

## L'IVA sui fabbricati del Comune

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 8 Marzo 2012**

Analisi dell'assoggettabilità ad IVA dei fabbricati di titolarità del Comune: in quali casi spetta l'esenzione da IVA per le operazioni immobiliari del Comune?

Un interessante pronunciamento della C.T.R. di Bari (Sez. staccata di Lecce, sent. n. 197/22/2011, dep. 21.09.2011) ha affrontato (e ben risolto) il tema dell'applicazione o meno dell'IVA alle cessioni di immobili da parte del Comune, anche nel rispetto dei principi Comunitari<sup>1</sup>, i quali impongono una differenziazione fra le attività poste in essere dall'Ente nella qualità di "pubblica autorità" e le altre, inquadrabili nella nozione di "attività commerciale o agricola", di cui all'art. 4, c. 4, del D.P.R. n. 633/1972.



Si tratta di un argomento particolarmente complesso, anche perché l'applicazione o meno dell'IVA alle attività svolte dai Comuni è disciplinata in modo non uniforme dalla normativa nazionale e da quella comunitaria.

In particolare, mentre il DPR n. 633/1972 individua – in generale – il presupposto per l'applicazione del tributo nello svolgimento "abituale" di attività economiche (commerciali ed agricole), la disciplina comunitaria si limita ad negare la rilevanza IVA alle attività esercitate dagli enti territoriali in veste pubblicistica, in assolvimento dei compiti istituzionali.

Da ciò discende che i Comuni non sono considerati soggetti passivi d'imposta quando svolgono un'attività economica di puro ed esclusivo diritto amministrativo, cioè nell'esercizio di una pubblica autorità, mentre divengono soggetti IVA allorquando pongono in essere, anche nella loro veste pubblicistica, rapporti di natura privatistica, assimilabili all'esercizio di attività di natura commerciale e/o agricola.

Tuttavia, la mancanza di una chiara definizione legislativa – nazionale e/o comunitaria - rende incerto il confine tra i due settori, costringendo l'interprete – ma anche l'ente locale – a verificare caso per caso se le operazioni poste in essere rientrano o meno nella sfera istituzionale oppure realizzino attività rilevanti ai fini dell'IVA.

Sulla base di quanto precede ed in termini assolutamente generali, possiamo dunque distinguere le attività degli enti locali in:

- obbligatorie, se volte al soddisfacimento di bisogni collettivi pubblici indivisibili e connesse alle esigenze collettive tassativamente indicate dalla legge (ordine pubblico, sanità, istruzione, viabilità...) e, in quanto tali, irrilevanti per l'IVA;
- facoltative, in genere connesse all'erogazione di servizi, che configurano l'esercizio del potere discrezionale dell'ente (al quale compete anche decidere sul tipo e sulla forma da dare alla gestione del servizio) e che, in quanto svolte in regime di concorrenza con privati operatori, devono essere assoggettate all'IVA, al fine di non provocare distorsioni nel sistema economico.

La predetta classificazione, tuttavia, non trova esatto riscontro nell'articolo 4, commi 2 e 4, del DPR n. 633/1972, il quale attrae nel campo di applicazione dell'IVA anche talune attività connesse al soddisfacimento di bisogni pubblici indivisibili ; inoltre, il successivo quinto comma elenca una serie di attività che – ancorchè esercitate da enti pubblici – vengono ex lege considerate commerciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, per quanto riguarda le attività immobiliari poste in essere dagli enti locali (cessione, acquisto e costruzione di immobili), queste non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA qualora detti beni siano strumentali all'esercizio dell'attività istituzionale: in tali casi, la cessione va assoggettata ad imposta di registro, in conformità a quanto previsto dall'art. 40 del DPR n. 131/1983 mentre per l'acquisto l'eventuale assoggettamento ad IVA consegue al fatto che il soggetto cedente rivesta o meno la qualifica di soggetto passivo dell'IVA (acquisto da appaltatore ovvero da privato) ed il Comune non ha diritto a portare in detrazione l'imposta assolta all'atto dell'acquisto del bene.

Gli immobili cui viene riconosciuta destinazione istituzionale sono, in genere, quelli in cui l'ente locale esercita le funzioni previste dal DPR n. 616/77 e dalla legge n. 142/1990, attribuite alla competenza delle amministrazioni comunali dall'art. 118 della Costituzione e, comunque, in generale, tutte le attività che

l'ente ha l'obbligo – non già la facoltà – di assicurare ai propri cittadini.

Al contrario, la cessione di immobili strumentali per natura in cui il Comune abbia svolto attività classificate dal DPR n. 633/72 come commerciali va assoggettata ad IVA (cfr. Ris. n. 26/E/1998 riguardante la cessione di un edificio destinato, sin dal suo acquisto, alla gestione di una colonia marina). Solo nel caso in cui, all'atto dell'acquisto, il Comune non avesse detratto, neanche parzialmente, la relativa imposta, ritenendo di destinare l'immobile allo svolgimento di operazioni esenti da IVA, la cessione dell'edificio concretizzerebbe operazione esente da imposta, ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, a far data dal 1 gennaio 1998. Analogo trattamento tributario è riservato all'acquisto o alla costruzione di immobili, dovendosi avere riguardo alla effettiva destinazione degli stessi.

Non è superfluo rammentare che l'eventuale utilizzo diverso del bene (da immobile "commerciale" a immobile "istituzionale") concretizza l'ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa (articolo 2, secondo comma, del DPR n. 633/1972), con conseguente obbligo per l'ente di provvedere all'auto fatturazione del "valore residuo" del bene stesso ed al versamento dell'eventuale relativa imposta.

Svolte queste indispensabili premesse, rileviamo come i giudici tributari di Lecce, prima di pronunciarsi sulla soggezione ad IVA o meno della cessione immobiliare oggetto del contendere, abbiano sottolineato come

*“al fine di stabilire se una determinata attività viene svolta da un Comune nella veste pubblicistica-autoritativa oppure in quella privatistica-commerciale, si rende necessario analizzare in concreto le modalità attraverso le quali la stessa viene resa sicchè, allorquando l'attività gestoria viene resa in regime di diritto privato alla stregua degli altri operatori economici, la stessa concretizzerà esercizio di attività di impresa, ai sensi dell'art. 4, primo comma, del DPR n. 633/1972, rientrando quindi nel campo di applicazione del tributo, con il conseguente assoggettamento ad IVA”.*

Dopo tale indispensabile indagine, la Commissione ha appurato che la fattispecie oggetto del contendere riguardava

*“un'attività di natura privatistica, atteso che il Comune di G. ... non ha operato, nel compiere l'operazione commerciale di compravendita, quale Ente pubblico, ma come soggetto privato, ponendo in essere un'attività di natura privatistica, come tale assoggettabile ad IVA”.*

8 marzo 2012

Valeria Fusconi

1 VI Direttiva CE del 17 maggio 1977 e, ex multis, sentenza della Corte di Giustizia Europea n. 446/1998 del 14/12/2000, in tema di gestione di parcheggi comunali.