la locazione finanziaria non è ancora andata in decorrenza;

- la realizzazione dell'opera ha comportato un esborso, da parte del *soggetto finanziatore*, di un determinato importo che, a seguito del recesso da parte del *Comune*, ai sensi del citato articolo 22, costituirà il "*corrispettivo*" unitamente agli "*oneri di prelocazione maturati*".

In particolare, l'obbligazione pecuniaria del *Comune* è quantitativamente rappresentata dagli «*esborsi sostenuti dal finanziatore sino alla data del recesso e dagli oneri di prelocazione maturati*» e trova titolo nella predetta clausola negoziale che facoltizza il recesso dal contratto dietro versamento di un corrispettivo.

Sotto il profilo fiscale, detto corrispettivo integra, il presupposto oggettivo dell'Iva di cui al richiamato articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, configurandosi quale prestazione di servizi generica da parte del *soggetto finanziatore* e la base imponibile sarà costituita, in conformità con il citato articolo 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, anche dagli "*oneri di prelocazione maturati*", ossia da tutti gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione dell'operazione, previsti dal richiamato articolo 22 del contratto di locazione finanziaria.

In particolare, si evidenzia che, nel caso di specie, alla luce delle pattuizioni contrattuali, non si realizza un "*ri-trasferimento*" del diritto di proprietà a favore del *Comune* sui beni immobili realizzati dall'appaltatore e finanziati dalla società di *leasing*, poiché il *Comune* medesimo acquisisce gli stessi per effetto dell'estinzione del diritto di superficie, inizialmente concesso al *soggetto finanziatore*, come conseguenza del recesso prevista dal citato articolo 22.

L'acquisto del *Comune*, dunque, avviene a titolo originario ai sensi degli artt. 953 e 954 del codice civile, come effetto dell'estinzione del diritto di superficie a suo tempo costituito sui terreni di proprietà del *Comune* stesso.

A tali somme corrisposte dal *Comune* a fronte dell'esercizio del diritto di recesso contrattualmente previsto, pertanto, non può trovare applicazione, come richiesto, «*l'aliquota IVA del 10 per cento, essendo l'opera in questione riconducibile a quelle di "urbanizzazione secondaria"*» come previsto dal citato numero 127-*quinquies*), della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto la corresponsione delle somme non concerne, il trasferimento, a titolo derivativo, del diritto reale di proprietà. Peraltro, come innanzi precisato, la stessa costruenda opera non risulta riconducibile tra le opere di urbanizzazione "*primaria*" e "*secondaria*".

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)