Partenariato pubblico-privato: trattamento IVA per immobili concessi come contributo

12 Giugno 2025

È previsto il pagamento dell'Iva nel caso della cessione di immobili a titolo di contributo – effettuata da un Comune a favore di una società concessionaria – nell'ambito di un partenariato pubblico privato. L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta n. 151 del 10 giugno 2025, ha chiarito i dubbi relativi all'esclusione dell'imposta in alcune attività di gestione del patrimonio immobiliare.

Il caso esaminato nella risposta riguarda un progetto di partenariato pubblico privato avviato da un Comune per la realizzazione di un intervento di riqualificazione urbana e basato su un contratto di concessione. Tale contratto – stipulato tra il Comune e la società concessionaria – ha ad oggetto l'affidamento in concessione delle attività di progettazione, costruzione e, in taluni casi, di gestione delle opere volte alla riqualificazione della zona. Il medesimo contratto, considerati i costi ingenti a carico del concessionario per la realizzazione del progetto, prevede un "intervento pubblico di sostegno", ai sensi dell'art. 177, co. 6, D.Lgs. n. 36/2023.

E, nel caso di specie, tale sostegno si concretizza nella cessione a titolo gratuito, a favore della società, di alcuni degli immobili rientranti nel progetto di riqualificazione, ivi compresi taluni immobili di nuova costruzione.

Ciò posto, il dubbio oggetto di interpello riguarda un aspetto particolare dell'operazione. L'Istante, infatti, pur avendo una posizione IVA attiva e svolgendo abitualmente attività rilevanti ai fini dell'imposta, ha sempre ritenuto le attività di gestione del patrimonio immobiliare escluse da IVA per carenza del requisito soggettivo, in quanto operate nell'esercizio del proprio potere autoritativo, ai sensi dell'art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/1972, con assoggettamento all'imposta di registro proporzionale.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ricorda che ai fini dell'assoggettamento a IVA di un'operazione occorre verificare la sussistenza dei tre presupposti, quello soggettivo, quello oggettivo e quello territoriale, come previsti dall'art. 1 DPR n. 633/1972.

Con riferimento, per quanto di interesse, al presupposto soggettivo d'imposta, l'art.13 della Dir. CE 112/2006 prevede che gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano nella veste di pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

D'altra parte, invece, l'ente pubblico è da considerarsi soggetto passivo IVA quando opera con modalità privatistiche al pari di un operatore economico.

Ciò premesso, l'Amministrazione finanziaria precisa che a tal fine dirimente è l'esame del rapporto contrattuale che regola i rapporti tra le parti coinvolte nell'operazione. Dunque, per verificare se l'ente agisce come pubblica autorità occorre effettuare un'analisi delle complessive modalità di

svolgimento delle attività e delle operazioni.

Il che vuol dire verificare se il rapporto è regolato su base pattizia o se esso vede l'ente pubblico esplicare unilateralmente i propri poteri unilaterali autoritativi.

E nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate rileva come i rapporti tra le parti siano chiaramente di natura contrattuale, essendo previste reciproche prestazioni e controprestazioni, con modalità tipiche degli operatori privati.

Difatti, il contratto contiene molteplici clausole bilaterali, quali penalità, risoluzione per inadempimento e risarcimento danni.

In sostanza, non può considerarsi isolatamente la cessione gratuita a titolo di contributo in favore del Concessionario in quanto la stessa si realizza nell'ambito del più ampio rapporto di carattere sinallagmatico tra le parti.

Per tali ragioni, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la cessione degli immobili da parte del Comune, a titolo di contributo ex art. 177 comma 6 del DLgs. 36/2023, sia da considerarsi un'operazione rilevante ai fini IVA (con aliquota al 22% o 10% a seconda dei casi).

***

L'Amministrazione finanziaria si ferma a tali conclusioni non esplicitando maggiormente il regime IVA applicabile all'operazione, né tantomeno gli obblighi reciproci di fatturazione della stessa da parte dell'Ente locale e dell'operatore economico coinvolti nella stessa. In merito, ripercorrendo il ragionamento svolto dall'Agenzia delle Entrate, sopra richiamato, sembra emergere che le prestazioni oggetto del contratto debbano considerarsi come operazioni permutative, entrambe rilevanti agli effetti dell'IVA, in quanto:

- entrambi i soggetti (Ente concedente e impresa concessionaria) soddisfano il requisito della soggettività passiva IVA. In questo senso, anche l'Ente locale effettua la cessione immobiliare, non nella veste di pubblica autorità, ma alla stregua di un operatore privato, dovendo così considerare l'operazione come rientrante nella propria attività privatistica (soggetta ad IVA);
- entrambe le prestazioni (cessione degli immobili da un lato e progettazione, costruzione e in parte gestione delle opere dall'altra) sono da considerare a titolo oneroso, nel senso che l'una costituisce la controprestazione dell'altra, avendo così natura sinallagmatica e, come tali, entrambe imponibili ad IVA.

Anche la cessione degli immobili da parte del Comune, ancorché formalmente gratuita ed effettuata a titolo di contributo in natura erogato all'impresa per garantire l'equilibrio economico-finanziario dell'operazione, costituisce un corrispettivo delle attività prestate dell'impresa medesima, in virtù del contratto di partenariato-pubblico privato sottoscritto tra le parti.

A livello operativo, ciò dovrebbe implicare i seguenti adempimenti ai fini dell'IVA:

o il Comune concedente deve emettere fattura relativamente agli immobili che cede a titolo di corrispettivo in natura per le prestazioni effettuate dall'impresa concessionaria, con applicazione dell'aliquota propria stabilita per il trasferimento dello stesso immobile e sulla base del relativo valore in comune commercio (art.11, comma 1, e art.13, comma 2, lett. d, del D.P.R. 633/1972);

o l'impresa concessionaria deve fatturare nei confronti del Comune concedente l'esecuzione delle prestazioni, per la parte relativa al corrispettivo in natura ricevuto, applicando l'aliquota IVA prevista per le stesse e senza applicazione del meccanismo del reverse charge (quest'ultimo, infatti è escluso

per le operazioni permutative, di cui all'art.11 del DPR 633/1972, nelle quali non vi è un pagamento in denaro – CM 27/E/2017. Resta ferma l'applicabilità del meccanismo su eventuali conguagli o contributi in denaro di natura corrispettiva erogati all'impresa medesima),

In particolare, la fattura dovrà essere emessa, da parte dell'impresa, al momento in cui si verifica il trasferimento dell'immobile (anche se l'opera non sia stata ancora realizzata), in quanto la cessione di quest'ultimo rappresenta il corrispettivo della prestazione dovuta dall'impresa medesima.

Allegati

Risposta_n_151_del_10_giugno_2025
Apri

Per informazioni rivolgersi a:

Direzione Politiche Fiscali
Tel. 06 84567.291/256
E-Mail:
politichefiscali@ance.it