

IVA E ATTIVITA' DEI COMUNI **(parte prima)**

a cura di Valeria Fusconi

L'applicazione dell'IVA alle attività svolte dai Comuni è disciplinata in modo non uniforme dalla normativa nazionale e da quella comunitaria: in effetti, 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 (art. 4 della VI Direttiva CE del 17 maggio 1977) si limita a negare la rilevanza IVA alle attività esercitate dagli enti territoriali in veste pubblicistica, in assolvimento dei compiti istituzionali, senza fornire un'esatta definizione del concetto di “*abitualità*” che, quindi, occorre ricercare *aliunde*.

A testimoniare la difficoltà di delineare tale definizione può soccorrere quanto affermato dall'amministrazione finanziaria (a suo tempo, ma con invariata attualità) in relazione alla soggettività all'imposta dell'attività di locazione di camere e appartamenti (ris. n. 324457 del 04/01/1986): le finanze, infatti, ritengono sussistente il requisito dell'abitualità quando l'attività in parola “*concretizzi – in relazione al complesso delle operazioni rese dai proprietari – l'esercizio di un'attività commerciale, anche se non organizzata in forma di impresa, ed assuma, altresì, i connotati dell'”abitualità”*” e, quindi, “*vi sia la reiterazione dei fatti economici con le caratteristiche dell'imprenditorialità, giusta l'art. 2082 c.c.*”.

Poiché a tale generica definizione si contrappone, comunque, la peculiarità di ciascuna fattispecie economica, non può che concludersi che “*la soggettività di imposta deve essere determinata distinguendo caso per caso, accertando cioè di volta in volta se in capo ai singoli operatori... ricorrano o meno i presupposti impositivi come sopra delineati*”. In altre parole, I presupposti dell'abitualità e della professionalità nell'effettuazione di prestazioni di servizi sussistono ogni volta che un soggetto pone in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo (ris. n. 552306 del 24/11/1988).

Se, dunque, teniamo conto sia del requisito nazionale (legato, come si è detto, al concetto di “*abitualità*”) che di quello comunitario (connesso, invece, al particolare “*status istituzionale*” dell'ente locale e dei conseguenti obblighi pubblicistici), ne 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 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** (*iure imperii*), se volte al soddisfacimento di bisogni collettivi pubblici indivisibili e connesse alle esigenze collettive tassativamente indicate dalla legge (ordine pubblico, sanità, istruzione, viabilità etc...) e, in quanto tali, irrilevanti per l'IVA;
- **Facoltative** (*iure gestionis*), 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, secondo e quarto comma, del DPR n. 633/72, il quale – com'è noto - 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 – **indipendentemente dal soggetto che le esercita (e, quindi, anche per i Comuni)** – vengono *ex lege* considerate commerciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Di tutto ciò teneva conto una vecchia (ma sempre valida) circolare (n. 18 del 22 maggio 1976), nella quale il Ministero precisava che *“mentre le attività poste in essere dagli Enti pubblici a carattere territoriale nella qualità di pubblica autorità non rilevano ai fini IVA, le attività svolte nell'esercizio dei pubblici poteri, ma inquadrabili nella generale nozione di "attività commerciali od agricole" originano operazioni imponibili ai fini della cennata imposta. Per l'effetto, i suddetti Enti sono tenuti, quanto all'assolvimento degli obblighi di cui al Titolo secondo del DPR n. 633/1972, ad osservare le prescrizioni contenute negli artt. 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 33 e 39”*.

A tal proposito, non è fuor di luogo ricordare che la soggettività IVA comporta non solo l'addebito dell'imposta alle operazioni attive effettuate, ma anche l'obbligo di osservare tutte le disposizioni inerenti la fatturazione,

registrazione e dichiarazione delle stesse. Di converso, tuttavia, il Comune acquisisce il diritto al portare il detrazione l'IVA assolta sugli acquisti e importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività istituzionale, tenendo presente che l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola. Per gli enti locali, tuttavia, l'ultima parte del 3° comma dell'art. 19 *ter* introduce un temperamento, sancendo il principio che *“la contabilità separata di cui al comma precedente, è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto”*.

Pertanto, mentre l'imposta pagata sugli acquisti attinenti le attività istituzionali è destinata a incidere sul costo complessivo della spesa, alla stregua di quanto accade a qualunque altro consumatore finale, l'imposta gravante sui beni e servizi impiegati nell'esercizio di attività commerciali o agricole viene ammessa in detrazione, anche se nel rispetto delle ulteriori condizioni previste dagli artt. 19, 19-bis, 19-bis1 e 19-bis2, del D.P.R. 633/1972.

Il Comune, come tutti i soggetti all'imposta IVA è tenuto a rispettare le vigenti regole in tema di diritto alla detrazione IVA, che consistono: a) deve trattarsi di un'operazione inerente l'attività svolta; b) deve essere addebitata in fattura a titolo di rivalsa, da parte del soggetto che ha acquistato il bene o richiesto il servizio, non essendo necessario che sia stata effettivamente pagata; c) il diritto alla detrazione del cessionario/committente è strettamente correlato all'obbligo di versamento del cedente o prestatore ed il concreto esercizio della detrazione deve essere fatto valere con la dichiarazione, entro il secondo anno successivo a quello in cui nasce il diritto; d) l'operazione per la quale si intende esercitare il diritto alla detrazione non deve rientrare nei casi di indetraibilità *ex lege*.

Per completezza, non possono trascurarsi le conseguenze che, sull'istituto della detrazione, derivano dallo svolgimento di operazioni esenti, tassativamente elencate nell'art. 10 del DPR n. 633/1972. Si tratta di fattispecie che il legislatore ha ritenuto meritevoli di un trattamento fiscale agevolato, che si sostanzia, per il consumatore finale, nel mancato addebito del tributo sul bene o sul servizio acquistato. Per il soggetto passivo, invece, l'effettuazione di operazioni esenti da imposta non comporta alcuna agevolazione in quanto, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 19, esso perde il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti. Tale limitazione è totale o parziale, a seconda che vengano poste in essere solo operazioni esenti, ovvero congiuntamente anche operazioni imponibili e/o non imponibili.

Poiché nell'ambito delle attività normalmente svolte dagli enti locali figurano spesso alcune delle fattispecie indicate nel citato articolo 10, sono anche estremamente frequenti le situazioni in cui gli enti locali vedono fortemente limitato il proprio diritto alla detrazione dell'imposta, dovendo provvedere a calcolare la percentuale di detraibilità (pro - rata) tutte le volte che svolgono contemporaneamente attività che conferiscono il diritto alla detrazione ed attività che, invece, realizzano operazioni esenti. In altre parole, qualora siano poste in essere operazioni esenti unitamente ad altre operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, la detrazione sugli acquisti è ammessa in misura proporzionale al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione stessa (imponibili e non imponibili) ed il volume d'affari. In presenza di acquisti aventi ad oggetto beni ammortizzabili, il calcolo del pro - rata è suscettibile di rettifiche nei cinque anni successivi, qualora la percentuale inizialmente determinata del pro - rata vari di oltre 10 punti percentuali. Nel caso degli enti locali, le limitazioni riguardano i beni utilizzati promiscuamente per l'attività istituzionale e l'attività commerciale, così diminuendo la detrazione dell'imposta in misura percentuale rispetto alla consistenza economica delle due attività ed alla rilevanza ai fini dell'IVA (pro - rata estimativo).

L'applicazione del pro - rata può essere evitata ricorrendo alla separazione delle attività, secondo la disciplina dettata dall'art. 36 del DPR n. 633/1972 e l'esercizio di tale facoltà consente anche di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili con riferimento alle operazioni esenti da imposta, ex art. 36 bis dello stesso decreto, senza che la conseguente indetraibilità totale dell'imposta assolta sugli acquisti investa anche le attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione.

Il prospetto che segue distingue le principali attività economiche poste in essere dagli enti locali (che, nel prosieguo, saranno trattate in dettaglio) a seconda che configurino esplicazione di attività autoritativa ovvero esercizio di impresa, assimilabili alla previsione dell'art. 2195 c.c. se svolte con regolarità e sistematicità, attraverso una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al perseguimento di uno scopo.

La predetta classificazione è meramente schematica ed esemplificativa, avuto riguardo all'ulteriore circostanza che talune attività possono avere un diverso trattamento fiscale in funzione di:

- nel caso di cessione di beni, dell'effettiva destinazione/utilizzazione del bene stesso ad attività istituzionale o commerciale (ad esempio, nel caso di costruzione, acquisto, cessione e locazione di immobili)
- nel caso di prestazione di servizio, a seconda che l'ente locale lo gestisca direttamente o ne affidi a terzi l'esecuzione (ad esempio, nell'attività di smaltimento dei rifiuti).

ATTIVITA'	RILEVANZA IVA	OSSERVAZIONI
1) DEMOLIZIONE DI OPERE ABUSIVE	non rilevante	
2) CONCESSIONI DI BENI DEMANIALI	non rilevante	Un esempio è costituito dai loculi cimiteriali (art. 1, c. 4, D.L. 417/91 conv. L. 66/92)
3) CESSIONE DI AREE - ESPROPRI	non rilevante	
4) ONERI DI URBANIZZAZIONE	non rilevante	In via del tutto derogatoria, è tuttavia consentita la detrazione (art. 51, legge 342/2000)
5) CESSIONE - ACQUISTO - COSTRUZIONE LOCAZIONE DI IMMOBILI	- non rilevante - soggetta	Se l'immobile è istituzionale Se nell'immobile viene esercitata attività commerciale
5) EROGAZIONE DI ACQUA - GAS ENERGIA ELETTRICA - VAPORE	Soggetta (10%)	Art. 4, comma 5, lett. b) - presunzione ex lege
6) SERVIZI DI DEPURAZIONE E FOGNATURA	Soggetta (10%) perché il canone non ha natura tributaria	A condizione che i canoni siano relativi a servizi resi dopo 31/12/98
7) ASSISTENZA DOMICILIARE	Soggetta	- Esente art. 10 n. 27 se resa da enti pubblici e ONLUS - 4% se rese da cooperative e consorzi - 10% se rese da altri soggetti
8) GESTIONE DI ASILI - COLONIE - CASE DI RIPOSO	Soggetta	Esente IVA art. 10, n. 21 -
9) SERVIZI DI MENSA	Soggetta	Aliquota 4% (art. 43 L. 342/2000)
10) CORSI DI FORMAZIONE	Soggetta	Esente art. 10, n. 20, come integrato da art. 14, comma 8, L. 537/93
11) MUSEI e BIBLIOTECHE VENDITA DI SOUVENIRS	Soggetta Soggetta	- esente art. 10, n. 22 - aliquota propria del bene venduto
12) CANILI - MATTATOIO - MERCATI - BAGNI PUBBLICI - IMPIANTI SPORTIVI - PESE PUBBLICHE - FARMACIE	Soggetta	Aliquota 20% o aliquota propria del bene venduto (farmacie)
13) GESTIONE DI PARCHEGGI	Non rilevante	perché resa quale pubblica autorità
14) POMPE E TRASPORTI FUNEBRI 15) MANUTENZIONE TOMBE E LAMPADE VOTIVE	Soggetta Soggetta	- Esente art. 10 - Aliquota 20%
16) ALTRI SERVIZI CIMITERIALI	Non rilevante	perché resa quale pubblica autorità
17) TRASPORTI PUBBLICI 18) SCUOLABUS	Soggetta Soggetta	- Aliquota 10% - Aliquota 10% perché considerata trasporto pubblico
19) ROTTAMI	Soggetta	Rientrante nell'art. 74, 8° comma, in forza dell'art. 35, D.L. 269/2003, dal 2 ottobre 2003 (reverse change)

20) SMALTIMENTO RIFIUTI	Non rilevante in regime di TARSU Soggetta in regime di TARIFFA	- Natura tributaria se svolta direttamente - Se svolta in applicazione della Tariffa Ronchi (D. Lgs. 22/97) o in regime TARSU, con affidamento a terzi
-------------------------	---	---

[per collegarti alla seconda parte CLICCA QUI](#)

[per collegarti alla terza parte CLICCA QUI](#)

Valeria Fusconi

25 Maggio 2009