

Roma, 25 maggio 2007

OGGETTO: Provincia di- Cessione di aree e relative accessioni realizzate da terzi- Base imponibile – Aumento valore recato al fondo-Somma dovuta ai sensi dell’art.. 936 c.c -Natura risarcitoria - Esclusione

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’ art.15, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972 è stato esposto il seguente

QUESITO

La Provincia di ha realizzato, su aree di proprietà della Alfa S.p.A., due parcheggi di scambio nel territorio di, che ora intende acquistare per il prezzo concordato con la parte venditrice di euro

Per la cessione di dette aree la società Alfa S.p.A ha rilasciato una procura speciale alla vendita alla Beta S.p.A, che rappresenta la società di gestione del patrimonio immobiliare .

Con detto documento è stata autorizzata la vendita delle aree per euro ed è stato indicato in euro il valore degli immobili realizzati dalla Provincia di sulle aree in argomento, considerati nello stesso atto di proprietà di Alfa S.p.A per verificata accessione ai sensi dell'articolo 934 del codice civile.

Nella citata procura speciale è stato altresì stabilito che questo ultimo importo di euro 1.698.110,28 deve essere compensato “tra il debito della parte acquirente nei confronti della parte venditrice per la compravendita e il debito di

pari importo della parte venditrice nei confronti della parte acquirente per l'aumento del valore dei terreni su cui i fabbricati stessi insistono”.

La Provincia di ..., che acconsentiva a detto percorso, riferisce che il professionista incaricato per l'esecuzione del rogito ha dichiarato di non condividere la richiesta della parte venditrice di calcolare l'IVA sul valore complessivo dei terreni e degli immobili, pari ad euro, in quanto l'imposta in argomento va applicata unicamente sul prezzo corrisposto per l'acquisto delle aree, pari ad euro

Al riguardo il professionista afferma che, per quanto concerne la regolazione dei corrispettivi dovuti dalle parti, nel caso in esame torna applicabile l'istituto civilistico della confusione, di cui all'art. 1253 e seguenti del codice civile, ed evidenzia, altresì, che l'enunciazione del credito di euro, da compensare, potrebbe comportare l'assoggettamento ad imposta di registro in misura proporzionale.

Quanto sopra premesso, la provincia di chiede di sapere se la base imponibile IVA dell'atto negoziale descritto debba essere formata esclusivamente dal prezzo concordato per le aree di euro, oppure debba comprendere anche l'importo di euro, relativo al valore degli immobili realizzati.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA
DALL'INTERPELLANTE**

La Provincia di ritiene corretto assoggettare ad IVA esclusivamente il prezzo relativo alle aree di euro

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito formulato con il presente interpello riguarda l'individuazione della base imponibile, ai fini IVA, di un atto negoziale avente ad oggetto il trasferimento di aree sulle quali insistono alcune opere realizzate da un terzo con

propri materiali, in assenza di un rapporto contrattuale instaurato con il proprietario del suolo. Pertanto, al fine della soluzione delle problematiche rappresentate, si ritiene necessario richiamare preliminarmente la disciplina civilistica dell'istituto dell'accessione.

L' articolo 934 del codice civile stabilisce che *“qualunque piantagione, costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo, salvo quanto disposto dagli artt. 935, 936, 937 e 938 e salvo che risulti diversamente dal titolo o dalla legge...”*.

Il successivo articolo 936 prevede che: *“ quando le piantagioni, costruzioni od opere sono state fatte da un terzo con suoi materiali, il proprietario del fondo ha diritto di ritenerle o di obbligare colui che le ha fatte a levarle. Se il proprietario preferisce di ritenerle, deve pagare a sua scelta il valore dei materiali e il prezzo della manodopera oppure l'aumento di valore recato al fondo.”*

Gli articoli citati disciplinano l'istituto dell'accessione in forza del quale il proprietario di un suolo acquista a titolo originario la proprietà di ciò che viene costruito sopra di esso, tranne che risulti diversamente dal titolo o dalla legge.

In particolare, l'articolo 936 c.c. disciplina il caso dell'opera costruita da un soggetto sopra il suolo di proprietà di terzi, mediante utilizzo di propri materiali, nel qual caso il proprietario del suolo ha diritto di scegliere se ritenere l'opera oppure costringere chi l'ha costruita a rimuoverla.

Qualora il proprietario del suolo preferisca ritenere l'opera costruita, oppure ricorra una delle cause ostative allo *ius tollendi*, deve corrispondere, a propria scelta, al realizzatore dell'opera un importo pari al valore dei materiali e della mano d'opera, oppure l'aumento di valore recato al fondo dalla costruzione.

In base all'applicazione dei principi civilistici sopra richiamati, nella fattispecie in esame, le parti, rilevato l'acquisto a titolo originario dei fabbricati da parte del proprietario del suolo, hanno convenuto di procedere al trasferimento della proprietà delle aree e delle opere ad esse incorporate in base al principio dell'accessione, per il prezzo complessivo di euro

In particolare, dal contenuto dell'istanza e della procura ad essa allegata, si evince che si instaurano tra le parti due obbligazioni. Nella prima la società Alfa corrisponde alla Provincia di una somma di euro, pari all'incremento di valore di cui hanno beneficiato le aree di proprietà della società stessa.

Nella seconda la società Alfa trasferisce alla Provincia di le aree e le opere realizzate acquisite per accessione a fronte del pagamento di un corrispettivo complessivo di euro

A) Somma dovuta da Alfa S.p.A. alla Provincia di per il maggior valore acquisito dalle aree.

Con riguardo alla prima obbligazione si osserva che, la società Alfa, proprietaria delle aree sulle quali la Provincia di ha realizzato le costruzioni, ha manifestato la volontà di ritenere le opere e, pertanto, è tenuta a corrispondere all'ente territoriale una somma di danaro pari al valore dell'incremento patrimoniale conseguito che, nel caso di specie, è stato quantificato dalle parti in euro

Ciò posto, occorre verificare gli effetti fiscali che si collegano alla dazione di detta somma in base alla funzione giuridica che essa è destinata ad assolvere nell'ambito dell'ordinamento giuridico.

Al riguardo, si richiama la giurisprudenza della Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 740 del 23 marzo 1963, resa a sezioni unite, nell'individuazione della *ratio* e dell'ambito applicativo dell'art. 936 c.c. ha sostenuto che, sebbene tale disposizione sia ispirata al principio riassunto nel brocardo latino *quidquid inaedificatur solo cedit* e, cioè, tutto ciò che è costruito sul fondo accede al fondo stesso, rimanendo acquisito a titolo originario al proprietario del suolo, ne contempera tuttavia le conseguenze patrimoniali, che altrimenti sarebbero, per quest'ultimo, sproporzionatamente vantaggiose.

Infatti, la disposizione in esame, ponendo l'obbligo dell'indennizzo a carico del proprietario del suolo, tende a ristabilire l'equilibrio economico, che altrimenti verrebbe turbato dal suo arricchimento per i motivi sopra enunciati.

In forza delle sopra esposte considerazioni, deve escludersi che la somma in argomento abbia una funzione risarcitoria del danno subito, in quanto non ne sussistono i presupposti giuridici.

Pertanto, per quanto attiene il trattamento tributario ai fini IVA, si ritiene che alla fattispecie in esame non sia applicabile l'articolo 15, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che sancisce l'esclusione dalla base imponibile *"delle somme dovute a titolo di interessi o di penalità per ritardi o altre irregolarità, nell'adempimento degli obblighi del cessionario o committente"*.

Nel caso in esame la situazione che viene a determinarsi tra le parti appare riconducibile ad un vero e proprio rapporto sinallagmatico, in cui oggetto dello scambio è di fatto quell'incremento di valore delle aree che il proprietario delle stesse consegue in virtù delle opere realizzate dal terzo che ha deciso di ritenere.

La somma di danaro corrisposta da Alfa spa alla Provincia di costituisce, pertanto, il corrispettivo di ciò che l'attività resa da quest'ultimo ente ha rappresentato in termini di aumento del valore dell'immobile, ossia il corrispettivo di un'obbligazione che, ai fini IVA, deve essere considerata alla stregua di una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 633 del 1972.

Si ritiene, inoltre, che l'attività posta in essere dal suddetto ente pubblico, consistente nella realizzazione delle opere che hanno comportato l'incremento di valore delle aree di proprietà di Alfa spa, non sia riconducibile ad un'attività resa in veste di pubblica Autorità, ma concretizzi l'espletamento di un'attività di natura commerciale, che fa assumere all'ente non commerciale la soggettività passiva ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972.

Conclusivamente si ritiene che, nel caso di specie, la somma corrisposta da Alfa S.p.A alla Provincia di, pari ad euro, assume rilevanza ai fini IVA.

B) Trasferimento delle aree e delle costruzioni acquisite per accessione da Alfa S.p.a. alla Provincia di: base imponibile IVA.

La cessione degli immobili in argomento, per concorde volontà delle parti, riguarda sia le aree, sia le costruzioni che il proprietario del suolo ha acquisito per accessione, in forza delle disposizioni recate dall'articolo 934 del codice civile.

Si ritiene, pertanto, che concorre a formare la base imponibile IVA dell'atto negoziale in esame l'importo complessivamente dovuto di euro 1.998.110,28, in forza di quanto previsto dall'art. 13, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo cui *“La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali”*.

Non si concorda, invece, con la tesi sostenuta dall'ente istante che ritiene di dover assoggettare ad IVA il solo importo previsto per il trasferimento delle aree, pari ad euro, che sarà effettivamente versato al cedente. Infatti, pur ritenendo che la società Alfa ha previsto la compensazione di una parte del prezzo di vendita dell'immobile pari ad euro con la somma di pari importo da essa dovuta per remunerare l'incremento di valore delle aree, ciò non implica, a parere della scrivente, che ai fini della determinazione della base imponibile IVA, si possa considerare corrispettivo della vendita la sola differenza residuale di euro

La compensazione rappresenta esclusivamente una modalità di pagamento del corrispettivo dovuto, in virtù della coincidenza degli attori delle due obbligazioni, che non modifica il prezzo di vendita contrattualmente pattuito di euro che costituisce la base imponibile IVA del negozio giuridico in argomento.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale , viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.