



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

**Convegno: IL COMUNE QUALE SOGGETTO
ATTIVO E PASSIVO D'IMPOSTA**

“Le attività Comunali e L’IVA”

MILANO, 12 ottobre 2010

dott. Giuseppe Munafò

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Premessa

Per poter meglio comprendere l'assoggettamento ad IVA delle attività poste in essere dai Comuni, si rende innanzitutto opportuna la delineazione di alcune nozioni in tema di Imposta sul Valore Aggiunto riferibili agli enti locali.

Soggettività d'Imposta degli Enti Locali

In linea generale rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Per gli Enti Locali, non sussistendo il requisito soggettivo dell'imprenditorialità, assume rilevanza la sola condizione oggettiva ai fini della rilevanza fiscale ai fini IVA. Gli Enti Locali, pertanto, sono soggetti passivi d'imposta ai fini IVA sia quando esercitano attività non rientranti fra i compiti d'istituto e sia nell'ambito degli stessi compiti d'istituto aventi una distinta individualità e rilevanza economica. L'attività economica, pertanto, si concretizza sia nel caso in cui essa sia svolta in modo esclusivo o principale e sia nel caso in cui sia svolta in modo sussidiario.

Per meglio inquadrare le attività svolte dall'Ente Locale nel contesto delle attività d'impresa occorre operare una distinzione tra quelle riconducibili all'esercizio di potestà pubbliche, oppure ad atti o provvedimenti a carattere generalizzato in favore della collettività ed espletati a fini di pubblica utilità e le attività aventi i connotati della commercialità. Considerato che tra queste ultime non mancano neppure le cosiddette "attività istituzionali" necessita discriminare le due tipologie non solo in funzione della natura del potere esercitato ma anche a seguito della valutazione economica dell'attività.

In tale contesto assume particolare importanza la normativa comunitaria ovvero l'art.13 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. UE n. L 347 dell'11 dicembre 2006 ed il suo allegato I, nel quale è detto che lo Stato, le Regioni, le provincie, i comuni e gli enti pubblici non sono considerati soggetti passivi per le attività e le operazioni che esercitano in quanto "pubbliche autorità" anche quando, in relazione a tali attività percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni, ad eccezione dei casi in cui il loro mancato assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di un certa importanza.

Presupposti oggettivi e soggettivi

1. Presupposto oggettivo

Il presupposto oggettivo viene individuato nell'ambito degli artt. 2 e 3 del D.P.R. n° 633/72.

In particolare in essi vengono individuate la operazioni che sono considerate cessioni di beni (art.2) e prestazioni di servizi (art.3) e quelle che tra queste si considerano tali ai soli fini fiscali. Più precisamente nel primo comma dell'art. 2 il legislatore fiscale dispone che costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà (artt. 832 e seguenti e artt. 1197, 1470, 1552, 1559, 1813, 2910 del codice civile) nonché gli atti che costituiscono o che trasferiscono diritti reali di godimento su beni di ogni genere e di cui agli artt. 952, 978, 1027 cod.civ.

In sostanza il legislatore fiscale con il primo comma detta le regole generali riconducibili alla normativa civilistica.

Nei successivi commi, il legislatore invece detta le norme che, sempre ai soli fini fiscali, fanno eccezione alla regola generale e quindi si considerano cessioni di beni quelli elencati nei punti da uno a sei del secondo comma (con le eccezioni ivi previste), mentre sono operazioni escluse dall'IVA quelle elencate nel terzo comma.

Per il Comune l'esame degli artt.2 e 3 assume una notevole importanza perché con le predette disposizioni di legge il legislatore fiscale fa nascere il presupposto oggettivo (cessione di beni e/o prestazione di servizi) e tale presupposto e quello che, normalmente, attrae l'Ente stesso nel campo di applicazione dell'IVA.

In definitiva il Comune, non avendo come oggetto principale l'esercizio di attività lucrativa, ma svolgendo compiti e perseguendo fini di natura principalmente istituzionali, quando pone in essere operazioni espressamente previste negli artt. 2 e 3 è un soggetto IVA e quindi, limitatamente a tali attività, deve ottemperare a tutti gli obblighi formali e sostanziali della normativa IVA.

Il presupposto oggettivo previsto dall'art. 2 (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) deve essere individuato con riferimento all'effettiva attività posta in essere dal Comune e quindi l'esame sull'assoggettamento ad IVA di un'operazione oggettivamente soggetta ad IVA deve essere effettuato caso per caso.

Per i motivi anzidetti, nei successivi secondo e terzo comma del predetto art. 2, il legislatore ha dovuto precisare quali sono le operazioni che, ai fini fiscali, si considerano in ogni caso, cessione di beni e quelle che, pur essendo cessioni di beni, non si considerano tali ai fini fiscali.

Altrettanto ha dovuto fare il legislatore con il presupposto oggettivo previsto dall'art. 3 – prestazioni di servizi – e per il quale valgono tutte le considerazioni fatte nel commento del precedente art. 2, perché l'operazione possa considerarsi rientrante nel campo dell'applicazione dell'IVA.

Per le prestazioni di servizi però, a differenza delle cessioni di beni, è necessario che ci sia sempre il requisito del corrispettivo anche sotto forma di tariffa, indennità, rimborso spese e contributo.

2. Presupposto soggettivo:

Il vincolo recitato dall'art. 1 del D.P.R. 633/72, per il quale 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 viene puntualmente disciplinato dall'art. 4 del DPR 633/72. Con l'art. 4, pertanto, si individua il presupposto soggettivo.

In particolare il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto viene individuato nell'esercizio delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile.

Il legislatore, nel contesto dell'articolo in esame, amplia la sfera per individuare le predette attività commerciali e quindi afferma che, in ogni caso, si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa:

1) 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, dalle società cooperative, di mutua assicurazione di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del c.c. e dalle società di fatto.

2) le cessioni di beni (art. 2) e le prestazioni di servizi (art. 3) 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.

Il quarto comma, invece, precisa espressamente che per gli enti indicati al punto n. 2), 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.

Nella considerazione che i Comuni rientrano tra gli enti non commerciali che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, ecco che il requisito soggettivo sussiste solo nelle circostanze in cui le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi siano rese nel solo esercizio di attività commerciali o agricole.

Sempre nell'ambito dell'art.4 viene tassativamente previsto che le seguenti cessioni di beni e/o prestazioni di servizi sono considerate in ogni caso esercizio di attività commerciale e più precisamente:

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

Si può così dedurre che per il Comune l'esercizio d'impresa (presupposto soggettivo) deriva, quasi sempre, dal presupposto oggettivo, (ovvero dalla tipologia della cessione di beni e prestazioni di servizi).

3. Le attività oggettivamente commerciali

Relativamente ai servizi sopra menzionati, come già accennato, la presunzione è assoluta e quindi non ha importanza che il fine dell'Ente sia o meno di lucro e che il corrispettivo sia o meno remunerativo dei costi sostenuti, perché, in ogni caso tali attività, ai soli fini fiscali, si intendono gestite in regime d'impresa.

Al fine di meglio disciplinare la tematica in ordine ai presupposti oggettivi e soggettivi dei Comuni, anche per una maggiore completezza di informazione, si riportano alcune norme legislative ed interpretazioni ministeriali ed in particolare:

- La Circolare n.18 del 22 maggio 1976;
- Il D.M. 31.12.1983 per i Servizi Pubblici locali a Domanda Individuale;
- L'art.13 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. UE n. L 347 dell'11 dicembre 2006 ed il suo allegato I
- La Circolare n. 8 del 14 giugno 1993 (citata);
- La Circolare n. 32 del 21 giugno 1991 (citata);

Circ. n. 18 (Prot. n. 360068/76) del 22 maggio 1976 - Dir. TT. AA OGGETTO: I.V.A. - Enti Pubblici Territoriali - Attività svolta. (D.P.R. n. 633/1972, Artt. 1, 2, 3, 4, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28,29, 33, 34, 39).

“...A norma degli artt. 1 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n° 633, e successive modificazioni ed integrazioni, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, anche se non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano soggetti passivi agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto limitatamente alle cessioni di beni o alle prestazioni di servizi, effettuate nell'esercizio di dette attività, a nulla influendo l'esistenza o meno di una distinta organizzazione contabile – amministrativa.

Ciò posto, tenuto conto che la determinazione dell'ambito di soggezione tributaria riferibile agli enti pubblici a carattere territoriale presenta aspetti di particolare delicatezza, soprattutto a motivo della presenza di attività svolte nell'esercizio di pubblici poteri, si manifesta l'esigenza di fornire alcune precisazioni al riguardo.

Preliminarmente si rende necessario operare una netta discriminazione tra le attività poste in essere nella qualità di pubblica autorità, ad esempio quelle riconducibili ad atti e provvedimenti formali tipici della Autorità localmente proposte alla cura di funzioni pubbliche (certificazioni per l'anagrafe, stato civile, leva, polizia a locale, vigilanza urbana, ecc.) e le attività inquadrabili nella generale nozione di “attività commerciale o agricola”: le prime, esorbitanti dalla sfera tributaria, le seconde invece, integranti operazioni imponibili agli effetti dell'IVA. Pertanto al fine di dirimere perplessità e pervenire ad una precisa individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta, si fornisce un'elencazione positiva delle attività che, esercitate dagli Enti pubblici territoriali, sia in gestione in economia diretta sia attraverso Aziende municipalizzate (ora Aziende Speciali – soggetti autonomi d'imposta), presentano il requisito oggettivo per l'imponibilità.

Tale elencazione, non esaurendo tutte le ipotesi di imponibilità, potrà ovviamente essere presa in considerazione, a titolo orientativo, quale base di raffronto per la ricerca di presupposti di assoggettabilità in relazione ad altre analoghe attività non comprese nell'elenco stesso. Per quanto riguarda le gestione affidate alle aziende municipalizzate, occorre tenere presente che le relative operazioni confluiscono in un unico centro d'imputazione giuridica, il Comune di appartenenza, il quale, in tale situazione, deve essere considerato come unico soggetto d'imposta (per effetto della legge n° 142/90 le Aziende Speciali sono ora soggetti autonomi d'imposta).

... omissis ...

Attività rientranti nel campo di applicazione dell'iva

- a) distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore, servizi connessi;
- b) lavorazione e distribuzione di latte;
- c) trasporti di persone;
- d) trasporti di cose;
- e) gestione farmacie;
- f) gestione centri sportivi, d'istruzione e culturali, musei e biblioteche, servizi connessi;
- g) gestione vie pubbliche a pedaggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) gestione autoparcheggi;
- j) gestione mense, spacci, bar, dormitori;
- k) gestione giochi, teatri, sale di spettacolo, ecc.;
- l) essiccatoi, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni lavatoi;
- m) mercati e fiere coperti, mostre, macelli, servizi connessi;
- n) fabbrica e vendita ghiaccio;
- o) servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie e analisi profilassi, disinfestazioni, derattizzazioni)
- p) canili comunali;
- q) lavori di studio e ricerca;
- r) attività editoriali e tipografica;
- s) cessione loculi cimiteriali;
- t) servizi d'affissione;
- u) operazioni di finanziamento;
- v) gestioni opifici, caseifici, ecc
- z) pesa pubblica;
- x) gestione beni demaniali e patrimoniali;
- y) cessioni prodotti agricoli, forestali o della pesca;
- z) servizi resi nell'interesse di privati e dietro corrispettivo.

Come precisato nella Circolare stessa, l'elenco delle attività che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva è stato fornito dall'amministrazione Finanziaria a titolo meramente indicativo e non esaustivo.

Comunque le attività sopra elencate – ad eccezione delle cessioni di loculi e della gestione dei beni demaniali – sono ancora oggi imponibili in IVA.

D.M. 31.12.1983: ad integrazione dell'elenco di cui sopra è opportuno aggiungere le attività espressamente menzionate dal D.M. 31.12.1983 e cioè i Servizi Pubblici Locali a Domanda Individuale che non sono destinati alla collettività ma vengono utilizzati dai singoli cittadini dietro loro richiesta.

Le categorie dei servizi pubblici a domanda individuale sono le seguenti:

- 1) alberghi, esclusi i dormitori pubblici; case di riposo e di ricovero;
- 2) alberghi diurni e bagni pubblici;

- 3) asili nido;
- 4) convitti, campeggi, case per vacanze, ostelli;
- 5) colonie e soggiorni stagionali, stabilimenti termali;
- 6) corsi extra scolastici di insegnamento di arti e sport e altre discipline, fatta eccezione per quelli espressamente previsti dalla legge;
- 7) giardini zoologici e botanici;
- 8) impianti sportivi: piscine, campi da tennis, di pattinaggio, impianti di risalita e simili;
- 9) mattatoi pubblici;
- 10) mense, comprese quelle ad uso scolastico;
- 11) mercati e fiere attrezzati;
- 12) parcheggi custoditi e parchimetri;
- 13) pesa pubblica;
- 14) servizi turistici diversi: stabilimenti balneari, approdi turistici e simili;
- 15) spurgo di pozzi neri;
- 16) teatri, musei, pinacoteche, gallerie, mostre e spettacoli;
- 17) trasporti di carni macellate;
- 18) trasporti funebri, pompe funebri e illuminazioni votive;
- 19) uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali: auditorium, palazzi dei congressi e simili.

La Direttiva dell'Unione Europea: La tematica sulla "soggettività passiva" dei Comuni appare quindi molto ampia e complessa e la stessa deve essere analizzata anche alla luce del dettame normativo comunitario, al quale ci si deve attenere in funzione del disposto dell'art.13 Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. UE n. L 347 dell'11 dicembre 2006), relativo al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, che ha sostituito l'art. 4, paragrafo 5, della precedente nota Sesta Direttiva Cee del 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, il quale espressamente 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 in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili".

L'allegato I, individua le seguenti attività:

- 1) i servizi di telecomunicazioni;
- 2) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e termica;
- 3) trasporto di beni;
- 4) prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- 5) trasporto di persone;
- 6) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- 7) operazioni degli organismi agricoli d'intervento relative ai prodotti agricoli ed effettuate in applicazione dei regolamenti sull'organizzazione comune dei mercati di tali prodotti;
- 8) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- 9) depositi;

- 10) attività degli uffici di pubblicità commerciale;
- 11) attività delle agenzie di viaggio;
- 12) gestione di spacci, cooperative, mense aziendali e simili;
- 13) attività degli enti radiotelevisivi per quanto non siano esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q) (della richiamata direttiva).

Nell'ambito della normativa nazionale i precetti comunitari sono pressoché integralmente recepiti dall'art.4 del DPR n.633/72, secondo il quale sussiste una presunzione assoluta di esercizio di attività d'impresa, ancorché esercitata da Enti pubblici, e più precisamente: "Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma (enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici) 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 ... omissis ... Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Sul significato e sulle portate delle norme comunitarie, al fine di accertare l'aderenza o meno della legislazione nazionale, è stata chiamata a pronunciarsi la Corte di Giustizia della CEE che con propria sentenza in data 17 ottobre 1989 ha dichiarato:

1) L'art.4, n.5, primo comma della sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività esercitate "in quanto pubblica autorità" ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori privati. Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma.

2) L'art.4, n.5, secondo comma, della sesta direttiva, va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità allorché tali attività possono essere pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l'obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto internazionale, né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento.

3) L'art.4, n.5, terzo comma, della sesta direttiva, va interpretato nel senso che non impone agli Stati membri l'obbligo di recepire nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile, inteso come condizione per l'assoggettamento delle attività elencate all'allegato D.

4) Un ente di diritto pubblico può invocare l'art.4, n.5, della sesta direttiva per opporsi all'applicazione di una disposizione nazionale che sancisce il suo assoggettamento all'IVA per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell'allegato D della sesta direttiva, e il cui assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

Con successiva ordinanza 15 novembre 1989 di rettifica, la Corte ha, altresì, affermato che gli Stati membri sono tenuti a garantire che le attività ed operazioni svolte dagli enti pubblici in quanto autorità non siano soggette ad IVA, salvo che non ricadano nelle eccezioni previste dalla direttiva.

Il principio per il quale i Comuni non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto "pubbliche autorità" anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni, contribuisce ad ampliare il panorama sul trattamento IVA.

A questo punto è necessario definire il concetto di "pubblica autorità".

La Direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112, con la quale è stata operata la rifusione della Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 77/388, all'articolo 13, paragrafo 1, (già art. 4, paragrafo 5, della Direttiva 77/388/CEE), 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 in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni", ad eccezione dei casi in cui il loro mancato assoggettamento ad imposizione provocherebbe "distorsioni della concorrenza di una certa importanza". L'articolo 13, paragrafo 1, della medesima Direttiva n. 112 stabilisce altresì che "in ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili". In sostanza, l'art. 13 della Direttiva n. 112 del 2006 dispone che gli enti pubblici, fra i quali sono compresi i Comuni, non sono soggetti passivi ai fini IVA per le "attività od operazioni" poste in essere dagli stessi in veste di "pubbliche autorità", ad eccezione dell'ipotesi in cui il loro mancato assoggettamento all'imposta provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Lo stesso articolo 13, paragrafo 1, della Direttiva n. 112 del 2006 prevede, infine, che gli enti pubblici sono considerati in ogni caso soggetti passivi ai fini IVA se svolgono le attività indicate nell'Allegato I alla medesima direttiva, qualora le stesse non siano trascurabili.

Pertanto, ai fini della non assoggettabilità ad IVA degli enti di diritto pubblico, ai sensi del citato art. 13, paragrafo 1, della Direttiva 112/2006, occorre verificare:

- a) che l'ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità;
- b) che il mancato assoggettamento a tributo non comporti una distorsione della concorrenza di una certa importanza;
- c) che l'attività esercitata non rientri tra quelle indicate all'Allegato I della Direttiva.

In merito alla condizione che l'ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità occorre come precisato più volte in precedenti documenti di prassi (risoluzioni n. 339/E del 30 ottobre 2002, n. 25/E del 5 febbraio 2003, n. 36/E del 12 marzo 2004, n. 134/E del 15 novembre 2004, n. 352/E del 5 dicembre 2007) far riferimento ai chiarimenti formulati, in proposito, dalla Corte di Giustizia CE secondo la quale non assumono rilievo, al riguardo, l'oggetto o il fine dell'attività svolta dal medesimo ente pubblico né l'appartenenza dei beni dallo stesso eventualmente utilizzati

al demanio o al patrimonio dell'ente (cfr. sentenza Corte di Giustizia CE 14 dicembre 2000, causa C-446/98). La Corte precisa, infatti, che il non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici dipende dalle "modalità di esercizio delle attività" rese dagli stessi enti e, in particolare, dalla circostanza che detti enti agiscano in quanto "soggetti di diritto pubblico" o in quanto "soggetti di diritto privato". Secondo la Corte di Giustizia, pertanto, l'unico criterio che consente di distinguere le attività rese dai predetti enti in quanto "soggetti di diritto pubblico" dalle attività dagli stessi rese in quanto "soggetti di diritto privato" è "il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale". In base all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, al fine di stabilire se l'ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità ovvero alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati occorrerà effettuare un'analisi dell'insieme delle modalità di svolgimento delle attività od operazioni svolte dallo stesso in base al diritto nazionale. Tale analisi relativa alle modalità di svolgimento dell'attività, come chiarito, da ultimo, con la risoluzione n. 348/E del 7 agosto 2008, riguarda, quindi, in concreto, il rapporto fra l'ente pubblico e il soggetto con il quale detto ente opera, al fine di verificare se lo stesso rapporto sia caratterizzato "dall'esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale, le reciproche posizioni soggettive".

Al fine di stabilire l'assoggettabilità o meno all'IVA di una determinata attività comunale occorre verificare la sussistenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di applicazione dell'imposta. Al riguardo, si fa presente che in forza dell'art. 1 del DPR n. 633 del 1972 rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le "cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate (...) nell'esercizio di imprese (...)". Ai sensi dell'art. 3, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, 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". In via generale, sono considerate, pertanto, prestazioni di servizio ai fini IVA, quelle aventi ad oggetto obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, rese, nell'ambito di rapporti giuridici di carattere sinallagmatico, a fronte del pagamento di un corrispettivo. In merito al presupposto soggettivo di applicazione dell'imposta, l'art. 4, quarto comma, del citato DPR n. 633 del 1972 stabilisce che per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, tra i quali rientrano gli enti locali, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese, e come tali sono inclusi nel campo di applicazione dell'IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali. Ai sensi dell'art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, per "esercizio di imprese" si intende "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva" delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile. Nell'ipotesi in cui l'ente effettui un'attività non riconducibile tra quelle dell'art. 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare, caso per caso, la sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa. Al riguardo si osserva che l'Agenzia delle Entrate ha più volte fornito chiarimenti in merito ai criteri che denotano il carattere commerciale dell'attività svolta. È stato precisato, da ultimo con risoluzione n. 286/E datata 11 ottobre 2007, nonché con la citata risoluzione n. 348/E del 2008, che un'attività si considera effettuata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta, quindi, sussiste qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità ed abitualità, ancorché non sia esercitata in via esclusiva. I citati documenti di prassi hanno chiarito che la qualifica di imprenditore sussiste anche in presenza del compimento di un unico affare, in considerazione della rilevanza economica dello stesso e

della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici. In particolare, la citata risoluzione n. 286/E del 2007 ha precisato che l'attività di costruzione e successiva locazione di box auto da parte di un ente non commerciale costituisce esercizio di attività d'impresa qualora implichi la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica. Ai fini della definizione delle condizioni per la ricorrenza del presupposto soggettivo di applicazione dell'IVA si segnala, peraltro, che l'art. 9 della Direttiva CE del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 (già art. 4 della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388) considera soggetto passivo ai fini IVA "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività". Per quanto riguarda la nozione di attività economica lo stesso articolo 9 della citata Direttiva prevede che si considera "attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, ecc. e si considera in particolare attività economica

lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità". Come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, al fine di verificare se lo sfruttamento di un bene materiale configuri "attività economica", occorre considerare il complesso dei dati che caratterizzano il caso specifico e, in particolare, la natura del bene (cfr. sentenza della Corte di Giustizia 26 settembre 1996, causa C-230/94). A tale ultimo riguardo, con la stessa sentenza la Corte di Giustizia CE ha chiarito che la circostanza "che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità". Inoltre, la Corte di Giustizia rileva che anche "la durata effettiva della locazione del bene (...) e l'importo degli introiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono essere presi in considerazione" al fine di stabilire se lo sfruttamento del bene materiale avvenga allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità e configuri, quindi, esercizio di attività economica rilevante agli effetti dell'IVA.

In sintesi la definizione di "pubblica autorità" non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'ente pubblico, ma occorre individuare il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale. Le attività esercitate in quanto "pubblica autorità" sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del loro regime giuridico, con esclusione delle attività che essi svolgono soggette alla stessa normativa applicabile ai privati. Sono attività poste in essere nella qualità di "pubblica autorità" quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle autorità localmente preposte alla cura delle funzioni pubbliche.

Quando, invece, tali enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto pubbliche Autorità, e conseguentemente devono essere considerati soggetti passivi ai fini Iva.

Per concludere, dovranno essere ricondotte nell'ambito della categoria delle attività svolte in veste di pubblica autorità quelle che costituiscono cura effettiva di interessi pubblici, poste in essere nell'esercizio di poteri amministrativi, fondate quindi sul cosiddetto *ius imperii*, mentre dovranno comprendersi nelle attività di natura commerciale quelle di carattere privatistico, espressione dello *iure gestionis*.

Da ultimo si segnala che la Sentenza 4 giugno 2009 della Corte di Giustizia U.E causa C-102/08 ha precisato che:

- la disciplina della Sesta direttiva impone agli Stati membri l'adozione di una disposizione espressa al fine di consentire l'esercizio della facoltà di esonerare dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto le attività esercitate da Enti pubblici per ricondurle ad attività di pubblica autorità,

- Gli enti di diritto pubblico devono infatti ritenersi soggetti passivi per le attività esercitate in veste di pubblica autorità sia quando l'esenzione comporterebbe un rilevante fenomeno di distorsione della concorrenza in danno di privati che in dipendenza di analogo fenomeno che procuri un danno agli enti pubblici medesimi.

Il secondo aspetto si riferisce indistintamente a tutte le «distorsioni della concorrenza di una certa importanza», a prescindere da chi ne subisca il pregiudizio; infatti il non assoggettamento di tali organismi, potrebbe comporta la loro esclusione dal diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte, e proprio tale esclusione potrebbe altresì provocare distorsioni di concorrenza a danno del soggetto esente da imposta. Dal momento che la concorrenza è falsata, poco importa se a vantaggio degli organismi di diritto pubblico o dei loro concorrenti privati, dovrebbe ritenersi violato il principio di neutralità fiscale, espressione in materia di IVA del principio di parità di trattamento. Una simile interpretazione, infatti, risponderebbe alla logica della tutela della concorrenza in quanto tale, a prescindere dalla qualità soggettiva dell'operatore individuale coinvolto.

Infatti non può escludersi che il non assoggettamento di un organismo di diritto pubblico esercitante determinate attività ed operazioni possa, ove ostacoli il suddetto diritto alla detrazione dell'IVA, avere ripercussioni sulla catena di cessioni di beni e di prestazioni di servizi a danno di soggetti passivi operanti nel settore privato.

In conclusione gli organismi di diritto pubblico devono essere considerati come soggetti passivi per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità non solo quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza a danno di loro concorrenti privati, ma anche quando esso provocherebbe siffatte distorsioni a loro stesso danno.

LE PRINCIPALI ATTIVITA' SOGGETTE AD IVA ESERCITATE DAI COMUNI

Il continuo crescere delle dimensioni degli interventi dei Comuni in campo sociale ed economico rende sempre più ampia l'area delle attività commerciali ricorrenti, esercitate contro il pagamento di un corrispettivo, rientranti nella sfera impositiva.

In un momento in cui si rincorrono modifiche normative, una elencazione delle attività comporta sempre rischi di imprecisione e omissione. Sembra, comunque, utile, pur con le riserve del caso, una sua proposizione.

Elenco delle principali attività poste in essere dai Comuni e loro trattamento tributario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- **Affissioni.** Le prestazioni da quelle rese contro pagamento dei diritti sulle pubbliche affissioni sono imponibili, con obbligo di fatturazione (20%). Sono escluse dall'imposta le entrate per diritti sulle pubbliche affissioni che, avendo natura tributaria, non costituiscono corrispettivo e quelle derivanti dai canoni per l'installazione dei mezzi pubblicitari che, pur non avendo natura tributaria, sono riscossi dai Comuni nell'ambito dell'attività di pubblica autorità (risoluzione 5 febbraio 2003, n° 25/E)
- **Agricoltura.** L'attività nel settore è imponibile ed è soggetta allo speciale regime di cui all'art. 34 del D.P.R. 633/1972, come sostituito dall'art. 5 del D. Lgs. n° 313/1997.
- **Alberghi, campeggi, case per vacanze e simili,** la cui gestione realizza l'esercizio di prestazioni alberghiere o di alloggio. Le operazioni conseguenti sono imponibili (IVA 10%).
- **Aree pubbliche.** I canoni per l'occupazione di suolo ed aree pubbliche, pur non avendo natura tributaria, sono riscossi nell'ambito dell'attività di pubblica autorità e, conseguentemente, sono esclusi dall'imposta.
- **Asili, brefotrofi, orfanotrofi,** comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali e ogni altra prestazione accessoria. L'attività si concreta in prestazioni esenti con obbligo di fatturazione.
- **Assistenza domiciliare ad anziani, handicappati, inabili e minori.** La norma IVA, che era stata armonizzata alle direttive comunitarie per le quali devono essere esonerate le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la sicurezza sociale. In un primo momento, era stata disattesa, riconducendo le prestazioni fra quelle imponibili se non svolte direttamente. L'art. 4 della legge 18 febbraio 1999, n° 28, ha esteso l'esenzione anche all'attività esercitata in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere, per cui le prestazioni realizzano operazioni esenti.
- **Autoparcheggi custoditi.** Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 20%). Diversamente, nel caso di parcheggi e parchimetri. Se, tuttavia, l'attività di gestione degli autoparcheggi è svolta in via esclusiva dal Comune nell'ambito del proprio territorio ed è,

conseguentemente, finalizzata alla tutela di interessi preminentemente pubblici, nel rispetto delle leggi che disciplinano il settore, l'attività stessa ha natura essenzialmente pubblicistico-istituzionale. Viene, quindi, meno il presupposto soggettivo per l'applicazione del tributo ed i proventi che il Comune ritrae non devono essere assoggettati ad IVA (risoluzione Agenzia delle Entrate, 6 giugno 2002, n° 174/E). La costruzione di parcheggi coperti destinati alla vendita o alla concessione resa in regime di diritto privato alla stregua degli altri operatori economici, concretizza l'esercizio d'impresa e, pertanto, rientra nel campo di applicazione dell'Iva con il conseguente assoggettamento al tributo del relativo canone. Non realizza, invece, attività rilevante ai fini Iva, la costruzione di parcheggi coperti destinati a concessione con criteri meramente pubblicistico-istituzionale, oppure ad essere gestiti direttamente dal Comune, salvo che non rivesta una tale rilevanza da provocare distorsioni di concorrenza con analoga attività esercitata da concessionario privato.

- Bagni e gabinetti pubblici. La gestione realizza l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Biblioteche, cineteche, discoteche, fototeche e simili. Le prestazioni rientranti nell'attività loro propria sono esenti, senza obbligo di fatturazione. Le prestazioni improprie rese dalle strutture e dalle cessioni di volumi, dischi, ecc. sono imponibili con obbligo di fatturazione.
- Boschi. La gestione del terreno boschivo non costituisce attività commerciale ai fini Iva, a meno che l'Ente non ponga in essere comportamenti tali da configurare l'esercizio di un'attività di silvicoltura (risol. 4 dicembre 2000, n° 185/E).
- Calore-energia. La gestione degli impianti di produzione per la distribuzione alle utenze si concreta in operazioni imponibili, regolamentate con D.M. 24 ottobre 2000, n° 370 (IVA 10% per uso domestico e 20% per gli usi diversi).
L'uso domestico si realizza nelle somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, quali consumatori finali, impiegano il calore-energia nella propria abitazione, a carattere familiare o collettivo. L'aliquota agevolata si applica anche agli impieghi diretti a soddisfare i fabbisogni di ambienti che ospitano collettività aventi il requisito della residenzialità (caserme, scuole, asili, case di riposo, conventi, orfanotrofi, brefotrofi, ecc.), semprechè nell'ambito di tali strutture non siano svolte attività verso corrispettivo rilevanti ai fini Iva.
- Canili. I servizi, per eventuali operazioni non connesse a motivi di igiene e profilassi sono operazioni imponibili senza obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Case di riposo per anziani, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e ogni altra accessoria. L'attività si concreta in prestazioni esenti.
- Cave. Lo sfruttamento delle cave che si realizza con la stipulazione di contratti con terzi, non costituisce attività commerciale, rientrando nei compiti istituzionali del Comune collegati alla funzione di gestione del territorio.

- Centri di accoglienza per soggetti socialmente disagiati. Le attività configurano prestazioni di rilevante utilità sociale assimilate a quelle individuate al n° 21 dell'art. 10 del D.P.R. 633/72 e sono, quindi, esenti, con obbligo di fatturazione.
- Centri ricreativi. L'attività si concreta nell'effettuazione di prestazioni esenti con obbligo di fatturazione se riguarda le prestazioni proprie di biblioteche, cineteche, discoteche, fototeche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, parchi, palazzi, giardini botanici, zoologici e simili. Le prestazioni diverse costituiscono operazioni imponibili, con IVA 20% senza obbligo di fatturazione.
- Cessione di alloggi di edilizia residenziale pubblica. Se effettuate da un Ente pubblico che non esercita attività commerciale, non sono operazioni soggette ad Iva ma ad imposta di registro.
- Cessione di aree edificabili, comprese le costituzioni e le cessioni di diritti reali di godimento relativi a detti beni. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione, salvo che le operazioni non vengano effettuate con carattere di eccezionalità od occasionalità. Tali caratteristiche sussistono in tutti i casi in cui l'acquisizione delle aree non sia avvenuta nell'esercizio di attività commerciali e, pertanto, le cessioni di aree acquisite nell'espletamento di attività istituzionali, sia mediante un processo di esproprio e sia al di fuori di qualsiasi procedura espropriativa, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva, così come lo sono sempre le cessioni di terreni soggetti a vincolo di inedificabilità. Non si considerano, altresì, ai fini Iva, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali, come disposto dall'art. 3, comma 60, lett. E, della legge 23 dicembre 1996, n° 662, gli atti e le convenzioni relativi alla trasformazione di diritto di superficie a diritto di proprietà delle aree destinate all'edilizia residenziale pubblica.
- Cessioni di aree dei piani di zona. Con circolare n° 8 del 14/06/1993 è stata definita dal Ministero delle Finanze l'esclusione dell'Iva delle assegnazioni di aree edificabili ai singoli soggetti nell'ambito dell'edilizia residenziale di cui ai piani di zona ex legge 167/62. Il nuovo orientamento ministeriale è stato, poi, recepito dal legislatore che ha sancito che "le assegnazioni di aree edificabili acquisite dai comuni in via espropriativa non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciale" (art. 36, c. 19 bis, aggiunto al D.L. 30 agosto 1993, n° 331, dalla legge di conversione 29 ottobre 1993, n° 427). L'esclusione trova applicazione tutte le volte che le assegnazioni vengono poste in essere dallo svolgimento di attività per la quale la normativa prevede la possibilità di esproprio da parte dell'ente locale e, conseguentemente, non solo per l'assegnazione di aree edificabili acquisite con esproprio, ma anche di quelle acquisite con atti negoziali che hanno concluso il procedimento non già con il decreto di esproprio bensì con accordo tra il comune e il proprietario dell'area (circolare Ministero delle Finanze, 14 giugno 1993, n° 8). Resta, comunque, fermo che le assegnazioni di aree edificabili acquisite dal comune nell'ambito della propria autonomia negoziale esercitata al di fuori di qualsiasi procedura espropriativa, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva qualora le aree stesse siano state acquisite nell'espletamento di attività istituzionali. Ove, infatti, gli immobili non siano destinati all'esercizio di attività commerciale, la successiva cessione resta estranea alla sfera applicativa del tributo (risoluzione Ministero delle Finanze, 1 luglio 1998, n° 67/E).

Analoga disciplina torna applicabile alle operazioni effettuate nell'ambito della legge 865/71, relative alle aree per la realizzazione di impianti produttivi, di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico, per la cui attuazione sono previste procedure espropriative per pubblica utilità.

- Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, quali cartografie e planimetrie, stemmi, astine e numeri civici, cartoline, manifesti, cataloghi e pubblicazioni. Sono operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione. L'aliquota Iva applicabile è quella propria del bene oggetto della cessione.
- Cessioni di beni prodotti da centrali del latte, fabbriche di ghiaccio, opifici, caseifici, vivai, semenzai, mulini e simili. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione. L'aliquota Iva applicabile è quella propria del bene oggetto della cessione.
- Cessioni gratuite di beni prodotti, in favore di enti pubblici e associazioni riconosciute o fondazioni di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica, oppure a favore di popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi. Sono operazioni esenti, con obbligo di fatturazione.
- Cessioni di materiali fuori uso e di rottami. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione, qualora i beni provengano da aree di attività commerciale o dal riciclaggio dei rifiuti solidi urbani o da altri procedimenti tecnici attivati allo scopo di ottenere utilità economica. (diversamente alcune di esse rientrano nell'ambito delle cessioni ex art.74).
- Colonie, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti, medicinali e ogni altra accessoria. L'attività si concreta in operazioni esenti, a prescindere che siano erogate dalla stessa amministrazione o da ditte aggiudicatari del servizio.
- Cessioni di aree, di loculi cimiteriali e di altri manufatti per la sepoltura. Non costituiscono attività di natura commerciale e non hanno, quindi, rilevanza ai fini Iva.
- Concessioni su beni demaniali. Sono attività non rilevanti ai fini Iva, rientrando, invece, nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro.
- Consulenze, studi e ricerche, anche se il corrispettivo è percepito a titolo di contributo e/o rimborso spese forfettizzato. Sono prestazioni imponibili con obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Custodia veicoli rimossi. Le prestazioni sono imponibili ad aliquota ordinaria.
- Discariche ed impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani speciali. L'esercizio realizza operazioni imponibili, con l'obbligo di fatturazione (10%).
- Dormitori pubblici. Le prestazioni sono imponibili (10%).

- Editoria e tipografia. L'attività nel settore, salvo che non si tratti di pubblicazione e distribuzione gratuita alla cittadinanza di bollettini, fogli informatori e simili, configura l'effettuazione di operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione applicando l'aliquota del 4%. Se l'attività editoriale viene svolta con carattere di abitualità, anche la pubblicazione di bollettini, fogli informatori e simili, distribuiti gratuitamente, viene attratta nel campo di applicazione dell'Iva ove viene fissato un valore ai fini fiscali.

- Energia elettrica. La produzione e distribuzione di energia elettrica si concreta in operazioni imponibili, regolamentate con D.M. 24 ottobre 2000, n° 370 (Iva 10% per uso domestico e delle imprese estrattive e manifatturiere; 20% per gli usi diversi).

Per l'uso domestico vedi punto Calore-Energia.

- Essiccatoi. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, con l'obbligo di fatturazione (IVA 20%).

- Farmacie. Le modalità applicative dell'imposta sulle operazioni imponibili conseguenti all'attività sono dettate dal D.M. 24 febbraio 1973. L'aliquota IVA applicabile è quella propria del bene oggetto della cessione.

- Fiere ed esposizioni commerciali, relativamente sia all'organizzazione e prestazioni di servizi agli espositori che alla vendita dei biglietti di accesso. Le operazioni conseguenti sono imponibili e, salvo che per la vendita dei biglietti, con obbligo di fatturazione. In entrambi i casi l'aliquota Iva applicabile è quella del 20%.

- Fognature, intese come prestazioni rese dal servizio per l'espurgo dei pozzi neri, di trasporto liquami e simili. Le operazioni di che trattasi sono imponibili, con obbligo di fatturazione. Anche le operazioni di manutenzione delle fognature costituiscono operazioni imponibili e le modalità applicative dell'imposta sono regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n° 370 (IVA 20%).

- Fotocopie. Dall'attività conseguono operazioni imponibili ad aliquota ordinaria, senza obbligo di fatturazione. Se trattasi di fotocopie per il rilascio di atti ex legge 241/90 (trasparenza degli atti della pubblica amministrazione) le stesse non rilevano ai fini dell'imposta rimanendone estranee in quanto esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

- Gas. L'attività connessa all'erogazione e i servizi accessori si concretano in operazioni imponibili, regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n° 370. L'imposta di consumo e la relativa addizionale costituiscono base imponibile (IVA 10% per uso domestico di cottura cibi e produzione di acqua calda e per uso delle imprese estrattive e manifatturiere; 20% per ogni altro uso).

L'uso domestico si realizza nella somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, quali consumatori finali, impiegano il gas nella propria abitazione, a carattere familiare o collettivo. L'aliquota agevolata si applica anche agli impieghi diretti a soddisfare i fabbisogni di ambienti che ospitano collettività aventi il requisito della

residenzialità (caserme, scuole, asili, case di riposo, conventi, orfanotrofi, brefotrofi, ecc.), semprechè nell'ambito di tali strutture non siano svolte attività verso corrispettivi rilevanti ai fini Iva.

Non è soggetta, in ogni caso, ad aliquota agevolata la fornitura destinata al riscaldamento. In caso di uso promiscuo, ove non sia possibile distinguere la parte di fornitura impegnata per cottura cibi e per acqua calda da quella utilizzata per il riscaldamento, l'intera fornitura è imponibile ad aliquota normale.

Dal 1° gennaio 2000 sono stati compresi negli usi industriali gli utilizzi di gas metano negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche senza scopo di lucro e nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli anziani e degli indigenti, anche quando non è previsto lo scopo di lucro. L'imponibilità ad aliquota agevolata (IVA 10%) riguarda, quindi, gli usi da parte di ristoranti, trattorie, pizzerie, tavole calde, birrerie ed esercizi similari; di strutture che svolgono la propria attività, senza scopo di lucro, per la diffusione della pratica sportiva esclusivamente a livello dilettantistico; di strutture gestite da istituzioni finalizzate all'assistenza di categorie svantaggiate.

- Giardini botanici, zoologici e simili. Le operazioni collegate alla visita sono esenti, senza obbligo di fatturazione. Le prestazioni improprie rese dalle strutture e le cessioni di animali e piante sono imponibili, con obbligo di fatturazione.
- Impianti sportivi dati in cessione temporanea a utilizzatori o con ingresso a pagamento. L'attività si concreta in operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione. Gli affitti degli impianti a gestori sono anch'esse operazioni imponibili, ma con obbligo di fatturazione (20%).
- Impianti trattamento rifiuti. Sono imponibili, con l'aliquota del 10%, i corrispettivi percepiti a fronte della gestione dell'impianto di trattamento dei rifiuti urbani e speciali. Sono escluse dall'assoggettamento all'imposta le somme percepite a titolo di risarcimento del danno ambientale causato dalla presenza dell'impianto (Risoluzione Agenzia delle Entrate, 28 febbraio 2002, n° 59/E).
- Lampade votive nei cimiteri. La gestione del servizio comporta l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Lavatoi o lavanderie. Alla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Locazione di immobili attrezzati, quali palazzi o sale per congresso, teatri, auditorium e simili. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Locazione di immobili. L'assoggettamento al tributo consegue alla locazione nell'ambito di altre attività soggette ad IVA oppure alla locazione di immobili o strutture acquistati o costruiti per l'esercizio di attività commerciali. L'attività concernente la locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è, invece, idonea di per sé a dare assumere la soggettività al tributo, in quanto l'utilizzazione dei

beni, finalizzata alla riscossione dei canoni, concretizza lo sfruttamento economico di patrimonio e non l'esercizio di impresa.

- Locazioni di mobili e attrezzature, relativi a servizi commerciali. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Loculi e colombari cimiteriali. Quali concessioni su beni demaniali, realizzano attività non rilevanti ai fini IVA, rientrando, invece, nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro.
- Mattatoi e servizi connessi, con l'esclusione delle prestazioni rese dietro pagamento dei diritti erariali di macellazione. Le operazioni conseguenti sono imponibili, con obbligo di fatturazione (IVA 20%).
- Mense e refezioni scolastiche. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili al 4%, senza obbligo di fatturazione, sia che il servizio venga reso in Istituzioni dove il Comune cura anche le prestazioni didattiche, sia che le mense o refezioni siano assicurate in Istituti pubblici riconosciuti dove le prestazioni didattiche sono rese da altri soggetti. Il servizio mensa al personale insegnante dipendente dallo Stato nelle scuole nelle quali i Comuni provvedono al servizio in favore degli alunni, realizza prestazioni di servizio oggettivamente commerciali: il contributo statale assume, quindi, la veste di corrispettivo soggetto ad Iva. A tale proposito esiste un tesi differente la quale sostiene che mancando il rapporto di dipendenza tra l'ente locale ed il personale docente non si configura il rapporto sinallagmatico necessario per l'assoggettamento ad imposta.
- Mense per i dipendenti. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 4%).
- Mense popolari. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 4%).
- Mercati, relativamente alle concessioni di posteggi fissi e alle prestazioni accessorie inerenti. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione (IVA 20%). Qualora nel rapporto con il concessionario è prevista la messa a disposizione del solo posteggio senza alcun servizio accessorio, l'operazione posta in essere si configura come una locazione immobiliare.
- Mostre e manifestazioni aventi rilevanza culturale e sociale, anche temporanee, che perseguono il fine della promozione della conoscenza storica, artistica, ecc. e che non formano oggetto, sia pure indirettamente, di una attività promozionale o di vendita. Le prestazioni sono assimilate a quelle poste in essere da gallerie, musei, ecc. e, quindi, esenti, senza obbligo di fatturazione.
- Musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, parchi, palazzi. Le operazioni collegate alle visite sono esenti, senza obbligo di fatturazione. Le prestazioni improprie rese dalle strutture e le cessioni di beni sono imponibili, con obbligo della fatturazione.

- Ostelli per la gioventù, compresa la somministrazione di vitto ed ogni altra accessoria. L'attività si concreta in operazioni imponibili ad aliquota 10%.
- Parchimetri e parcheggi. Nella gestione si realizza utilizzo dei poteri propri della pubblica autorità, consistenti nell'autorizzare o nel limitare il parcheggio su una strada aperta al traffico o a sanzionare la sosta oltre il tempo autorizzato (Corte di Giustizia Europea). L'attività di gestione svolta da un Ente locale non è, pertanto soggetta ad imposta.
- Pesa pubblica. L'attività è stata sempre considerata imponibile con obbligo di fatturazione (IVA 20%). Qualora, tuttavia, continui a mantenere la sua originaria rilevanza connessa al regime pubblicistico, per effetto del recepimento delle norme comunitarie e sussistendo la condizione della non concorrenzialità, il servizio potrebbe essere escluso dalla assoggettabilità.
- Pompe funebri, comprendenti tutte le cessioni e prestazioni tipiche del servizio: cessione del feretro e delle corone mortuarie, trasporto del feretro, cerimonia funebre. Le operazioni di che trattasi sono esenti, con obbligo di fatturazione. Sono, invece, escluse dall'assoggettamento i servizi prestati nell'ambito cimiteriale nella veste di pubblica autorità, quali le inumazioni, le tumulazioni, le esumazioni, le traslazioni di salme e la cremazione.
- Prestiti di denaro. Sono operazioni esenti, con obbligo di fatturazione.
- Pubblicità, per le prestazioni diverse da quelle rese contro pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità. L'attività si concreta in operazioni imponibili, con l'obbligo della fatturazione (IVA 20%). Rientrano, fra l'altro, nell'ambito delle prestazioni imponibili quelle pubblicitarie, contro corrispettivo, se svolte in modo non occasionale, connesse ad inserzioni in bollettini, fogli formatori e simili, anche se questi sono distribuiti gratuitamente.
- Rifiuti ingombranti. Le prestazioni di ritiro e destinazione all'impianto di stoccaggio dei rifiuti ingombranti provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso civile di abitazione, classificati quali rifiuti urbani, e di quelli che abbiano altra provenienza, a condizione che gli stessi vengano dichiarati rifiuti speciali assimilati agli urbani con apposito regolamento da parte del Comune, sono imponibili ad aliquota 10%.
- Rifiuti solidi urbani. Con la soppressione della tassa per lo smaltimento rifiuti (art. 49 D. Lgs. 22/1997) e l'istituzione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, le prestazioni del servizio rientrano tra quelle commerciali e saranno inserite tra gli imponibili ad aliquota 10%. Anche alla raccolta differenziata di materiali classificabili come rifiuti, si rende applicabile l'aliquota agevolata del 10%.
Le modalità applicative dell'imposta sono regolate dal D.M. 24 ottobre 2000, n° 370.
- Rifiuti speciali. Le prestazioni rese dal servizio di nettezza urbana, diverse da quelle contro pagamento della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, quali disinfestazioni, derattizzazioni, raccolta e trasporto di rifiuti

straordinari, sgombero neve, espurgo pozzi neri, trasporto liquami e rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani, sono imponibili, con obbligo di fatturazione (IVA 20%).

- Scuole, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto, alla fornitura di libri e di materiali a scopo didattico, considerate cessioni accessorie alle prestazioni educative e didattiche. Le operazioni conseguenti sono esenti, con obbligo di fatturazione.

- Servizio idrico. L'attività connessa alla distribuzione dell'acqua e servizi accessori realizza l'effettuazione di operazioni imponibili, regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n° 370 (IVA 10%).

- Servizio idrico integrato. Con l'emanazione dei provvedimenti di attuazione degli artt. 13 e 15 della legge n° 36/1994 e l'entrata in vigore della tariffa prevista per i servizi di fognatura e depurazione, il corrispettivo per il servizio idrico integrato è soggetto ad IVA, a prescindere dalla natura del soggetto che gestisce il servizio medesimo.

Dal 1° gennaio 1999, le prestazioni di gestione degli impianti di fognatura e di depurazione rientrano, quindi, fra quelle oggettivamente commerciali e sono inserite tra le imponibili ad aliquota del 10%. L'art. 6, c. 13, della legge 13 maggio 1999, n° 133, ha disposto la non assoggettabilità all'imposta delle somme dovute dagli utenti per i servizi resi fino al 31 dicembre 1998 e rimosse successivamente a tale data.

I corrispettivi per la depurazione sono soggetti ad Iva anche se il servizio non è effettuato, in quanto la quota addebitata all'utente è parte integrante della tariffa del servizio di fognatura e di depurazione (risoluzione Agenzia delle Entrate, 9 luglio 2002, n° 222/E).

Le modalità applicative dell'imposta sono regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n° 370.

- Soggiorno anziani. L'organizzazione contro corrispettivo di soggiorni fuori sede per gli anziani configura operazione rilevante ai fini IVA. Sussiste l'obbligo per il Comune di emettere fattura, con aliquota ordinaria del 20%, sia nei confronti dei propri utenti che, eventualmente, nei confronti dei Comuni contermini, qualora convenzionati, in ragione dei corrispettivi incassati.

- Spettacoli, giochi e trattenimenti pubblici. L'attività nel settore è imponibile ed è soggetta allo speciale regime di cui all'art. 74 del D.P.R. 633/1972. L'imponibilità è, naturalmente, connessa all'esercizio dell'attività in modo abituale. L'organizzazione di manifestazioni spettacolistiche svolte saltuariamente, in occasione di particolari ricorrenze o festività, non fanno assumere la Comune le veste di soggetto passivo IVA.

- Strutture ricettive. Le prestazioni rese in tutte le strutture ricettive sono imponibili e ricondotte all'aliquota del 10%.

Sono strutture ricettive gli alberghi, i motels, i villaggi-albergo, le residenze turistico-alberghiere, i campeggi, i villaggi turistici, gli alloggi agro-turistici, gli esercizi di affittacamere, le case, gli appartamenti per vacanze, le case per ferie, gli ostelli per la gioventù, i rifugi alpini, (art. 6, legge 17 maggio 1983, n° 217).

- Tesoreria, nel caso in cui il gestore del servizio corrisponda un contributo in base ad accordi convenzionali. L'affidamento del servizio di tesoreria non concretizza un rapporto di natura commerciale, ma rientra nell'ambito dell'attività istituzionale, per cui l'eventuale contributo non è soggetto ad imposta (risol. 6 febbraio 2001, n° 17).
- Trasporti e deposito di cose. Sono prestazioni imponibili, con l'obbligo di fatturazione (IVA20%).
- Trasporto urbano di persone e alunni. Le prestazioni di trasporto pubblico urbano di persone, in virtù delle modifiche apportate all'art. 10 del D.P.R. 633/1972, dall'art. 2, lett. B), del D. Lgs. 29 settembre 1997, n° 328, risultano ora soggette ad aliquota del 10%. Rimangono esenti le prestazioni di trasporto urbano effettuate dai veicoli da piazza (taxi) od altri mezzi agli stessi equiparati (gondole – taxi marittimi) che eseguono servizi di trasporto marittimo, lacuale e fluviale. Passano dal regime di esenzione al regime di imponibilità al 10% anche i servizi di autotrasporto cui è riconosciuto il requisito di trasporto pubblico urbano di persone. Fra questi, il trasporto degli alunni della scuola materna e della scuola dell'obbligo dalle abitazioni alla scuola e quello relativo alle gite ricreative, con destinazione impianti sportivi e simili, se effettuato nel territorio del Comune o fra Comuni non distanti tra loro oltre 50 chilometri.
- Trasporto extraurbano di persone. Il servizio di trasporto extraurbano di persone e rispettivi bagagli al seguito è imponibile ad aliquota ridotta del 10%.
- Verifica impianti termici. L'espletamento del servizio di accertamento dello stato di manutenzione ed esercizio degli impianti termici, da parte dei Comuni con oltre 40.000 abitanti e delle Province per la restante parte del territorio, non riveste carattere commerciale, bensì istituzionale, per cui le tariffe non deve essere assoggettata a imposta (risol. 6 dicembre 2000, n° 186/C).
Qualora il servizio sia affidato a soggetti esecutori esterni, l'Iva corrisposta agli affidatari può essere ribaltata sugli utenti, inglobandola nella tariffa.

APPROFONDIMENTI SU ALCUNI CASI ARTICOLARI

1. L'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di servizio

Affinché una determinata attività od operazione assuma rilevanza agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, e sia quindi soggetta a tale disciplina (indipendentemente dallo specifico regime di imponibilità, non imponibilità od esenzione in concreto applicabile), si è visto che devono sussistere, contestualmente, i tre presupposti del tributo: territoriale, oggettivo e soggettivo.

A) La verifica della sussistenza del requisito della territorialità, in base al quale sono soggette all'imposta le (sole) operazioni che "si considerano effettuate nel territorio dello Stato" può pacificamente essere tralasciata;

B) In merito all'individuazione del presupposto oggettivo, si può osservare che l'"entrata", per il comune, si manifesta, consegue ovvero è correlata ordinariamente (ma non necessariamente come nel caso di un'imposta o di una tassa) ad una *attività* dell'ente medesimo nei confronti del privato. Al fine di appurare la sussistenza del requisito oggettivo si deve pertanto accertare se tali attività rappresentino o meno attività secondo la nozione che ne dà la normativa Iva.

Questa, infatti, assoggetta al tributo le operazioni che si sostanziano in *prestazioni verso corrispettivo* dipendenti da contratti nominati (di opera, di appalto, di trasporto, di mandato, eccetera) ovvero, con carattere di generalità ed onnicomprensività, da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere "quale ne sia la fonte".

Fondamentale per l'esistenza del presupposto oggettivo è quindi la corrispettività delle prestazioni in ossequio al quale principio le due prestazioni (nel caso, il servizio reso dall'ente verso il pagamento di una somma di denaro da parte del privato) sono legate da un nesso di reciprocità (sinallagma) trovando l'una la propria ragione giustificatrice nell'altra (nell'esistenza e nell'esecuzione della controprestazione).

Da ciò consegue che solo qualora sussista un rapporto di scambio tra le prestazioni si può essere in presenza di una prestazione di servizi rilevante ai fini dell'Iva, mentre tale rilevanza dovrà escludersi ogni qual volta la corrispettività (o reciprocità) non esista e la "somma di denaro", versata da uno dei due soggetti all'altro, non abbia il carattere del corrispettivo, ma sia invece dovuta a titolo di pura e semplice imposizione tributaria (imposta o tassa).

Ne segue quindi che, mentre per le entrate di natura *non tributaria* dell'ente pubblico sussiste il requisito oggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, rappresentando esse il compenso di prestazioni di servizio *verso corrispettivo* - al pari di quanto avviene per le operazioni poste in essere da e tra operatori privati - altrettanto non avviene per le entrate *tributarie* comunali per le quali la previsione non sinallagmatica del tributo esclude in radice ogni riconducibilità del provento in ambito Iva.

L'esistenza del requisito oggettivo Iva dipende pertanto, come pone in evidenza la risoluzione n. 25/E del 5.2.2003 (Trattamento tributario applicabile a determinate tipologie di entrate nonché all'aggio riconosciuto al concessionario per il servizio di riscossione, liquidazione ed accertamento), dalla natura giuridica della (singola) "entrata" dell'ente pubblico territoriale.

C) Il presupposto soggettivo, infine, attiene alla essenza del soggetto che pone in essere le operazioni oggettivamente rilevanti (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi), atteso che queste ultime assumono importanza ai fini dell'Iva alla ulteriore ed inscindibile condizione che esse siano effettuate *nell'esercizio di imprese ovvero nell'esercizio di arti e professioni*, cioè, in una parola che siano eseguite da un soggetto Iva.

Conseguentemente, per le entrate di natura non tributaria, nelle quali è presente il requisito oggettivo della *prestazione verso corrispettivo*, si pone l'ulteriore problema di accertare se esse possano considerarsi conseguite da un soggetto per il quale ricorre il presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Il criterio di discriminazione e demarcazione tra attività degli enti pubblici non economici (e, segnatamente dei Comuni) soggettivamente sottoposte ad Iva ovvero estranee al tributo è individuato, come già citato dall'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, il quale dispone che debbono considerarsi effettuate nell'esercizio di imprese *"soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole ..."*.

Tale previsione generale - peraltro integrata dall'individuazione di una serie di operazioni che si considerano *"in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici ..."* si compenetra con e va completata dalla disposizione dell'art.13 Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. UE n. L 347 dell'11 dicembre 2006), relativo al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, che ha sostituito l'art. 4, paragrafo 5, della precedente nota Sesta Direttiva Cee del 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, il quale espressamente 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 in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili".

Come evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria precedentemente citata debbono ritenersi *esercitate in quanto pubbliche autorità le attività svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio* (cioè il diritto pubblico), *escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati* (cioè il diritto privato). L'unico criterio che consente di distinguere con certezza le due categorie di attività *"è, di conseguenza, il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale"*, mentre *"non ci si può fondare sull'oggetto o sul fine dell'attività"*.

Al fine di accertare se un'attività prestata dall'ente pubblico sia riconducibile alla sfera pubblicistico-istituzionale, si rende necessario, pertanto, esaminarne le concrete modalità di esecuzione, onde verificare se queste siano, oppure no, regolate dal diritto pubblico.

In ultima analisi, quindi, la qualificazione dell'attività pubblicistica o privatistica - con i conseguenti riflessi sull'attrazione della medesima nel campo impositivo dell'Iva - può e deve desumersi esclusivamente dalle "modalità di svolgimento" dell'attività stessa, a seconda che esse attribuiscano poteri di imperio all'ente pubblico ovvero lo assoggettino al trattamento di diritto comune previsto per tutti gli operatori privati esercenti imprese.

Ne discende che l'attività dalla quale consegue l'entrata *non tributaria* sarà sottoposta all'Iva - e, quindi all'"entrata" dovrà essere applicata l'imposta sul valore aggiunto - solo qualora essa si svolga secondo le norme del diritto privato (e possa essere esercitata *esclusivamente in base a tali regole*) senza che sia conferito all'ente pubblico alcun potere di diritto pubblico (di autorizzazione, di divieto, di sanzione, eccetera).

Alla luce delle considerazioni che precedono è quindi possibile riassumere i criteri, fatti propri anche dall'Agenzia delle Entrate, in base ai quali le "entrate" dei Comuni sono da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto quando è richiesta, in estrema sintesi, la concorrenza simultanea di due condizioni:

a) deve trattarsi di entrate *non* tributarie;

b) *non* devono essere attribuiti all'ente locale poteri pubblicistici per regolare lo svolgimento dell'attività da cui consegue l'entrata.

In altre parole, l'attività resa dal Comune deve configurarsi come prestazione di un servizio secondo le regole del diritto privato - di parità ed eguaglianza giuridica tra soggetti senza l'attribuzione di poteri di diritto pubblico in capo all'ente - a fronte della quale la controprestazione in denaro del privato si connota come *corrispettivo di un servizio* (e non ha, in ogni caso, natura tributaria).

In presenza di tali requisiti l'attività dell'ente pubblico rientra nell'ambito Iva ed il relativo "provento" conseguito costituisce corrispettivo soggetto ad Iva.

2. Le locazioni degli immobili comunali:

L'Amministrazione Finanziaria ha modificato la propria posizione in ordine alle locazioni svolte nell'ambito delle attività istituzionali dei Comuni, intese quale normale gestione del patrimonio, passando dall'esclusione tassativa dal campo di applicazione dell'IVA, all'assoggettamento ad IVA in presenza di particolari situazioni oggettive.

L'originario convincimento dell'escusione da IVA era suffragato dall'evoluzione normativa ed interpretativa intervenuta successivamente alla Circolare n.18/76 con la quale la stessa Amministrazione Finanziaria attraeva inizialmente in regime IVA la gestione di beni demaniali e patrimoniali ed in particolare in forza delle Circolari n. 32/1991 e n. 8/1993 con le quali è stato precisato che "l'attività svolta da enti non commerciali concernente locazioni di immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo. Infatti, l'utilizzazione di tali beni, finalizzata alla riscossione di canoni, concretizza solo una modalità di godimento di beni patrimoniali e non l'esercizio di impresa, neppure ai sensi previsti dal comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n° 633, non configurando la fattispecie svolgimento di attività. Restano, naturalmente, soggette al tributo le locazioni di immobili poste in essere nell'ambito di altre attività esercitate, qualificabili attività di impresa. Viene, altresì, affermato che anche le cessioni di immobili poste in essere dai medesimi soggetti non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva allorquando gli immobili stessi abbiano natura strumentale per l'esercizio di attività istituzionali.

Peraltro, l'esistenza di un'apposita struttura organizzata di persone e di beni nell'ambito dell'ente locale, con compiti di amministrazione del proprio patrimonio immobiliare, non può conferire all'attività stessa natura commerciale, in quanto trattasi pur sempre di attività strumentale per conseguire la naturale fruttuosità degli immobili.

Si fa presente, tuttavia, che l'acquisto o la costruzione di immobili o strutture da utilizzare in attività commerciali, quali ad esempio centri commerciali, farmacie comunali o rurali eccetera, conferiscono all'ente il diritto di detrazione alle condizioni di cui all'art. 19 del D.P.R. n° 633 del 1972 della relativa imposta assolta per rivalsa, e la loro eventuale locazione e cessione che configura operazioni rilevanti ai fini Iva. Anche la successiva destinazione

ad attività istituzionali di immobili o strutture che erano stati già acquisiti nell'ambito di attività commerciali, evidenziano presupposti impositivi in quanto si concretizza, in tale ipotesi, la destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa, fattispecie questa disciplinata dall'art. 2, comma 2, n° 5) del ripetuto Decreto Presidenziale n° 633/1972".

In sintesi, per l'Amministrazione Finanziaria l'attività concernente la locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali dell'ente non era idonea di per sé a fare assumere la soggettività al tributo, in quanto l'utilizzazione dei beni, finalizzata alla riscossione dei canoni, concretizza lo sfruttamento economico di patrimonio e non l'esercizio di impresa.

In nuovo convincimento in ordine all'assoggettamento ad IVA, espresso con la risoluzione n.169/E del 1 luglio 2009, si radica sul presupposto soggettivo di applicazione dell'imposta, sancito dall'articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 il quale stabilisce, tra l'altro, che per gli enti non commerciali "(...) 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. ...". Il medesimo articolo 4, primo comma, prevede che "per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile". Ne consegue che un ente non commerciale assume la qualifica di "soggetto passivo", agli effetti dell'IVA, se pone in essere un'attività commerciale, ai sensi del citato primo comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, caratterizzata in particolare dai connotati della professionalità, organizzazione, sistematicità e abitualità. Con risoluzione n. 286/E datata 11 ottobre 2007 è stato chiarito che l'attività è organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica. La qualifica di imprenditore può conseguire anche dal compimento di un solo affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui lo stesso si articola. Non è necessario, peraltro, a tal fine, che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 8193 del 29 agosto 1997 e risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002). Nell'ambito della determinazione del presupposto soggettivo d'imposta l'articolo 9, della Direttiva CE del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 (già articolo 4 della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388) prevede che soggetto passivo agli effetti dell'IVA sia "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività". Con riferimento alla nozione "attività economica", con risoluzione n. 122 del 6 maggio 2009, è stato precisato che il medesimo articolo 9 della citata Direttiva stabilisce che essa deve essere intesa come "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi caratteri di stabilità" (cfr. sentenze della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C-230/94 e 27 gennaio 2000, causa C-23/98). Al fine di verificare la sussistenza di detta finalità, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha affermato che occorre considerare il complesso dei dati che caratterizzano il caso specifico e, in particolare, la natura del bene; a tal riguardo, il medesimo Organo comunitario ha precisato che " (...) il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità. Per contro, se, per sua natura, un

bene può essere usato sia per scopi economici sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi effettivamente un certo carattere di stabilità" (cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C-230/94). Relativamente alla locazione di un bene, la stessa Corte di Giustizia ha precisato che "la durata effettiva della locazione, l'entità della clientela e l'importo degli introiti" possono essere presi in considerazione al fine di stabilire se lo sfruttamento del bene materiale avvenga allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità e si configuri quale esercizio di un'attività economica riconducibile nell'ambito applicativo dell'IVA (cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C-230/94). Quanto sopra precisato, con riferimento al caso di specie, si osserva che anche l'attività di gestione del patrimonio immobiliare da parte degli enti locali può rilevare agli effetti dell'IVA se integra, secondo i criteri richiamati, lo svolgimento di un'attività commerciale. Riguardo alla verifica degli indici significativi per stabilire l'esistenza o meno di un'organizzazione in forma d'impresa, si fa presente che la stessa attiene ad un accertamento fattuale che implica la valutazione complessiva dei diversi parametri (tra i quali anche quello relativo alla predisposizione di un'idonea struttura destinata allo svolgimento dell'attività di gestione dei beni immobili) da evidenziare in relazione alla specifica fattispecie

E' altresì doveroso segnalare che tale orientamento comunitario è stato di recente avallato, anche in sede nazionale, sotto il profilo giurisprudenziale dalla C.T.R. Umbria, che, con sentenza n.30 del 20 giugno 2006 della Prima Sezione, ha affermato che l'attività di locazione di immobili da parte di un Comune, presupponendo l'esistenza di un'organizzazione di mezzi ed uffici finalizzati allo svolgimento di un'attività economica, realizza il presupposto soggettivo, con la conseguenza che i canoni debbano essere assoggettati ad IVA.

3. L'IVA sui lavori ed opere nel settore urbanistico ed edilizio

Quando i Comuni realizzano interventi nel settore urbanistico ed edilizio operano prevalentemente, ai fini IVA, quali consumatori finali, ovvero soggetti incisi dell'imposta senza possibilità di detrarla. Tale status deve essere particolarmente monitorato ed oggetto di attenzioni perché può evitare diseconomie di bilancio e nello stesso tempo apportare un beneficio economico. Infatti, poiché le aliquote IVA applicabili alle opere ed ai lavori pubblici spaziano da quella ridotta del 4%, ad una agevolata del 10%, oltre a quella ordinaria del 20%, è estremamente importante che l'Amministrazione Comunale, per il tramite del proprio Ufficio Tecnico, qualifichi a priori, in modo puntuale e preciso, la natura degli interventi sotto il profilo urbanistico-edilizio, al fine di individuarne il corrispondente corretto trattamento tributario. Tutto ciò anche e soprattutto in virtù del principio generale enunciato dalla Suprema Corte, con la sentenza n.14069 del novembre del 2001, secondo il quale viene riconosciuto, proprio all'Amministrazione Comunale, il "potere" di operare una corretta valutazione e qualificazione delle opere da realizzare attraverso l'emissione di una specifica attestazione; tale atto amministrativo, rilasciato dall'Ufficio Tecnico, assume piena rilevanza anche al fine del relativo trattamento tributario precludendo all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di una autonoma e diversa valutazione.

In considerazione della variabilità di aliquote applicabili alle diverse tipologie di opere e lavori, qualora l'esecuzione degli interventi sia contemplata in un unico contratto di appalto, il diverso trattamento IVA è ammesso solo se, nell'ambito del medesimo contratto (o degli atti costituenti parte integrante e/o sostanziale dello stesso), vengono indicati distintamente i corrispettivi relativi alle diverse operazioni come precisato dall'Amministrazione Finanziaria con R.M. 223/96. E' quindi opportuno tenere ben distinte le varie operazioni già in fase di elaborazione e di redazione del capitolato d'appalto, individuando in modo obiettivo e coerente i corrispettivi specifici convenuti per ciascuna opera e/o lavoro, nell'ambito dell'importo complessivo, al fine di non perdere il diritto al risparmio

d'imposta. Così operando il soggetto appaltatore potrà procedere con una distinta fatturazione con conseguente applicazione delle aliquote differenziate in ragione della natura dei distinti interventi e/o lavori effettuati. Diversamente, qualora sia stabilita contrattualmente la corresponsione di un cosiddetto "corrispettivo unico forfettario", a tale importo complessivo si applica l'aliquota maggiore tra quelle applicabili alle singole operazioni, così come puntualmente precisato dall'Amministrazione Finanziaria con la R.M. 142/99.

Ecco perché è opportuno che gli Uffici Tecnici dei Comuni, oltre a qualificare puntualmente gli interventi, ne verifichino la scorporabilità nell'ambito di un unico appalto, al fine di legittimare l'applicazione di aliquote differenziate.

A titolo esemplificativo potrebbe esser il caso della realizzazione di una "rotatoria", in sostituzione di un crocevia già esistente, e dell'annessa sistemazione viaria dei marciapiedi per la realizzazione di appositi scivoli per disabili. In tale caso per la prima opera prevista (rotatoria) si rende applicabile l'aliquota agevolata del 10% sia in quanto realizzazione (completamento) di una nuova opera di urbanizzazione primaria (punto 127-quinquies Tabella A – parte terza – DPR 633/72) o sia in quanto intervento di ristrutturazione urbanistica (lettere e dell'art. 31 legge 457/78 di cui punto 127-quaterdecies Tabella A – parte terza – DPR 633/72). La sistemazione dei marciapiedi, finalizzata all'abbattimento delle barriere architettoniche, è invece soggetta all'aliquota ridotta del 4% (punto 41 ter Tabella A – parte seconda – DPR 633/72). E ancora a titolo esemplificativo è possibile far rientrare nella tipologia degli interventi di restauro e di risanamento conservativo, o più ampiamente di ristrutturazione edilizia (soggetti ad aliquota agevolata del 10%), anche tutti quegli interventi sul Palazzo Municipale (in relazione alla "storicità" dello stesso) che più semplicisticamente vengono fatti confluire tra le "manutenzioni straordinarie" soggette all'aliquota ordinaria del 20%; o il rifacimento del manto stradale in un centro urbano che da "manutenzione straordinaria" (con IVA al 20%) può essere ricondotto nell'ambito di un intervento di ristrutturazione urbanistica soggetta all'aliquota agevolata del 10% (R.M. 7.4.1993 n.430607).

ALIQUOTE IVA degli interventi nel settore urbanistico ed edilizio

A titolo meramente esemplificativo si elencano, di seguito, in modo indicativo e non esaustivo, le aliquote IVA afferenti le diverse tipologie di lavori e più precisamente ed in sintesi:

1. manutenzione ordinaria - lettera a), art.31 legge 457/78: aliquota 20%;
2. manutenzione straordinaria – lettera b) art.31 legge 457/78: aliquota 20%;
3. manutenzione straordinaria – lettera b) art.31 legge 457/78 agli edifici di edilizia residenziale pubblica (adibiti a dimora di soggetti privati nonché quelli destinati a residenza stabile di collettività quali orfanotrofi, brefotrofi, ospizi, conventi, ecc con esclusione di quelli non connotati dalla stabile residenza quali scuole, asili, colonie, ospedali, caserme, ecc.): aliquota 10% (punto 127-duodecies Tabella A – parte terza – DPR 633/72);
4. manutenzione ordinaria e straordinaria – lettera a) e b) art.31 legge 457/78 su edifici a prevalente destinazione abitativa privata: aliquota 10% (art.2, comma 11, legge n.191/2009)
5. opere di urbanizzazione primaria e secondaria ed edilizia assimilata a quella abitativa non di lusso - (Primarie: strade residenziali, spazi di sosta e parcheggio, fognatura, rete idrica, rete distribuzione energia elettrica e gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato; Secondarie: asilo nido, scuole materne, scuole dell'obbligo, strutture e complessi per l'istruzione superiore dell'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese ed altri edifici religiosi, centri sociali, attrezzature culturali e sanitarie – compresi impianti destinati allo

smaltimento dei rifiuti -, aree verdi di quartiere; oltre agli impianti ed opere cimiteriali, impianti di produzione e reti di distribuzione di energia, linee metropolitane, tranviarie e simili, impianti di depurazione) ed opere assimilate ad edifici "Tupini" (edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandi, asili infantili, orfanotrofi ed edifici simili ai precedenti) : aliquota 10% (punto 127-quinquies Tabella A – parte terza – DPR 633/72);

6. interventi di recupero di cui alle lettere c, d ed e dell'art.31 legge 457/78 ora art.3 DPR n.380/2001 (interventi di restauro e risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e interventi di ristrutturazione urbanistica - a prescindere dalla tipologia dell'immobile R.M. n.10/2003): aliquota 10% (punto 127- quaterdecies Tabella A – parte terza – DPR 633/72);

7. appalti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui alle lettere c, d ed e dell'art.31 legge 457/78 sulle opere di urbanizzazione: aliquota 10% (punto 127-quaterdecies Tabella A – parte terza – DPR 633/72 e R.M. 1/E del 2.3.1994);

8. opere finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche: IVA 4% (punto 41 ter Tabella A – parte seconda – DPR 633/72).

9. nuove opere: si applica l'aliquota propria a seconda della tipologia del bene o della realizzanda opera;

10. ampliamento ed adeguamento: si applica l'aliquota propria dell'opera principale (l'ampliamento è inteso come nuova opera);

Nota al Punto n. 4: Sono ammessi al beneficio anche gli edifici di edilizia residenziale pubblica, adibiti a dimora di privati, nonché quelli destinati a residenza stabile di collettività quali orfanotrofi, brefotrofi, ospizi, conventi, ecc con esclusione di quelli non connotati dalla stabile residenza quali scuole, asili, colonie, ospedali, caserme, ecc. E' doveroso segnalare che i fabbricati a destinazione abitativa privata, di proprietà dei Comuni, appartengono generalmente al patrimonio immobiliare di edilizia residenziale pubblica dei medesimi, in quanto le regioni hanno identificato nei Comuni i soggetti istituzionalmente preposti alla gestione del patrimonio immobiliare di E.R.P., destinato a finalità assistenziali.

4. Il beneficio IVA delle opere a scomputo

Nelle convenzioni urbanistiche viene spesso concessa la facoltà di eseguire opere a scomputo di oneri di urbanizzazione. Tale facoltà assume oggi un'importanza strategica per gli enti locali in quanto consente di realizzare "economie di spesa" a beneficio del bilancio. In primo luogo si evidenzia che il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali ha eliminato la rilevazione di partite prive di reale movimentazione finanziaria (accertamenti che non fanno sorgere il diritto di riscossione da terzi ed impegni che non fanno sorgere l'obbligo di pagamento a favore di terzi), in quanto le stesse devono essere recepite esclusivamente nell'ambito della contabilità economico-patrimoniale, oltre ad essere riportate nell'ambito dell'apposita sezione della Relazione Previsionale e Programmatica (relativamente al valore attribuibile alle stesse vedasi punto n.162 del Principio Contabile n.3 dell'Osservatorio per la finanza locale).

Il primo beneficio in termini di bilancio consiste nel "risparmio" dell'IVA sul valore dell'opera realizzata in regime di "scomputo oneri" in quanto il soggetto convenzionato, una volta ultimata l'opera stessa e all'atto della presa in carico da parte dell'ente, non deve emettere fattura in virtù del dettame legislativo, di cui all'art.51 della legge 342/2000, il quale dispone che "non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli

effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione". Qualora l'ente avesse dovuto realizzare le medesime opere di urbanizzazione tramite contratto di appalto, in tale caso avrebbe dovuto sopportare il peso dell'IVA ad aliquota agevolata del 10% ai sensi del punto 127-septies della tabella A - parte terza - allegata al DPR 633/72. In sintesi, la realizzazione di opere di urbanizzazione in regime di "scomputo oneri" realizza un risparmio secco del 10%.

5. Le concessioni in gestione degli Impianti Sportivi

Nel caso in cui i Comuni non intendano gestire direttamente i propri impianti sportivi il comma 25 dell'art. 90 della legge 289/2002 dispone che i medesimi devono, in via preferenziale, affidarne la gestione, con apposite convenzioni, ad associazioni e società sportive dilettantistiche; spetta poi alle Regioni emanare specifiche leggi che disciplinino le modalità dell'affidamento. A seguito dell'emanazione delle varie leggi regionali, e dopo che la Corte Costituzionale, con propria sentenza n. 424 del 24 dicembre 2004, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dei commi 24, 25 e 26 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 (proposte, in riferimento all'art. 117 della Costituzione), molti Comuni, tenendo buon conto del nuovo dettame legislativo, hanno incominciato ad elaborare e sottoscrivere convenzioni con associazioni sportive dilettantistiche presenti nel tessuto comunale oppure hanno attivato le procedure per rinnovare le convenzioni in corso al fine di recepire i nuovi principi legislativi che, in primis, dispongono che l'uso degli impianti deve essere aperto a tutti i cittadini e che lo stesso uso deve essere garantito, sulla base di criteri oggettivi, anche alle società ed associazioni sportive non affidatarie. Non entrando nel merito delle ragioni di opportunità e convenienza che spingono i vari Comuni ad affidare a terzi la gestione degli impianti sportivi, ci limitiamo ad analizzare le modalità ed i contenuti delle erogazioni comunali, al fine di definirne il più verosimile trattamento tributario. Innanzitutto va osservato che gli atti di convenzione per gli affidi, stipulati tra i Comuni e le associazioni, non attuano "concessioni in uso" ma "concessioni in gestione". Infatti mentre per il tramite di "concessioni in uso" i Comuni concedono l'uso e la gestione degli impianti per lo svolgimento di determinate attività, con un canone predeterminato, attraverso le convenzioni di "concessione in gestione" gli enti locali affidano la sola gestione, riconoscendo ai gestori specifici contributi oltre al diritto di riscuotere le somme dovute dall'utilizzatore dell'impianto (tariffe). Sono invece rari i casi in cui i soggetti gestori riconoscono un corrispettivo ai Comuni. Comunque riscontrato che, generalmente, i Comuni non riconoscono alcun corrispettivo ai gestori, in quanto la remunerazione dell'affido e delle prestazioni accessorie avviene in funzione del diritto di questi ultimi agli incassi tariffari, ma che, piuttosto, si impegnano ed obbligano a riconoscere ai gestori dei contributi economici a cifra fissa (anche predeterminati per alcuni anni) o a cifra variabile (secondo criteri predefiniti) a parziale copertura del disavanzo, in relazione alle finalità istituzionali delle associazioni o a titolo di riduzione degli oneri sopportati per lo svolgimento delle attività, si ritiene che tali contributi non siano riconducibili ad operazioni in IVA ma trattasi di mere erogazioni di denaro che risultano esserne escluse.

Nella considerazione che le associazioni, con la gestione in affido degli impianti sportivi, rientrano tra i soggetti esercenti attività commerciali, in quanto le prestazioni non vengono rivolte solo agli associati ma alla collettività ed agli altri operatori sportivi (cfr. Sentenza del Consiglio di Stato n.3061 del 3 giugno 2002), il contributo di cui sopra viene perciò versato ad un soggetto che "opera in regime d'impresa".

E' estremamente importante precisare che le convenzioni devono tenere conto e prevedere che la remunerazione dell'affido in gestione e la remunerazione delle obbligazioni assunte (quali la manutenzione ordinaria, la custodia, la sorveglianza e la conduzione degli impianti e delle attrezzature, la pulizia, ecc.) avvengono in virtù del diritto dell'associazione a riscuotere e trattenere le tariffe d'uso degli impianti applicate agli utenti (in relazione agli importi approvati annualmente dall'Amministrazione) oltre alla titolarità dei contratti di fornitura luce/gas/acqua/telefono in capo all'associazione medesima.

Fermo restando quindi che la remunerazione dell'associazione per la gestione e le operazioni complementari avviene esclusivamente tramite la riscossione delle tariffe, bisogna ulteriormente precisare quali sono le finalità del contributo riconosciuto annualmente dall'Amministrazione e quali sono le modalità di erogazione. In primo luogo è necessario che il Regolamento Comunale per la Concessione di Sovvenzioni e Contributi, di cui all'art.12 della legge 241/90, preveda come "area di intervento" anche la "gestione degli impianti sportivi". Da qui, sia che il contributo annuo corrisposto dall'Amministrazione comunale sia finalizzato alla parziale copertura del disavanzo (in relazione alle finalità istituzionali delle associazioni) sia che sia finalizzato alla riduzione (o al rimborso anche parziale) degli oneri sopportati per lo svolgimento delle attività anche commerciali (e comunque sempre connesso alle svolgimento di attività di promozione sportiva e ricreativa, istituzionalmente perseguita dall'associazione medesima), lo stesso, essendo svincolato da ogni e qualsiasi presunzione sinallagmatica, è soggetto alla ritenuta del 4% ai sensi dell'art.28 del DPR 600/73. E' altresì opportuno che il legale rappresentante dell'associazione dichiari, con apposita dichiarazione sostitutiva di notorietà, che l'importo dovuto (od il rateo se la liquidazione avviene in più rate posticipate) corrisponde a spese effettivamente sostenute. Diversamente operando, qualora non siano previste e separate le attività e le modalità di remunerazione delle stesse, potendo sussistere un rapporto sinallagmatico tra il contributo erogato e le prestazioni effettuate dall'associazione, lo stesso potrebbe configurarsi come corrispettivo per prestazioni di servizi, ex art. 3 e 4 del DPR n.633/72, con l'obbligo di emissione di apposita fattura da parte dell'associazione con IVA al 20% (R.M. n. 21 del 16 febbraio 2005 e n. 90 del 19 marzo 2002). In tale caso l'IVA costituirebbe un ulteriore elemento di costo per l'Amministrazione comunale con l'aggravante che la stessa non sarebbe detraibile in quanto riferibile ad una attività non rilevante ai fini IVA.

6. Il trattamento IVA delle somme erogate dai Comuni ai gestori dei servizi pubblici locali

Nei vari "contratti di servizi" per l'affidamento dei servizi pubblici locali i Comuni vengono spesso chiamati ad erogare delle somme ai gestori che, a seconda della fattispecie, assumono un diverso trattamento fiscale ai fini IVA. Si procede, pertanto, ad analizzare il trattamento fiscale di tali somme, avendo riguardo alla natura delle stesse, secondo la seguente articolazione:

- natura di integrazione del corrispettivo;
- natura contributiva quale:
 - controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma);
 - compartecipazione alla spesa meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma);
- concorso alla copertura del disavanzo gestionale (in assenza di sinallagma).

1. Natura di integrazione del corrispettivo

Se i "Contratti di Servizio" prevedono che il Comune corrisponda alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro, a titolo di integrazione delle tariffe, rette o delle quote dovute dall'utenza, anche per effetto di una diversificazione tariffaria in presenza di particolari condizioni soggettive (economico/sociali) dell'utenza medesima, le stesse si inquadrano nell'ambito dell'art. 13, comma 1, del DPR n. 633/72 quali integrazioni del corrispettivo (integrazioni connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti: gli utenti). Nel caso specifico in cui tali integrazioni siano riferite a servizi esenti dall'IVA, ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/72 (quali gli asili, le case di riposo, l'assistenza domiciliare anziani e minori), oppure a servizi assoggettati all'aliquota ridotta del 10% (quali il trasporto delle persone anche diversamente abili) o, ancora, a servizi assoggettati all'aliquota agevolata del 4% (quali il servizio refezione), a tali integrazioni si rende applicabile la stessa aliquota della prestazione principale (esenzione, aliquota 10% o aliquota 4%).

Quanto sopra evidenziato viene confermato dall'art. 73 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE che espressamente prevede "Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

2. Natura contributiva quale controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma)

Se i "Contratti di Servizio" prevedono che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a titolo di contributo, ove lo stesso è vincolato ad una controprestazione (come nel caso limite in cui nessuna tariffa e/o retta sia richiesta all'utenza a fronte dell'erogazione del servizio, oppure come nell'ipotesi in cui la prestazione sia fornita ad una particolare tipologia di utenza, ove la stessa retta sia a carico dell'Ente locale in quanto il beneficiario risulti essere un "assistito del Comune") sussistendo, in tal caso, un rapporto sinallagmatico tra le parti che le vincola a determinate prestazioni e controprestazioni, le somme dovute al Gestore assumono le caratteristiche di una integrazione totale (invece che parziale, ma anche in detta ipotesi) del corrispettivo, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi oggetto del rapporto, che sono da trattare alla stessa stregua e secondo l'aliquota IVA tipicamente ed originariamente applicabile alla prestazione fornita (esenzione, aliquote 4%, 10% o 20%).

3. Natura contributiva quale compartecipazione alla spesa, meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma)

Nel caso in cui i "Contratti di Servizio" prevedano invece che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a copertura della "quota di disavanzo tra uscite (Costi) per il costo complessivo del servizio ed entrate (Ricavi) derivanti dalle quote e/o rette previste per utenti anche particolareggiati", tale contribuzione assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che il Comune corrisponde al concessionario/affidatario del Servizio al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario della connessa gestione dei servizi erogati.

Tale corresponsione, oltremodo vincolata alla fornitura di una controprestazione, alla quale si collegano effetti sostanziali diversi ed ulteriori, rispetto alla mera copertura dell'eventuale disavanzo finale d'esercizio, essendo pertanto particolarmente connessa ad un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, è da considerarsi rilevante ai fini IVA e da fatturarsi con l'aliquota afferente il servizio. Ciò in quanto il Comune, per i maggiori oneri subiti dalla Società o Azienda Speciale gestrice a causa di condizioni di favore o di politiche tariffarie speciali o per

altri provvedimenti di carattere sociale richieste dal Comune, deve provvedere a riconoscere dei corrispettivi a copertura dei minori ricavi o dei maggiori costi.

Si dà evidenza che l'art. 40 del DPR n. 902/86 (Approvazione del nuovo regolamento delle aziende di servizi dipendenti dagli enti locali) espressamente prevede che il bilancio preventivo delle Aziende Speciali "non potrà chiudersi in deficit, dovrà considerare tra i ricavi i contributi in conto esercizio spettanti all'azienda in base alle leggi statali e regionali ed i corrispettivi a copertura di minori ricavi o di maggiori costi per i servizi richiesti dal Comune all'azienda a condizioni di favore, ovvero dovuti a politiche tariffarie o ad altri provvedimenti disposti dal Comune per ragioni di carattere sociale". Anche il comma 6 dell'art. 114 del Tuel espressamente prevede che relativamente alle Aziende Speciali "L'Ente locale conferisce il capitale di dotazione; determina le finalità e gli indirizzi; approva gli atti fondamentali; esercita la vigilanza; verifica i risultati della gestione; provvede alla copertura degli eventuali costi sociali".

4. Natura contributiva quale concorso alla copertura del disavanzo gestionale (in assenza di sinallagma)

Qualora gli Enti locali provvedano, per loro decisione, a corrispondere alla "propria" Società/Azienda Speciale delle somme in denaro a copertura del disavanzo economico prodotto dal Gestore, tale erogazione (a copertura di deficit) è di natura eventuale e viene corrisposta a consuntivo. Poiché risulta assente ogni nesso di corrispettività tra la prestazione resa dalla Società/Azienda Speciale (anche a soggetti terzi quali gli utenti) ed il contributo ricevuto dal Comune, tale corresponsione rimane esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

7. Gli acquisti da San Marino

Con l'introduzione del nuovo art.30 bis al DPR n.633/72 da parte del decreto 11 febbraio 2010 n.18 vengono dettate le norme applicabili agli enti non commerciali, quali i Comuni, in ordine agli acquisti di beni effettuati da operatori economici non nazionali destinati allo svolgimento di attività istituzionali e quindi non commerciali.

In sintesi è previsto che i Comuni, soggetti passivi d'imposta in quanto esercenti attività commerciali già rilevanti ai fini IVA, quando acquistano beni per le proprie finalità istituzionali, da un operatore economico di San Marino, assumono il ruolo di debitori d'imposta ai sensi dell'art.17, comma 2, del DPR n.633/72 così come richiamato dall'art.71 del medesimo decreto IVA e devono:

- integrare la fattura ricevuta dall'operatore di San Marino (considerato operatore estero extra-UE) con il controvalore in euro dell'imponibile (secondo il tasso di cambio rilevato giornalmente qualora la fattura non sia espressa in valuta euro, avendo riguardo alla data di effettuazione dell'operazione come indicata in fattura);
- integrare la fattura ricevuta dall'operatore di San Marino con l'ammontare dell'IVA relativa (o del titolo di non imponibilità o esenzione);
- annotare, previa numerazione progressiva, la fattura ricevuta dall'operatore di San Marino in un apposito registro tenuto ai fini IVA entro il mese successivo a quello in cui se ne è venuti in possesso (art.47, comma 3, come richiamato dall'art.49, comma 4, del D.L. n.331/93 per effetto di quanto disposto dall'art. 30 bis DPR n.633/72) ovvero annotare tale fattura nel mese

in cui il Comune abbia provveduto ad operarne il pagamento (art.6 decreto IVA sulla esigibilità dell'imposta);

- versare l'IVA con il mod. F24 telematico (codice 6099) entro il mese successivo a quello di annotazione e liquidazione, cumulativamente per tutte le operazioni di acquisto estere intervenute nel mese precedente ma separatamente dall'IVA dovuta dal Comune per le operazioni poste in essere in qualità di soggetto passivo d'imposta per le attività commerciali da esso ordinariamente esercitate;
- compilare e trasmettere mensilmente per via telematica il modello INTRA 12 (approvato con Prov. del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010 - Sezione ACQUISTI - campo 8 e 9 per acquisti da soggetti NON comunitari) nel quale vanno indicati oltre all'ammontare del valore imponibile e dell'IVA degli acquisti annotati nel mese precedente anche l'ammontare dell'imposta dovuta e versata e la rispettiva data di versamento (in fase di prima applicazione il modello INTRA 12 per le operazioni dal 1 gennaio al 31 maggio 2010 potrà essere inviato entro il 30 giugno 2010);

mentre non devono:

- compilare il modello INTRASTAT in quanto gli acquisti da San Marino non sono considerati comunitari ai sensi dell'art.1, comma 2, del DM 22 febbraio 2010;

riportare nella dichiarazione annuale IVA i dati relativi ai predetti acquisti da San Marino