

Risposta n. 163/2024

OGGETTO: Iva e Imposta di Registro – Trattamento fiscale applicabile alle cessioni di immobili poste in essere da un Comune nei confronti di un Concessionario nell'ambito di una più ampia operazione di permuta.

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

QUESITO

Il Comune istante (di seguito, il "*Comune*" o il "*Concedente*") fa presente che, nell'ambito dell'intervento per la realizzazione di un edificio scolastico destinato a scuola primaria mediante finanza di progetto ai sensi dell'articolo 153 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 (di seguito "*Codice degli appalti*"), in data (...) ha stipulato una convenzione avente per oggetto il predetto intervento di pubblica utilità (di seguito anche "*Opera*") con una società (... di seguito "*Società*" o "*Concessionario*"), costituita ai sensi dell'articolo 156 del medesimo Codice e interamente partecipata da altra società (...) risultata prima nella graduatoria del bando di gara.

Nello specifico, viene evidenziato che la predetta *Convenzione* ha per oggetto *«l'affidamento in concessione da parte del Concedente al Concessionario 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.»*.

Il Comune rappresenta che l'articolo 17 della convenzione, rubricato "*Contributo a carico del Concedente*", prevede la corresponsione al Concessionario di:

- *«a) un contributo pari a euro [... (IVA inclusa)] corrispondenti alle somme emergenziali di contribuzione pubblica assegnate al Comune [...];*

- b) un contributo pari a euro [... (oltre IVA)] per n. 3 annualità [...];*

- c) la cessione in proprietà, ai sensi dell'art. 143 del D.Lgs. 163 del 2006 ratione temporis vigente, di n. 3 di terreno edificabile in (...) (di seguito anche permuta), e specificatamente:*

- *c.1. lotto di terreno in frazione [...], all'interno della zona industriale, dotato di tutte le opere di urbanizzazione primaria, distinto al Cat. Fg. 32 part. 996/parte, 995/parte, 967/parte, della superficie di mq. 5000 [...] salvo più esatta misurazione alla redazione del tipo di frazionamento. Detto lotto è da classificare con destinazione urbanistica zona D-zona industriale con apposita variante al vigente PRG parte operativa. A seguito di detta variante la superficie coperta realizzabile sarà pari a massimo mq. 2500 [...];*

- *c.2. lotto di terreno residenziale, [...], dotato di tutte le opere di urbanizzazione primaria, distinto al Cat. Fg. 20 part. 285, 690, 691, 731, 732, destinazione urbanistica*

zona C1,5-zona residenziale di espansione della superficie di mq. 2365 [...], volume massimo realizzabile mc. 3547,50 [...];

- c.3. lotto di terreno [...] dotato di tutte le opere di urbanizzazione primaria, distinto al cat.Fg. 20 part. 369 della superficie di mq. 1730 [...] con edificio sovrastante adibito ad ex scuola elementare di mc. 2812 [...] della superficie complessiva, su tre piani, di 937 [...] mq. L'edificio è dichiarato inagibile a seguito del sisma del 15.12.2009. Detto lotto è da classificare come zona con destinazione urbanistica B2 - zone residenziali di completamento, con apposta variante al vigente PRG parte operativa. A seguito di detta variante il volume massimo realizzabile sarà pari a mc. 2812 [...]. Lo stesso articolo 17 della Convenzione stabilisce che i suddetti immobili potranno essere trasferiti in proprietà al Concessionario solo successivamente all'approvazione del collaudo dell'Opera ed all'entrata in piena funzione della medesima scuola primaria comunale.

d) contributo in conto gestione pari a euro [...] (oltre IVA)] per il primo anno di gestione ed euro [...] dal secondo anno di gestione e per 19 anni complessivi sino al termine della medesima.».

Il Comune fa presente, altresì, che la Società ha eseguito e fatturato i lavori dell'Opera a fronte di stati di avanzamento (S.A.L.), man mano concordati tra le parti. Più specificamente, i lavori di costruzione sono stati ultimati dalla Concessionaria in data 30 novembre 2015 e il Comune ha preso in carico l'Opera con la sottoscrizione dei verbali del (...) e del (...).

A partire dal 2016, il *Concessionario* ha svolto le attività di gestione della scuola provvedendo alle relative manutenzioni, fatto salvo l'annualità 2019, periodo questo nel quale le attività di manutenzione sono state svolte direttamente dal *Comune*.

Il *Comune* precisa che sinora il *Concessionario* ha emesso nei suoi confronti:

- fatture per i lavori di progettazione e costruzione eseguiti (con aliquota 10%), per le quali dapprima il tributo è stato assolto in via ordinaria e, a far data dall'entrata in vigore della normativa sul c.d. *split payment*, mediante la scissione dei pagamenti;
- fatture che hanno ad oggetto il contributo dovuto dal *Comune* per la gestione e manutenzione della scuola effettuate dal *Concessionario* (con aliquota 22%), in regime di *split payment*.

Evidenzia, al riguardo, che non ha detratto l'Iva addebitata dalla *Società* in quanto ha ritenuto che la costruzione della scuola afferisca ad attività istituzionale e non a un'attività commerciale.

L'*Istante* fa presente, altresì, che tutto ciò si riferisce alla parte delle prestazioni in denaro dovute dallo stesso ente per le prestazioni di cui alle predette lettere a) b) e d) del predetto articolo 17 della *Convenzione*.

Con riguardo, invece, alla cessione, in permuta, dei beni in proprietà di cui alla lettera c) della stessa *Convenzione* sono sorte delle contestazioni tra lo stesso *Comune-Concedente* e la *Società-Concessionaria* in merito alla qualità edificatoria dei suddetti lotti di terreno che, a detta della *Società*, non potevano ritenersi idonee ad assicurare il valore di cui agli atti di gara.

Pertanto, in seguito, al fine di una definizione bonaria, in data (...), le stesse parti, a parziale modifica del citato articolo 17, lettera c), punti 1, 2 e 3, hanno convenuto

la cessione in proprietà, mediante stipula di idonei e formali atti di trasferimento, dei seguenti immobili: I) lotto di terreno, in frazione (...) via (...), dotato di tutte le opere di urbanizzazione primaria, con edificio sovrastante adibito ad *ex* scuola elementare. L'edificio è dichiarato inagibile a seguito del sisma del 15 dicembre 2009. Le parti si sono date reciprocamente atto che l'area ha destinazione urbanistica B2 - *zone residenziali di completamento* - come da variante al PRG, parte operativa, rispettivamente adottata e approvata con deliberazioni consiliari 24/2012 e 42/2012 e che il volume massimo realizzabile sarebbe stato pari a mc 3130, dal valore, in termini di valorizzazione, di euro (...);

II) due lotti in zona PIP, della complessiva superficie di mq. 2,078, sempre in località (...), meglio distinti al Foglio 32, particelle 931-932-641-590, del *Comune* e aventi destinazione urbanistica "*zona produttiva D2*", come da planimetria e visura catastale, nonché da certificato di certificazione urbanistica, il cui valore, in termini di valorizzazione, è pari a euro (...); per un totale, quindi, di euro (...).

Poiché il valore pattuito dei beni (di maggior consistenza) dei quali la *Convenzione* originaria prevedeva la cessione in permuta risultava superiore a quello dei beni di cui al successivo atto integrativo (beni di minore consistenza), al fine di ripristinare l'equilibrio economico dei valori indicati nel bando e nella *Convenzione*, in luogo della cessione in proprietà dei due lotti di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), numeri 1 e 2 della *Convenzione*, il *Comune* si è impegnato a versare al *Concessionario* un importo in denaro. Tale somma è da corrispondere in 10 rate annuali e uguali, senza interessi, di cui la prima entro il [...] (e di seguito entro il ... di ciascun anno)].

Al riguardo, viene precisato che detti versamenti verranno eseguiti dal *Comune* quando gli stessi diverranno esigibili secondo le rispettive scadenze.

Per i terreni da cedere in permuta risulta predisposta una bozza di atto notarile del (...) nella quale, con riferimento alla parte fiscale dell'operazione di cessione, all'articolo 6 (rubricato "*Corrispettivo*"), si prevede che *«a) che il corrispettivo della presente cessione è stato di comune accordo convenuto e fissato a euro (...) oltre iva al 10% come per legge. A tal uopo, le parti, sempre come rappresentate, a parziale modifica dell'art. 17 lett. c, punti 1, 2 e 3 della citata Convenzione, dichiarano che il trasferimento dei cespiti in oggetto è effettuato a titolo di parziale corrispettivo dei lavori effettuati e, pertanto, la presente cessione non dà luogo a trasferimento di denaro; b) che per la stipula del presente contratto non si sono avvalse dei mediatori immobiliari.»*.

Ciò premesso, il *Comune* chiede, in via principale, di conoscere la corretta qualificazione delle operazioni di cessione dei predetti immobili e se possano essere considerate fuori dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo e, come tale, da assoggettare all'imposta di registro in misura proporzionale.

In subordine, nel caso si ritenesse sussistente il presupposto soggettivo e come tale le medesime operazioni debbano rientrare nel campo di applicazione del tributo, il *Comune* chiede se l'operazione relativa alla cessione del bene di cui al punto *sub I)* possa considerarsi esente dall'Iva e se quella di cui al punto *sub II)* possa considerarsi imponibile, con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il trasferimento dei diritti immobiliari, a titolo di parziale contributo per l'opera realizzata dalla *Società* qualificato come un'operazione permutativa attraverso la quale si realizza uno scambio di servizi contro beni e, come tale le operazioni poste in essere devono essere considerate autonomamente, sia agli effetti dell'Iva sia dell'imposta di registro.

Pertanto, a parere del *Comune*, occorre accertare se tali operazioni rientrino, ciascuna autonomamente considerata, nel campo di applicazione dell'Iva, con la conseguente individuazione dei presupposti impositivi (soggettivo, oggettivo e territoriale) nonché del conseguente momento impositivo, della determinazione della base imponibile e dell'aliquota da applicare.

Al riguardo, l'*Istante* ritiene che se nessun dubbio possa nutrirsi in ordine alla sussunzione della realizzazione dell'opera da parte della *Società* tra le prestazioni, in particolare tra i contratti di appalto, sorgono dubbi, invece, in merito all'integrazione dei predetti presupposti impositivi per la cessione degli immobili di cui ai predetti punti *sub* I) e *sub* II), da parte del *Comune* a parziale pagamento del debito maturato.

Il *Comune* è del parere che tale cessione integri i presupposti oggettivo e territoriale, mentre è incerta l'eventuale sussistenza del presupposto soggettivo. Al riguardo, lo stesso ente locale, precisa che l'attività di costruzione degli edifici destinati esclusivamente all'uso scolastico (per l'istruzione primaria e secondaria) è certamente parte di un'attività caratterizzata dall'autorità, o meglio è parte dei compiti strumentali per l'esercizio di una pubblica funzione che la legge attribuisce agli enti locali.

In buona sostanza, il *Comune*, tenuto conto del contesto giuridico delineato dalla direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 e dalla giurisprudenza della Corte di

Giustizia, oltre che dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, ritiene di aver agito e agire come soggetto di diritto pubblico per la realizzazione dell'edificio scolastico destinato a scuola primaria che ha formato oggetto della *Convenzione* stipulata il 22 dicembre 2013 che dà esecuzione al bando di *project financing* e degli altri atti a essa successivi.

In relazione a tale elemento, l'*Istante* rappresenta che l'edificio scolastico destinato a scuola primaria non si presta affatto a uno sfruttamento economico al fine di realizzare introiti di una certa stabilità e rilevanza tali da comportare distorsioni della concorrenza di una certa importanza, in quanto non è in discussione la circostanza che il *Comune* non gestisca alcuna attività, restando la gestione della manutenzione dell'edificio e della mensa scolastica alla *Società* concessionaria, in conformità alle caratteristiche tipiche del partenariato tra pubblico e privato qual è il *project financing*.

Il *Comune* ritiene, che la predetta cessione costituisca una operazione fuori campo di applicazione dell'Iva, e pertanto, sia da assoggettare all'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'articolo 1, Parte prima della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), oltre alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 200 ciascuna).

Se, diversamente, l'Amministrazione finanziaria non ritenesse condividere la soluzione prospettata e, quindi, ritenesse l'operazione rientrante nel campo di applicazione dell'Iva, il *Comune* ritiene corretto procedere con l'emissione della fattura nei confronti della *Società* concessionaria, al momento della redazione dell'atto di trasferimento nei seguenti termini:

1) per l'immobile di cui al punto *sub I*), trattandosi di fabbricato strumentale (ex scuola primaria con area pertinenziale), la fattura dovrebbe essere emessa in esenzione dall'Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, numero 8-*bis*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

2) per l'immobile di cui al punto *sub II*), la fattura dovrebbe essere emessa applicando l'Iva, che la *Società* dovrebbe versare al *Comune*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel caso di specie, il *Comune* chiede di conoscere il corretto trattamento Iva dell'operazione di trasferimento alla *Società* Concessionaria della proprietà di alcuni terreni a titolo di parziale corrispettivo della prestazione assunta dalla *Società* medesima con la sottoscrizione della *Convenzione*, avente ad oggetto la realizzazione di un edificio scolastico.

L'articolo 17 della *Convenzione* disciplina il "*Contributo a carico del Concedente*" che consiste nell'erogazione alla *Concessionaria* di diversi contributi a fondo perduto, alcuni dei quali finanziati in natura rappresentati da alcuni terreni, valutati inizialmente circa (...) mila euro, da trasferirsi 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 in merito al trattamento Iva, per la parte finanziata in denaro, del contributo *de quo* che ha "*carattere corrispettivo*" e, dunque rilevante ai fini Iva, secondo l'aliquota propria dell'operazione.

Dalla citata bozza dell'atto, avente per oggetto la cessione di diritti immobiliari, all'articolo 6, rubricato "corrispettivo", si prevede, tra l'altro, che *«le parti, [...], dichiarano: a) che il corrispettivo della presente cessione è stato di comune accordo convenuto e fissato in Euro (...), oltre IVA come per legge. A tal uopo, le parti, [...], a parziale modifica dell'art. 17, [...] della citata convenzione, dichiarano che il trasferimento dei cespiti in oggetto è effettuato a titolo di parziale corrispettivo dei lavori effettuati e, pertanto, la presente cessione non dà luogo a trasferimento di denaro»*.

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 una cessione di beni.

Ai fini della tassazione indiretta, occorre osservare preliminarmente che l'articolo 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) disciplina il c.d. principio di "*alternatività Iva-registro*", in base al quale, in via generale, *«Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa»*.

In altri termini, nell'ipotesi in cui l'atto sia relativo ad operazioni soggette ad Iva, l'imposta di registro trova applicazione in misura fissa. Laddove, invece, l'atto traslativo sia relativo ad operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva, si riespande l'ambito applicativo dell'imposta di registro che, in via generale, è dovuta in misura proporzionale, sempre che non ricorrano i requisiti per l'applicazione di un regime fiscale agevolato (cfr. risoluzione 24 ottobre 2018, n. 80/E).

Con riferimento al contratto di permuta si rileva che ai fini Iva la fattispecie è disciplinata dall'articolo 11 del citato decreto Iva, il quale prevede che *«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 di permuta quando le reciproche operazioni sono effettuate ciascuna in controprestazione dell'altra.

Tale disposizione ha un contenuto oggettivamente più ampio rispetto alla disposizione civilistica disciplinante il negozio di "permuta", definita dall'articolo 1552 del codice civile quale *"contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o altri diritti, da un contraente all'altro"*, in quanto include nel proprio ambito anche le operazioni concernenti prestazioni di servizi che sono realizzate in corrispettivo di altre prestazioni di servizi o, in via alternativa, operazioni concernenti prestazioni che costituiscono il corrispettivo di cessioni di beni.

Pertanto, ogni operazione posta in essere deve essere trattata ai fini Iva in maniera autonoma, nel senso che ogni prestazione o cessione è soggetta alla propria disciplina e dunque va esaminata singolarmente, per quanto riguarda i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale, sia il momento impositivo, la base imponibile e l'aliquota da applicare.

Ciò posto, occorre verificare se in relazione alle predette operazioni (autonomamente considerate), si configurino i presupposti impositivi di cui all'articolo 1 del citato decreto Iva secondo cui *«L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni*

di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni».

Assunto il presupposto territoriale, in relazione al presupposto oggettivo, gli articoli 2 e 3 del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972, prevedono al comma 1, rispettivamente, che *«costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere» e 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 obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».*

Il citato articolo 3 risulta conforme alle disposizioni contenute nella suddetta direttiva n. 2006/112/CE (articoli 2, 24 e seguenti) interpretate dalla Corte di Giustizia UE che, nel definire la portata oggettiva di applicazione dell'Iva ha precisato che *«la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato dal destinatario»* (cfr. sentenze n. C-283/12 del 26 settembre 2013 e n. C-11/15 del 22 giugno 2016).

In relazione al presupposto soggettivo, l'articolo 4, rubricato *"Esercizio di imprese"*, prevede che:

- *«per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, della attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del Codice civile» (cfr. primo comma).*

Tale ultima disposizione fa riferimento a:

«1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;

2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;

3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;

4) un'attività bancaria o assicurativa;

5) altre attività ausiliarie delle precedenti».

- *si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, [...]» (cfr. secondo comma, n. 1) nonché «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole» (cfr. secondo comma n. 2);*

- *«Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le*

prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole» (cfr. quarto comma).

Con particolare riferimento agli enti pubblici, tra i quali i Comuni, inoltre, il successivo quinto comma dispone che 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».*

Il legislatore sovranazionale, nella richiamata direttiva n. 2006/112/CE, all'articolo 13, paragrafo 1, ha previsto, tra l'altro, che *«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, [...]». Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono considerarsi soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. [...]».* Pertanto, con riferimento ai soggetti indicati, le disposizioni unionali ed interne stabiliscono che le attività poste nella *"veste di pubblica autorità"* non sono rilevanti agli effetti dell'Iva, sempre che il loro non assoggettamento non possa provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza. In sostanza, per i predetti enti pubblici, viene prevista una deroga ai principi generali di applicazione del tributo, al verificarsi di determinate condizioni.

In particolare, da quanto emerge sia dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (cfr. sentenze C-72/13 del 20 marzo 2014; C-604/19 del 25 febbraio 2021), che è stata chiamata a interpretare il concetto di *"pubblica autorità"*, sia da quella della Corte di Cassazione (cfr. da ultimo le sentenze n. 26208 e n. 28558 rispettivamente del 28 settembre e del 18 ottobre 2021 e n.4835 del 15 febbraio 2022), 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.

Al riguardo, a parere dei giudici unionali, non assumono rilievo l'oggetto e lo scopo dell'attività, ma rilevano piuttosto le modalità di esercizio dell'attività, ossia occorre accertare se gli stessi enti agiscano nella veste, loro propria, di soggetti di diritto pubblico o in quella di diritto privato, cioè alle condizioni giuridiche proprie degli operatori economici privati, secondo il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale.

Pertanto, nel caso di un'attività resa da un comune è necessario stabilire in primo luogo se la stessa sia realizzata nella sua veste autoritativa poiché, in tal caso, sempre che il mancato assoggettamento all'Iva non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza, non integrandosi in capo al medesimo ente il requisito soggettivo, l'operazione è esclusa dall'ambito applicativo del tributo. Diversamente, se, nello svolgimento dell'attività, non si rinviene in capo al comune la veste di pubblica autorità è necessario accertare se il medesimo ente svolga o meno un'attività economica (*rectius* d'impresa), ai sensi delle disposizioni nazionali (citato articolo 4) e unionali (cfr. articolo 9 della citata direttiva n. 112/2006/CE), con i caratteri della abitualità, professionalità e organizzazione.

In particolare, ai sensi dell'articolo 9 della predetta direttiva n. 2006/112/CE soggetto passivo «è chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati» e detta disposizione, relativamente al concetto di "attività economica" è stata interpretata dalla

Corte di Giustizia UE, nel senso che essa deve essere intesa «come lo sfruttamento di un bene materiale e immateriale per ricavarne introiti avente carattere di stabilità» (cfr. sentenze 26 settembre 1996, causa C-230/94 e 27 gennaio 2000, causa C-23/98).

Con riguardo alla normativa interna, come chiarito nella prassi, alla luce del disposto di cui al citato articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora l'ente svolga un'attività non rientrante tra quelle di cui all'articolo 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale della stessa attività è necessario verificare l'esistenza di un'organizzazione d'impresa (cfr. risoluzioni n. 286/E del 11 ottobre 2007 e n. 122/E del 6 maggio 2009; risposta n. 322 del 3 giugno 2022).

In particolare, l'attività si considera effettuata con organizzazione d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa viene predisposta un'organizzazione di mezzi e di risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico, per cui la commercialità di una determinata attività sussiste qualora la stessa sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitudine, ancorché non esclusiva (cfr. risoluzioni: n. 286/E cit.; n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 122/E cit.).

Con riferimento alla descritta cessione immobiliare, quale corrispettivo in natura della prestazione resa dalla Concessionaria, in base a quanto rappresentato nell'istanza, non sembrano emergere elementi tali che possano definire in maniera univoca l'esercizio di un'attività commerciale (*rectius* d'impresa) da parte del *Comune* nella cessione dei predetti immobili e, in particolare che lo svolgimento della predetta operazione venga predisposta una apposita organizzazione d'impresa, come sopra definita e diretta al raggiungimento di un risultato economico, tale da far presumere che la stessa attività sia caratterizzata dai predetti elementi della professionalità, sistematicità e abitudine.

Pertanto, la suddetta cessione dei beni immobili operata dal *Comune*, nell'ambito della più vasta operazione permutativa posta in essere con la *Società Concessionaria*, non risulta riconducibile nell'ambito di applicazione dell'Iva, per carenza del presupposto soggettivo d'imposta, di cui al citato articolo 4 del decreto Iva.

In ogni caso, si fa presente che il presente parere - in particolare, l'apprezzamento in merito all'insussistenza dei predetti elementi (professionalità, abitudine e organizzazione d'impresa) affinché la cessione degli immobili in argomento non dia luogo a un'attività qualificabile "concretamente" come attività d'impresa - riguardando un accertamento fattuale, esula dalle competenze esercitabili in sede di interpello e deve essere demandata alla successiva attività di controllo.

Con riguardo al trattamento fiscale, agli effetti dell'imposta di registro, da applicare alle stesse operazioni, si rappresentano le osservazioni di seguito formulate.

In materia di imposta di registro, ai sensi del citato articolo 40 del TUR, vige il summenzionato principio di alternatività Iva-Registro, in virtù del quale se l'atto è relativo a operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva si riepande l'ambito applicativo dell'imposta di registro.

Ne consegue che nel caso di specie, al trasferimento posto in essere dal *Comune* si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del 9%, ai sensi dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, del TUR, secondo cui, tra l'altro, che l'imposta si applica nella misura del 9% agli «atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi e costitutivi di diritti reali di godimento, [...]», sulla base imponibile determinata ai sensi degli articoli 43 e seguenti del medesimo TUR.

Per quanto concerne le imposte ipotecaria e catastale, si fa presente che l'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 ha previsto, in via generale che, per gli atti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari soggetti all'imposta proporzionale di registro di cui al citato articolo 1 della Tariffa, Parte prima, del TUR tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna (cfr. circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014).

Pertanto, all'atto in esame troveranno applicazione le imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)