



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

documento

**La rilevanza ai fini dell'Iva
dell'attività immobiliare
degli Enti Locali**

24 ottobre 2012





A cura della Commissione di studio

“Fiscalità degli Enti”

Presidente

Nicola Tonveronachi

Segretario

Paolo Pieri

Componenti

Giuseppe Cambria

Roberto Candela

Alberto Depetro

Vito Antonio Labellarte

Luigi Lovecchio

Alfonso Mordente

Paola Ragionieri

Michele Saggese

Segreteria tecnica

Oliverio Mara

Mandato 2008-2012

Area di delega

Enti Pubblici

Consigliere Delegato

Giosuè Boldrini

Consiglieri Co-Delegati

Andrea Bonechi
Marcello Danisi



In materia di inquadramento ai fini Iva dell'attività di gestione del patrimonio immobiliare degli enti pubblici in generale e degli Enti Locali in particolare, nei 3 anni successivi alla elaborazione ed alla emanazione, nel febbraio 2009, a cura della Commissione di studio "Fiscalità Enti pubblici" del Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, del Documento rubricato "*La rilevanza ai fini dell'Iva dell'attività immobiliare degli Enti Locali*", si sono succedute, tra le altre, 3 importanti pronunce giurisprudenziali i cui contenuti e le cui conclusioni meritano di essere commentate, anche in ragione delle difformi interpretazioni che da più parti ne sono state date, al fine di contribuire a fare chiarezza sul loro reale impatto sull'applicazione operativa del tributo, oltre che di misurarne gli effetti sulle posizioni a suo tempo assunte dallo stesso Cndcec con l'approvazione del Documento citato.

Le pronunce oggetto di commento sono, rispettivamente, la Sentenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, n. 3513 del 23 novembre 2011, depositata il 7 marzo 2012, la Sentenza della Commissione tributaria regionale di Bari - Sezione distaccata di Lecce, n. 197/22/11, e la Sentenza Corte di Cassazione 13 luglio 2012, n. 11946.

Sentenza Cassazione n. 3513/2011

In primo luogo, con la Sentenza, Sezione Tributaria, n. 3513 del 23 novembre 2011, la Corte di Cassazione, occupandosi di una controversia sorta tra l'Agenzia delle Entrate ed un importante Comune capoluogo di Provincia sulla detraibilità o meno dell'Iva sulle spese di investimento sostenute per la costruzione di un parcheggio, da un lato, ha ribadito un principio da tempo sostenuto dalla prassi contabile, da cui discende la correttezza della gestione Iva per attività quali i parcheggi, nonostante sia legata ai compiti istituzionali dell'Ente Locale, e dall'altro ha, almeno apparentemente, innovato in maniera parziale il concetto di attività di impresa svolta dall'Ente Locale, aderendo a quanto sostenuto dai contro ricorrenti, secondo cui un'attività svolta esclusivamente dai "*normali Uffici amministrativi*" del Comune non può configurare un'attività di impresa.

Più nel dettaglio, si segnala che la Commissione tributaria regionale Umbria, con la Sentenza n. 30/01/06, depositata il 14 luglio 2006, rigettò l'appello del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate con il quale si chiedeva di modificare la decisione della Ctp



competente con la quale era stata dichiarata l'illegittimità di un avviso di rettifica notificato ad un Comune umbro a titolo di Iva per l'anno 1997 per contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dello svolgimento di attività commerciale, con conseguente indetraibilità dell'Iva relativa alla costruzione e manutenzione di parcheggi e dello stadio comunale nonché alla locazione di quest'ultimo alla Società calcistica cittadina. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno quindi proposto ricorso per Cassazione.

Il primo motivo di ricorso era dovuto alla violazione e falsa applicazione degli artt. 4 e 19-ter, del D.P.R. n. 633/72 e della VI Direttiva CEE, atteso che i ricorrenti chiedevano se dall'applicazione delle norme citate non derivasse che, quando un Ente Locale svolge compiti istituzionali senza alcuna concorrenza di imprenditori privati, esso non dovrebbe essere considerato un imprenditore e di conseguenza non sia un soggetto passivo Iva con conseguente indetraibilità dell'Iva pagata sugli acquisti inerenti lo svolgimento di tale attività. La Suprema Corte ha ritenuto tale motivo infondato, in quanto la VI Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 77/388/CEE, quando dispone che *"gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri Organismi 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. Se però 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 di concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli Enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'Allegato D quando esse non sono trascurabili. Gli Stati membri possono considerare come attività della Pubblica Amministrazione le attività dei suddetti Enti le quali siano esenti a norma degli artt. 13 o 28"*, comprende quelle attività che, anche se connesse alle prerogative di pubblico potere, potrebbero essere svolte anche da privati. Per questo tipo di attività, l'interesse superiore a garantire la concorrenza prevale sulla natura delle attività svolte e richiede che anche l'Ente Locale si comporti come soggetto Iva nei confronti dei propri utenti, addebitando loro l'Iva, e di conseguenza possa detrarre l'Iva sugli acquisti effettuati. Il Giudice *a quo*, nel caso in questione, ha valutato che l'attività di costruzione parcheggi, potendo essere svolta anche da privati, ha in se potenzialmente quell'effetto distorsivo della concorrenza. Da ciò, in base a quanto detto precedentemente, discende la necessità di assoggettamento ad Iva dell'attività, con



conseguente possibilità di detrazione dell'Iva sulle fatture di acquisto. La Corte ha così dichiarato il primo motivo di ricorso infondato.

Il secondo motivo di ricorso contestava, allo stesso modo del primo, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 4 e 19-ter, del D.P.R. n. 633/72 e della VI Direttiva CEE, sostenendo che, qualora l'attività di locazione sia svolta da un Ente pubblico impiegando beni del proprio patrimonio, non si tratti di attività rilevante ai fini Iva a meno che tale attività sia svolta senza avvalersi dei propri normali Uffici amministrativi.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso limitatamente a questo secondo punto e conseguentemente è stato rigettato il ricorso introduttivo del Comune di Perugia limitatamente alla parte in cui l'atto impugnato si riferisce all'Iva relativa alla locazione dello stadio comunale.

Analizzando la decisione dei Giudici, per quanto riguarda il primo motivo di ricorso, si sottolinea come la Corte di Cassazione abbia confermato un principio da tempo sostenuto dalla prassi contabile, da cui discende la correttezza della gestione Iva per attività quali i parcheggi, nonostante essa sia legata ai compiti istituzionali dell'Ente Locale.

A tal proposito si ricordano su tutte:

- ✓ la Sentenza della Corte di Giustizia europea 16 settembre 2008, Causa C-288/07, con la quale è stato sancito che l'affidamento in gestione dei parcheggi è attività rilevante ai fini Iva per il Comune se valgono contestualmente tre condizioni:
 - le distorsioni di concorrenza che sarebbero provocate dal non assoggettamento a Iva di tale operazione devono essere valutate con riferimento all'attività in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare;
 - la concorrenza non è solo quella attuale, ma anche la concorrenza potenziale, purché la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva, e non meramente ipotetica;
 - le distorsioni di concorrenza attuali o potenziali devono essere più che trascurabili.
- ✓ la Sentenza della Corte di Giustizia europea 4 giugno 2009, C-102/08, in ordine all'applicazione dell'art. 4, n. 5, commi 2 e 4, della VI Direttiva Iva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in base alla quale gli Organismi di diritto pubblico (Enti Locali inclusi) devono essere considerati come soggetti passivi Iva 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.

Il secondo principio affermato dalla Corte innova parzialmente il concetto di attività di impresa svolta dall'Ente Locale, aderendo a quanto sostenuto dai ricorrenti (se non sbaglio il ricorso per Cassazione è stato presentato dall'Agenzia delle Entrate), secondo cui una attività svolta esclusivamente dai "normali Uffici amministrativi" del Comune non può configurare un'attività di impresa.

A parere di chi scrive, con la locuzione utilizzata si è voluto intendere che l'Ente Locale che si limiti ad incassare canoni di affitto ed emettere fatture attraverso i propri Uffici amministrativi non sta svolgendo attività imprenditoriale, coerentemente con quanto sostenuto in passato in diversi pronunciamenti dell'Amministrazione finanziaria. Non è chiaro peraltro se tale concetto possa ancora ritenersi acquisito nella prassi amministrativa alla luce della giurisprudenza comunitaria.

Occorre infatti ricordare che, in numerose Note ministeriali (su tutti ricordiamo la Risoluzione n. 292/E del 10 luglio 2008, riguardante proprio la rilevanza Iva del canone per la concessione in uso di impianti sportivi, nonché la Risoluzione n. 169 del 1° luglio 2009, inerente il trattamento tributario, ai fini Iva, dell'attività di gestione del patrimonio immobiliare - compravendita e/o locazione - di proprietà dei Comuni), tra l'altro citate dal Documento di studio del Cndcec oggetto di aggiornamento, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto rilevanti Iva i canoni incassati dal Comune dall'affidamento in gestione di strutture a terzi - ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1), D.P.R. n. 633/72 - a condizione (requisito oggettivo) che nelle convenzioni in essere tra il Comune ed i gestori emerga il rapporto sinallagmatico tra i 2 soggetti, e soprattutto (requisiti soggettivo) che l'Ente Locale svolga l'attività (di locazione) con organizzazione di impresa ex art. 4 del D.P.R. n. 633/72.

Su questo aspetto, va ricordato che, nella citata Rm. 1° luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che in via generale la cessione di beni immobili nonché la locazione degli stessi integrano il presupposto oggettivo di applicazione dell'Iva, in quanto costituiscono cessioni di beni, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, "gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere", mentre, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del medesimo Decreto, costituiscono prestazioni di servizi, fra l'altro, "le prestazioni verso corrispettivo dipendenti (...) in genere da



obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". Lo stesso art. 3, comma 2, n. 1), prevede che costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, *"le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili"*.

Ai fini della rilevanza Iva delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi sopra richiamate, occorre tuttavia che si realizzi congiuntamente il presupposto soggettivo di applicazione del tributo.

In merito al presupposto soggettivo di applicazione dell'Imposta, l'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 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 art. 4, comma 1, prevede che *"per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 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 art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, caratterizzata in particolare dai connotati della professionalità, organizzazione, sistematicità e abitualità.

Con la Risoluzione Entrate n. 286/07 era stato già chiarito che l'attività è organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di una *"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 produttivi¹.

¹ Vedi: Sentenza Corte di Cassazione n. 8193/97 e Risoluzioni Entrate n. 148/02, n. 204/02 e n. 273/02.



Nell'ambito della determinazione del presupposto soggettivo Iva, l'art. 9 della Direttiva Ce Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 (già art. 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 la già citata Risoluzione Entrate n. 122/09 è stato precisato che il medesimo art. 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"*².

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"*³.

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'Iva⁴.

Atteso quanto sopra, con riferimento al caso di specie, l'Agenzia ha osservato 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*

² Cfr: Sentenze della Corte di Giustizia Ce 26 settembre 1996, Causa C-230/94 e 27 gennaio 2000, Causa C-23/98.

³ Vedi: Sentenza della Corte di Giustizia Ce 26 settembre 1996, Causa C-230/94.

⁴ Vedi: Sentenza della Corte di Giustizia Ce 26 settembre 1996, Causa C-230/94.



la valutazione complessiva dei diversi parametri (tra i quali anche quello relativo alla predisposizione di un'ideale struttura destinata allo svolgimento dell'attività di gestione dei beni immobili) da evidenziare in relazione alla specifica fattispecie".

In conclusione, alla luce di quanto sopra, il contenuto della Sentenza della Corte di Cassazione n. 3513 del 23 novembre 2011 appare sostanzialmente in linea con la posizione ufficiale già a suo tempo sancita dall'Agenzia delle Entrate, ovvero che l'attività immobiliare svolta dall'Ente Locale esclusivamente con i propri "normali Uffici amministrativi" non può configurare un'attività di impresa, per la quale è invece richiesta l'attivazione di un'apposita funzione/attività/servizio amministrativa a cui destinare risorse organizzative e materiali, rivolte a perseguire la "valorizzazione del patrimonio immobiliare", prima ai fini gestionali, e poi anche ai fini fiscali.

Evidentemente, con la locuzione utilizzata si è voluto intendere che l'Ente Locale che si limiti ad incassare canoni di affitto ed emettere fatture attraverso i propri Uffici amministrativi non svolge attività imprenditoriale ma il cosiddetto "mero godimento" del proprio patrimonio, da qualificare ancora come in passato "fuori campo Iva" per insussistenza del requisito soggettivo, vista l'assenza di quella "organizzazione di mezzi" considerata dall'Agenzia delle Entrate (e prima di tutto dallo stesso Legislatore ex art. 4 del D.P.R. n. 633/72) condizione necessaria e sufficiente per riconoscere l'esistenza del requisito "soggettivo" di imprenditore commerciale (anche) per un ente pubblico non commerciale che, in contestuale presenza degli altri 2 requisiti "oggettivo" e "territoriale", fa scattare l'applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto.

Vale peraltro osservare come una simile conclusione risulti già più sfumata nella prassi più recente dell'Agenzia delle Entrate, che si è limitata a prescrivere la sussistenza di una non meglio precisata "ideale struttura" ai fini dell'assoggettamento ad Iva dell'attività di gestione del patrimonio immobiliare. Siffatta prudenza potrebbe essere giustificata alla luce della sopra riportata giurisprudenza comunitaria, che appare ispirata a criteri eminentemente sostanzialisti, nell'ambito dei quali non sembra essere decisiva la circostanza dell'utilizzo di strutture ulteriori rispetto all'ordinaria dotazione d'ufficio.

Sentenza Ctr. Bari n. 197/22/11

Passando invece alla Sentenza Ctr. Bari - Sezione distaccata di Lecce – n. 197/22/11, segnaliamo che in questo caso i Giudici si sono occupati di una Società di costruzioni che, con ricorso alla



Commissione provinciale di Lecce, impugnava l'avviso di liquidazione dell'imposta suppletiva di Registro emesso dall'Agenzia delle Entrate in relazione ad un atto di compravendita immobiliare. La ricorrente deduceva con il suddetto atto di avere acquistato, con atto di compravendita, dal Comune, un immobile e porzione di altro immobile di proprietà di una Ausl, dichiarando di voler usufruire delle agevolazioni fiscali previste dal D.P.R. n. 131/86, ossia della riduzione dell'Imposta di registro proporzionale, avendo essa per oggetto principale della sua attività la rivendita di beni immobili.

In sede di tassazione, l'Ufficio aveva ceduto alla richiesta ma, successivamente, sottoponendo l'atto a verifica, aveva accertato che la Società non poteva godere della richiesta agevolazione, di conseguenza aveva emesso l'avviso di liquidazione dell'Imposta suppletiva per il recupero dei normali tributi. Pertanto, la ricorrente eccepiva l'illegittimità dell'impugnato provvedimento, chiedendone l'annullamento. Si costituiva l'Agenzia delle Entrate chiedendo il rigetto del ricorso. La Commissione provinciale adita rigettava il ricorso, cosicché la Società di costruzioni proponeva appello alla Commissione tributaria regionale di Bari, chiedendone la riforma.

Nel caso in esame, occorre prima di tutto evidenziare che l'Agenzia delle Entrate aveva emesso l'avviso di liquidazione dell'Imposta suppletiva rilevando l'assoluta assenza del presupposto soggettivo, in quanto il Comune, a parere dei tecnici dell'Amministrazione finanziaria, non sarebbe stato un soggetto Iva e non avrebbe operato nell'esercizio di impresa (art. 4, D.P.R. n. 633/72). Inoltre, nella fattispecie in esame, al fine di poter godere delle agevolazioni fiscali, oggetto della cessione avrebbe dovuto essere un fabbricato avente destinazione abitativa (alla data dell'atto), ed invece si trattava di unità immobiliari aventi una diversa destinazione.

In realtà, dalla Sentenza è emerso che il Comune in questione, per la compravendita degli immobili, ha posto in essere una attività commerciale, e quindi doveva essere considerato, ai sensi del suddetto art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, un soggetto Iva.

In riferimento a ciò, come si ricorderà, in ambito comunitario la Corte di Giustizia, con la Sentenza C-446/98, ha operato una netta distinzione tra le attività poste in essere dall'Ente nella qualità di pubblica autorità, che esulano dal campo dell'applicazione dell'Iva, e le attività inquadrabili nella nozione di attività commerciale o agricola, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, dovendo considerare le attività esercitate in quanto pubbliche attività, quelle svolte dagli enti



pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse, quindi, le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati.

Pertanto, 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”*, perciò 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 del suddetto art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, rientrando quindi nel campo di applicazione del tributo, con il conseguente assoggettamento ad Iva.

Nel caso in questione, trattasi di una attività di natura privatistica, atteso che il Comune non ha operato, nel compiere l'operazione commerciale di compravendita, quale Ente pubblico, ma come soggetto privato, ponendo in essere una attività di natura privatistica, come tale assoggettabile ad Iva.

D'altra parte, il comma 1, n. 8-bis) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/72, secondo cui sono esenti dall'Iva *“le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati a destinazione abitativa”*, non deve essere necessariamente inteso nel senso che i fabbricati ceduti devono essere considerati *ab origine* a destinazione abitativa, come ritenuto dall'Agenzia delle Entrate, anche perché al momento della cessione detti beni, seppure destinati ab origine a finalità pubbliche, vengono per così dire *“dismessi”* da dette finalità pubbliche per acquisire la usuale commerciabilità, dunque la circostanza che le suddette unità siano destinate ad abitazioni, come dichiarato dall'acquirente nell'atto di compravendita, soddisfa il presupposto voluto dalla norma per godere delle agevolazione fiscale.

Per queste ragioni, deve ritenersi che, nella fattispecie, sussistono i presupposti soggettivi ed oggettivi voluti dalla norma per godere dell'agevolazione fiscale, poiché, per le ragioni dette, il Comune in ordine alla compravendita degli immobili deve essere considerato soggetto Iva e i beni compravenduti sono destinati a civili abitazioni, atteso che la parte acquirente ha per oggetto principale della propria attività la rivendita di beni immobili ed ha dichiarato di volerli, per l'appunto, rivendere, dopo averli ristrutturati o addirittura ricostruiti. Pertanto l'appello proposto è stato accolto.



Per inciso, questa Sentenza va a confermare quanto già chiarito dall’Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Normativa e Contenzioso, con la Risoluzione 1° luglio 2009, n. 169/E, ovvero sulla legittimità per gli Enti Locali di attivare, in presenza di determinate condizioni, una apposita attività di *“gestione immobiliare”* rilevante ai fini Iva.

Sentenza Cassazione n. 11946/2012

In ultimo, passando a trattare i contenuti della Sentenza 13 luglio 2012, n. 11946 della Corte di Cassazione, precisiamo che, con la stessa, si è ribadito il principio secondo il quale la detraibilità dell’Iva sulle spese sostenute dai Comuni è possibile soltanto se vi è inerENZA con le attività commerciali degli Enti, ai sensi degli artt. 4, comma 4, e 19-ter del D.P.R. n. 633/72, nel caso di specie affrontando la problematica della recuperabilità dell’Iva, da parte di un Comune, sulle spese sostenute per l’appalto dei Servizi di *“Distribuzione dell’acqua”*, *“Refezione scolastica”* e *“Trasporto scolastico”*.

Esaminiamo nel dettaglio detto Pronunciamento, perché una lettura approssimativa dello stesso potrebbe fuorviare dalle certezze ormai acquisite in merito alla detraibilità dell’Iva da parte dei Comuni, e più in generale degli Enti non commerciali che svolgono anche un’attività commerciale ai fini Iva, ai sensi dei citati artt. 4, comma 4, e 19-ter del D.P.R. n. 633/72.

Il Comune in questione, con più ricorsi riuniti, ha impugnato 3 avvisi di accertamento con i quali l’Ufficio dell’Amministrazione finanziaria, rilevato il mancato svolgimento diretto da parte dell’Ente in questione dei Servizi di *“Trasporto alunni”* e di *“Mensa scolastica”* per gli anni 2000, 2001 e 2002, aveva negato la detraibilità dell’Iva corrisposta alle imprese cui tali servizi erano stati appaltati, e, in relazione al servizio, direttamente svolto, di *“Distribuzione dell’acqua”*, per gli stessi anni aveva negato la detrazione dell’Iva relativa ad operazioni aventi caratteristiche di attività istituzionali, irrogando, per le 3 ipotesi, le sanzioni per l’indebita detrazione.

Il Giudice di primo grado ha rigettato i ricorsi con riguardo alle attività di *“Trasporto alunni”* e di *“Mensa scolastica”*, annullando le relative sanzioni irrogate; ha accolto invece i ricorsi con riguardo all’attività del Servizio di *“Distribuzione dell’acqua”*, considerando detraibile l’Iva pagata, segnatamente, anche sui costi di manutenzione degli impianti idrici e fognari.

La Commissione tributaria regionale ha poi confermato la Sentenza di primo grado.



Nei confronti della decisione, l’Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso per Cassazione, precisando che, mentre erano inerenti *“al Servizio di ‘Distribuzione dell’acqua’ le sole fatture riguardanti interventi di manutenzione ordinaria, l’acquisto di materiale di consumo, pagamenti per la fornitura idrica al Settore acque e acquedotti della Regione ... e costi di energia elettrica”*, erano invece *“riconducibili all’attività istituzionale i lavori di ristrutturazione e di ammodernamento della rete idrica comunale, come i lavori di captazione e distribuzione della rete idrica in alcune contrade del territorio comunale ... interventi non afferenti in via diretta al Servizio, di natura commerciale concernente l’organizzazione della distribuzione dell’acqua quanto piuttosto al bene del demanio pubblico rispetto al quale il Comune era intervenuto nella sua veste istituzionale, opere appaltate secondo il procedimento tipico dei lavori pubblici, con la fase dell’approvazione con Delibera della Giunta municipale, con gara di pubblico incanto e con finanziamento di fondi da parte della Regione. Per tali operazioni il Comune non ha operato nella veste di soggetto privato, ma come erogatore di un servizio pubblico rientrante nelle finalità istituzionali, tanto è vero che ha utilizzato il codice fiscale proprio del soggetto di diritto pubblico”*.

Al riguardo, la Pronuncia del Giudice di merito si era risolta nell’affermazione che una siffatta denuncia della violazione delle disposizioni degli artt. 4 e 19-ter del D.P.R n. 633/72 era stata *“oggetto di specifico ed approfondito esame da parte dei primi Giudici che, seppur in assenza di particolareggiato richiamo ai contenuti indicati, con analitiche obiettive deduzioni di merito, da considerarsi assolutamente esaustive, ne consideravano le risultanze in ordine alle eccezioni proposte”*.

L’Agenzia aveva criticato anche l’annullamento delle sanzioni in relazione alla ritenuta indetraibilità dell’Iva per le operazioni concernenti le spese per i Servizi di *“Mensa”* e di *“Trasporto degli alunni”*. Aveva sostenuto in proposito che, *“per l’applicazione dell’esimente prevista dalle disposizioni in rubrica occorrerebbe la sussistenza di un’obiettiva incertezza di interpretazione della normativa e che tale incertezza sarebbe assente nella disciplina di cui agli artt. 1, 4 e 17 del D.P.R n. 633/72 in relazione all’individuazione dei presupposti per l’applicabilità del regime dell’Iva agli enti pubblici, non essendo nella specie né rilevante né fondata la difficoltà in fatto relativa all’individuazione della natura o meno commerciale dell’attività svolta dall’ente nel caso di affidamento diretto dell’attività imprenditoriale a soggetto terzo”*.



La Corte di Cassazione ha ritenuto infondato il controricorso del Comune, che contestava le ragioni esposte dall’Agenzia, ed ha ritenuti fondati i motivi portati dall’Agenzia delle Entrate, precisando quanto segue.

Perché l’attività di un Ente pubblico sia assoggettata ad Iva è necessario accertare, ai sensi dell’art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, con riferimento alla *“Gestione di mense e somministrazione di pasti”* ed al *“Trasporto di persone”*, *“se l’Ente ceda beni o presti servizi verso corrispettivi di natura privatistica, di guisa che l’assoggettabilità dell’Ente all’Imposta, con conseguente diritto alla detrazione di quanto pagato dall’Ente stesso sugli acquisti, va correlata all’accertamento dell’esercizio effettivo di attività commerciale”* (Cassazione n. 22685 del 2008), atteso che il detto *‘art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 include nel campo di applicazione dell’Iva per gli enti non commerciali solo le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciale o agricola’* (Cassazione n. 3513 del 2012). *“A tali principi il Giudice di merito si è sostanzialmente attenuto, sottolineando come il Comune non esercitasse le attività, ma versasse agli imprenditori affidatari del Servizio, a seguito dei contratti d’appalto posti in essere, ‘corrispettivi ben più gravosi dell’incontestato ridotto contributo richiesto agli utenti’, venendo così in evidenza ‘il mancato fine commerciale’; ‘le attività di ‘Trasporto degli alunni’ e di ‘Servizio mensa scolastica’ venivano svolte al fine di soddisfare un’esigenza di pubblica utilità di diretto interesse dell’Ente erogante’. Si era ‘in assenza, quindi, del caratteristico, precipuo scopo di ogni attività mercantile di conseguire un reddito o, almeno, la integrale copertura dei costi sopportati’”*.

Ciò posto, la Corte non ha ravvisato le obiettive condizioni di incertezza per non applicare le sanzioni.

Con riferimento al caso in questione, distinguiamo i 2 Servizi scolastici, *“Mensa”* e *“Trasporto”*, da quello di *“Distribuzione dell’acqua”*.

Riguardo ai primi, è stata contestata al Comune l’avvenuta detrazione dell’Iva sulle fatture emesse dalle ditte appaltatrici, in considerazione della sproporzione esistente tra i corrispettivi versati ed i contributi richiesti all’utenza.

A tal riguardo, riteniamo che il principio da seguire, ai sensi degli artt. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/72, sia sempre quello della *“inerenza”* tra le spese sostenute ed i corrispettivi incassati e che, a prescindere dalla modalità di gestione, diretta o appaltata a terzi, il servizio possa essere considerato comunque commerciale, ai sensi dell’art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, qualora



preveda corrispettivi in favore del Comune che lo eroga e sia comunque organizzato in forma di impresa. Resta chiaro che, in caso di appalto a terzi dei Servizi scolastici piuttosto che gestione con personale proprio, l'organizzazione d'impresa sarà costituita più da un insieme di operazioni di carattere amministrativo-gestionale che strettamente tecnico, ma ciò non può essere elemento sufficiente a disconoscere che vi è comunque una organizzazione d'impresa.

Relativamente alla proporzione tra corrispettivi previsti (tariffe) e spese sostenute, nella Sentenza si parla di *“ridotto contributo richiesto agli utenti”*, per cui è facile presumere che il Comune in questione non avesse deliberato delle tariffe *ad hoc* per i Servizi scolastici di *“Mensa”* e *“Trasporto”* o comunque, nel deliberarle, non avesse tenuto conto dei costi dei servizi derivanti dall'appalto a terzi degli stessi e quindi della necessità di coprire al massimo detti costi. Conseguentemente, non sono certamente sanzionabili casi di Comuni in cui si siano deliberate tariffe *ad hoc* a carico dell'utenza per usufruire di alcuni servizi scolastici, avendo tenuto conto dei costi da sostenere (derivanti sia dalla gestione diretta che, alternativamente, dall'appalto a terzi di tale gestione), nella consapevolezza peraltro che, proprio per le finalità proprie di un Comune, potrebbe non essere garantita la copertura totale di tali spese e quindi l'ottenimento di un utile o almeno dell'integrale copertura dei costi. Solo laddove fosse dimostrato che l'importo tariffato alle utenze non avesse alcuna relazione con il servizio, per essere commisurato ad esempio al reddito del cittadino, potrebbe sostenersi l'assenza di qualsiasi elemento di corrispettività nella somma pretesa dall'ente pubblico e quindi l'estraneità alla sfera Iva dell'attività esercitata.

Occorre inoltre ricordare che:

- il Servizio di *“Mensa scolastica”* rientra tra i servizi Iva propri degli Enti Locali, elencati dalla *“storica”* Circolare n. 18/76, nonché tra i *“Servizi a domanda individuale”* di cui al Dm. 31 dicembre 1983, senza che sia stata specificata la modalità di gestione dello stesso;
- il Servizio di *“Trasporto di persone”* rientra anch'esso tra i servizi commerciali ai fini Iva propri degli Enti Locali elencati dalla *“storica”* Circolare n. 18/76, ed è considerato attività oggettivamente commerciale dal comma 5 dello stesso art. 4 del D.P.R. n. 633/72, a prescindere da chi lo svolge e dalla modalità di gestione dello stesso.

Aggiungiamo inoltre che sono da considerare altresì eventualmente inerenti, anche in caso di appalto a terzi dei 2 Servizi, le spese di carattere ordinario o straordinario sostenute dal Comune



sulle strutture ed attrezzature strumentali ai servizi stessi (es. spese per utenze o spese per la ristrutturazione della *"Mensa scolastica"*, oppure spese per la ristrutturazione di una scuola, da considerare – sulla base di un criterio oggettivo predeterminato - solo per la quota-parte afferente lo spazio occupato dai locali della mensa, o ancora ristrutturazione del magazzino comunale solo per la quota-parte afferente lo spazio occupato dagli scuolabus, ecc., tutto ciò ai sensi degli artt. 19, comma 4 e 19-ter del D.P.R. n. 633/72).

Relativamente al Servizio di *"Distribuzione dell'acqua"*, occorre, ad avviso di chi scrive, distinguere in primo luogo la gestione diretta dall'affidamento in concessione delle reti del servizio idrico. Nel secondo caso infatti il Comune avrebbe eventualmente incassato dal gestore delle reti un canone concessorio che, alla luce degli ultimi pronunciamenti di prassi e giurisprudenza (su tutti, citiamo le Risoluzioni Agenzia delle Entrate n. 122/09 e n. 104/10), sarebbe stato assoggettato ad Iva per cui, qualora le spese di investimento sostenute sulle reti fossero state inerenti il canone incassato per l'affidamento in concessione delle stesse, non sarebbe potuto sussistere alcun dubbio circa la possibile detraibilità dell'Iva. In caso di gestione diretta, oggetto a quanto sembra della Sentenza, premesso che la detraibilità dell'Iva su opere cofinanziate da fondi regionali deve sempre essere oggetto di verifica anche in caso di sussistenza del principio di inerenza - vero aspetto importante che la Sentenza stessa sembra trascurare ma che avrebbe fatto meglio ad approfondire - riteniamo che se le reti oggetto di spese di investimento sono strumentali al servizio di *"Distribuzione dell'acqua"* per il quale il Comune incassa dei corrispettivi, le spese sostenute sulle stesse non possano che essere considerate inerenti il servizio. Non riteniamo corretto infatti considerare le suddette spese non afferenti direttamente il Servizio di *"Distribuzione dell'acqua"*, in quanto relative a strutture strumentali al Servizio medesimo. Diverso è invece il caso in cui, e potrebbe essere costituito dalla fattispecie in esame, le reti oggetto degli investimenti non siano strumentali al servizio commerciale di *"Distribuzione dell'acqua"*, bensì a strutture pubbliche strumentali all'attività istituzionale del Comune. Peraltro, qualora le reti oggetto dei lavori in questione siano strumentali al servizio, a pagamento, di *"Distribuzione dell'acqua"* – anch'esso servizio oggettivamente commerciale ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.P.R. n. 633/72 - la decisione della Corte, basata principalmente sulla sola verifica delle modalità pubblicistiche di affidamento dei lavori, non può in ogni caso esser condivisa perché il principio fiscale di *"inerenza"*, alla base della possibile detraibilità dell'Iva, comunque sussiste.



Inoltre, le conclusioni avanzate dalla Sentenza in commento risultano quanto meno non in linea, non solo con gli oramai consolidati orientamenti dell'Amministrazione finanziaria, ma soprattutto con i pronunciamenti della Corte di giustizia europea che hanno negli ultimi anni portato la stessa Agenzia delle Entrate ad adeguarsi ad essi. La nuova tesi della Cassazione pare ritornare sulla annosa e recentemente, come detto, chiarita dicotomia tra "*sfera istituzionale*" e "*sfera commerciale*", all'interno della quale deve essere classificata l'attività degli Enti non commerciali, in particolare per quelli pubblici, soggetti in aggiunta a quelli privati all'esercizio della cosiddetta "*pubblica autorità*".

Infatti, nell'ambito della definizione del presupposto soggettivo relativa agli enti non commerciali, una menzione particolare meritano gli "*enti pubblici*" tra cui sono ricompresi, tra gli altri, gli Enti Locali, atteso che la loro soggettività passiva non risulta di immediata percezione e conseguentemente l'Iva nei confronti di tali soggetti si presta alle più varie interpretazioni. Un elemento che contribuisce a rendere più difficoltosa l'individuazione del requisito soggettivo in capo a detti enti è indubabilmente la sussistenza della disposizione di cui all'art. 13, Paragrafo 5, della Direttiva 28 novembre 2006, n. 112/2006/Ce, già art. 4, Paragrafo 5, della Sesta Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/Cee, le cui norme sono state appunto trasfuse nell'ultima richiamata Direttiva del 2006, entrata in vigore dal 1° gennaio 2007. Detta disposizione fa riferimento proprio agli enti pubblici in generale ed agli enti pubblici territoriali in particolare, prevedendo più precisamente la loro irrilevanza ai fini Iva per le attività o le operazioni svolte nella veste di "*pubblica autorità*", anche a fronte della percezione di canoni, diritti o retribuzioni, sempre che il venir meno dell'assoggettamento per dette attività non provochi distorsioni di concorrenza di una certa rilevanza con analoghe attività imponibili rese da operatori privati.

Vi sono una serie di attività che in ogni caso sono considerate dal Legislatore, sia nazionale che comunitario, aventi comunque natura commerciale anche se rese da enti pubblici.⁵ Da questo punto di vista, gli ordinamenti nazionale e sovranazionale tendono sostanzialmente a coincidere,

⁵ Tali tipologie di attività sono individuate, sia nell'Allegato I alla Direttiva n. 2006/112/CE del 2006 (già Allegato D alla Sesta Direttiva del 1977), e sia nell'art. 4, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/72. Le due disposizioni tendono sostanzialmente a coincidere, in quanto ricomprendono, in via generale, sostanzialmente le medesime attività. Tra esse sono riconducibili: le telecomunicazioni; l'erogazione di acqua, gas e energia elettrica; il trasporto di persone e di merci; i servizi portuali e aeroportuali; la cessione di beni nuovi prodotti per vendita; la gestione di fiere ed esposizioni commerciali; l'attività di agenzie di viaggio; l'attività relativa alla pubblicità commerciale; ecc.



in quanto individuano in via generale le medesime attività da assoggettare al Tributo a prescindere dalla natura del soggetto che le esercita.

Pertanto, nell'ambito della definizione del presupposto soggettivo, la rilevanza o meno agli effetti Iva delle attività rese dagli enti pubblici viene disciplinata in maniera non proprio uniforme dalla normativa comunitaria e da quella nazionale, ma esse tendono comunque a integrarsi nella misura in cui, nell'ordinamento comunitario il Legislatore si è premurato di stabilire quando l'ente pubblico non esercita un'attività rilevante al Tributo in quanto agisce in un ambito pubblicistico-autoritativo, mentre l'ordinamento nazionale si è preoccupato di stabilire quando l'ente pubblico deve configurarsi quale soggetto passivo che agisce in una veste imprenditoriale.

Dal confronto tra la normativa comunitaria e quella nazionale si può legittimamente dedurre che il Legislatore comunitario ha inteso escludere da Iva gli enti pubblici per il loro peculiare "*status giuridico*" di soggetti che operano prevalentemente nella loro veste pubblicistico-istituzionale, "*status*" che di per sé non può essere trasferito su altri soggetti che hanno una natura privatistica. Al fine dell'individuazione della nozione di "*pubblica autorità*", risulta utile richiamare la Sentenza 17 ottobre 1989 con la quale la Corte di Giustizia Ue fu chiamata ad interpretare, per la prima volta dall'emanazione della Sesta Direttiva del 1977, la disposizione in essa contenuta all'art. 4, attualmente riportata nell'art. 13 della Direttiva n. 112/2006/Ce. Pertanto, come si può facilmente desumere, la considerazione dello "*status giuridico*" strettamente correlato all'esercizio della funzione autoritativa dell'ente, consente di affermare con relativa certezza che la normativa comunitaria fa particolare riferimento agli enti pubblici che esercitano poteri autoritativi, quali ad esempio gli Enti Locali e gli enti pubblici territoriali. Nella richiamata Sentenza del 1989, l'Organo comunitario ebbe modo di precisare che, al fine di stabilire se l'Ente pubblico agisce o meno nella veste autoritativa, non rilevano, né l'oggetto, né le finalità dell'attività da esso esercitata, ma a tal riguardo risultano dirimenti le modalità di esercizio della stessa attività svolta dall'ente pubblico in base all'ordinamento nazionale. In particolare, detto approccio risulta importante e decisivo per stabilire se il medesimo ente agisce nell'ambito del regime giuridico proprio degli enti pubblici o, se al contrario, operi alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati. Successivamente, la Corte di Giustizia Ue ha avuto modo di ribadire detta interpretazione in varie



Sentenze,⁶ da cui emerge che le attività esercitate in via autoritativa dagli enti pubblici sono quelle svolte dagli stessi nell'ambito del regime giuridico loro proprio, ad esclusione di quelle attività effettuate in base al regime giuridico in cui sono sottoposti gli operatori economici privati.⁷

Pertanto, relativamente alla definizione del presupposto soggettivo, per gli enti non commerciali pubblici che abitualmente esercitano la propria attività istituzionale in via autoritativa, necessita dapprima analizzare se gli stessi agiscano nell'ambito pubblicistico-autoritativo come sopra descritto e soltanto successivamente, una volta chiarito l'insussistenza della veste autoritativa nello svolgimento di una determinata attività, andare ad accertare se la stessa attività viene da essi svolta con le caratteristiche proprie dell'imprenditorialità tali da far affermare che viene posta in essere un'attività economica rilevante agli effetti dell'Iva ai sensi della normativa nazionale e comunitaria.

Infatti, se gli enti in argomento dovessero porre in essere l'attività in maniera autoritativa, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia, si porrebbero oggettivamente fuori dal campo di applicazione dell'Iva; sempre che, ovviamente, tale esclusione non comporti una rilevante distorsione di concorrenza con un'attività analoga effettuata da soggetti privati⁸, ed in tal caso l'attività diverrebbe commerciale e l'ente acquisirebbe la funzione di soggetto passivo d'imposta.

Viceversa, nell'eventualità in cui l'ente operi fuori dal contesto pubblicistico-autoritativo e quindi con modalità di diritto privato, occorrerebbe appurare se l'attività viene svolta con i connotati tipici dell'impresa, ossia se si verificano i requisiti dell'organizzazione, abitudine, professionalità,

⁶ A tal riguardo vogliamo ricordare, in particolare, la Sentenza n. C-98/446 del 14 dicembre 2000, avente per oggetto l'attività di locazione di aree da destinare a parcheggio di autoveicoli effettuata dal Comune di Oporto.

⁷ La prima ipotesi ricorre quando l'ente pubblico, per incidere sulla sfera giuridica dei destinatari, adotta, nell'ambito delle proprie funzioni, dei provvedimenti di natura amministrativa che, a differenza dei contratti, sono destinati a modificare in via unilaterale la situazione giuridica degli interessati, non solo senza ma anche contro la loro volontà. La seconda ipotesi si verifica quando il medesimo ente utilizza gli strumenti negoziali di diritto privato, assoggettandosi in tal modo alla disciplina civilistica sulle obbligazioni e contratti, e ponendosi in tal modo su un piano di parità rispetto al destinatario.

⁸ In merito a che cosa debba intendersi per "distorsione della concorrenza di una certa importanza", vedi al Capitolo 4 i commenti alla Sentenza 16 settembre 2008, Causa C-288/07, della Corte di Giustizia europea, con la quale si è espressa in merito all'interpretazione dell'art. 4, n. 5, comma 2, della Sesta del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee, con particolare riferimento all'assoggettamento ad Iva del Comune per le attività di gestione di aree di parcheggio, ed alla successiva Sentenza C-102/08 del 4 giugno 2009, in ordine all'applicazione dell'art. 4, n. 5, commi 2 e 4, della citata Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/Cee (*"Favoltà riconosciuta agli Stati membri di considerare come attività della pubblica autorità le attività degli organismi di diritto pubblico esentate a norma degli artt. 13 e 28 della Sesta Direttiva – Modalità d'esercizio – Diritto alla detrazione – Distorsioni di concorrenza di una certa importanza"*).



ecc., di cui al richiamato art. 4 del D.P.R. n. 633/72 ed all'art. 9 della suddetta Direttiva n. 2006/112/Ce.

In sostanza, da tale punto di vista, le disposizioni comunitarie e nazionali tendono ad integrarsi, ciò in quanto se un ente pubblico non agisce come soggetto che pone in essere un'attività pubblicistica-autoritativa che lo caratterizza in via principale ma come organismo che può effettuare contestualmente altre attività alla stregua di un normale operatore privato, si renderanno applicabili le disposizioni contenute nell'ordinamento nazionale piuttosto che quelle contemplate nell'art. 13 della Direttiva Comunitaria sopra richiamata.

Alla luce di quanto appena ricordato, appare sorprendente che i Giudici della Cassazione "*vedano*" l'esercizio di un'attività "*istituzionale*", rispettivamente, sia in "*Servizi a domanda individuale*" da sempre qualificati senza alcun distinguo tra quelli "*commerciali*" - ove la misura della tariffa ridotta rispetto ai costi sostenuti deriva dalla stessa natura pubblica e ad alta sensibilità sociale detenuta dagli stessi Servizi, e quindi riconosciuta dalla legge – e sia nei lavori effettuati su una rete strumentale di un servizio industriale "*a rete*" che, sebbene demaniale, risulta essere inerente, afferente e strumentale un servizio commerciale, sia nel caso di gestione diretta che di affidamento a terzi (in questo secondo caso, rientrando in una commercialità "*di secondo livello*" o meglio in alternativa in una propria gestione commerciale del patrimonio immobiliare comunale dato a terzi (Rm. Entrate n. 169/E del 1° luglio 2009, ovviamente in presenza del requisito soggettivo dell'organizzazione di mezzi), visto che la Corte di Giustizia e la stessa Agenzia delle Entrate hanno più volte rimarcato la non correlazione tra la natura del bene e l'esercizio di un'attività commerciale.

Dunque, sintetizzando e provando a ricapitolare, solo per fare alcuni accenni e qualche sintetico richiamo alle posizioni consolidati della giurisprudenza comunitaria ed addirittura dell'Amministrazione finanziaria italiana, a confutazione di quanto sostenuto nella Sentenza Cassazione n. 11946/2012, si ricorda che:

- per il riconoscimento dell'eventuale diritto alla detrazione d'imposta delle spese sostenute, il principio da seguire, ai sensi degli artt. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/72, è sempre quello della "*inerenza*", "*afferenza*" e "*strumentalità*" tra le spese sostenute ed i corrispettivi incassati nell'esercizio di una attività commerciale;
- a prescindere dalla modalità di gestione, diretta o appaltata a terzi, il servizio può essere



- considerato comunque commerciale, ai sensi dell'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 (*"Trasporto di persone"* e *"Distribuzione acqua"* lo sono anche in quanto elencati nell'Allegato I della Direttiva n. 112/2006, già Allegato D della Direttiva IV), qualora preveda corrispettivi in favore del Comune che lo eroga e sia comunque organizzato in forma di impresa (art. 4 del D.P.R. n. 633/72 e, tra le altre, Rm. Entrate n. 169/E). Nella fattispecie di appalto a terzi dei Servizi scolastici piuttosto che della gestione con personale proprio, l'organizzazione d'impresa sarà costituita più da un insieme di operazioni di carattere amministrativo-gestionale che strettamente tecnico, ma ciò non può essere elemento sufficiente a disconoscere che vi è comunque una organizzazione d'impresa;
- relativamente alla proporzione tra corrispettivi previsti (tariffe) e spese sostenute, se nella Sentenza si parla di *"ridotto contributo richiesto agli utenti"* - per cui è facile presumere che il Comune in questione non avesse deliberato delle tariffe ad hoc per i Servizi scolastici di *"Mensa"* e *"Trasporto"* o comunque, nel deliberarle, non avesse tenuto conto dei costi dei servizi derivanti dall'appalto a terzi degli stessi e quindi della necessità di coprire al massimo detti costi - si rimarca che trattasi, per l'ordinamento giuridico speciale degli Enti Locali, di *"Servizi a domanda individuale"* di cui al Dm 31 dicembre 1983 (la *"Refezione scolastica"*) e di *"Servizi produttivi"* (il *"Trasporto scolastico"*) - per legge con spese coperte solo parzialmente dagli utenti (che pagano i cosiddetti *"prezzi politici"* o *"tariffe sociali"*) e per la restante parte finanziate dalla fiscalità generale (e da specifiche contribuzioni statali e regionali) - oltre che servizi commerciali ai fini Iva propri degli Enti Locali sin dalla *"storica"* Circolare Finanze n. 18/76, così come attività oggettivamente commerciale ex comma 5 dello stesso art. 4 del D.P.R. n. 633/72, a prescindere da chi lo svolge e dalla modalità di gestione dello stesso;
 - sono da considerare altresì eventualmente inerenti, anche in caso di appalto a terzi dei 2 Servizi scolastici, le spese di carattere ordinario o straordinario sostenute dal Comune sulle strutture ed attrezzature strumentali ai servizi stessi (es. spese per utenze o spese per la ristrutturazione della *"Mensa scolastica"*, oppure spese per la ristrutturazione di una scuola, da considerare - sulla base di un criterio oggettivo predeterminato - solo per la quota-parte afferente lo spazio occupato dai locali della mensa, o ancora ristrutturazione del magazzino comunale solo per la quota-parte afferente lo spazio occupato dagli



- scuolabus, ecc., tutto ciò ai sensi degli artt. 19, comma 4 e 19-ter del D.P.R. n. 633/72);
- per quanto attiene espressamente al Servizio di “*Distribuzione dell’acqua*”, la strumentalità oggettiva della rete idrica (sebbene qualificata tra i beni demaniali), e delle spese d’investimento su di essa effettuate, allo svolgimento di un servizio oggettivamente commerciale rappresentato dalla vendita dell’acqua previo pagamento di una tariffa non è mai stata messa in discussione in caso di gestione diretta, e neppure con i chiarimenti di prassi e giurisprudenziali degli ultimi anni nella fattispecie gestoria della cosiddetta “*concessione-contratto*” affidata a Società esterne tramite le Autorità di ambito (Rm. Entrate n. 122/09 sulla rete fognaria; Rm. Entrate n. 292/08 su concessione in uso di impianti sportivi; Rm. Entrate n. 348/08 relativa alla rilevanza Iva del canone per l’affidamento del Servizio “*Distribuzione gas*”; Rm. Entrate n. 321/08 in materia di “*detraibilità prospettica*” dell’Iva nella realizzazione da parte di un Comune delle nuove condutture cittadine del metano; Sentenza Corte di Giustizia europea 16 settembre 2008, Causa C-288/07; Sentenza Corte di Cassazione 21 luglio 1967, n. 1894, sulla natura ibrida ma comunque prevalentemente negoziale piuttosto che pubblicitica della “*concessione-contratto*”);
 - qualora le reti demaniali oggetto di lavori siano strumentali al Servizio, a pagamento, di “*Distribuzione dell’acqua*” – anch’esso servizio oggettivamente commerciale ai sensi dell’art. 4, comma 5, del D.P.R. n. 633/72 - la decisione della Corte di Cassazione, basata principalmente sulla mera verifica delle modalità pubblicitiche di affidamento dei lavori, non può essere condivisa in quanto il principio fiscale di “*inerenza*” ad attività commerciale, alla base della possibile detraibilità dell’Iva, comunque sussiste, e soprattutto, come da giurisprudenza comunitaria mai confutata, l’utilizzo di procedure (ovviamente pubblicitiche) di individuazione dell’appaltatore di lavori non costituiscono certo indicatore di esercizio del “*potere d’imperio*” e quindi manifestazione di “*pubblica autorità*” ex art. 4, paragrafo 5, della Direttiva VI (ora art. 13, Paragrafo 1, della Direttiva n. 112/06), per la valutazione della qualificazione dell’operazione in oggetto come “*fuori dal campo di applicazione dell’Iva*” per insussistenza del requisito soggettivo, visto che sin dalla “*notte dei tempi*” (a partire dalla storica Sentenza n. C-446/98 “*Fazenda pública/Camara municipal do Porto*”), la Corte di Giustizia europea ha affermato (e sempre confermato,



seguita anche dalla stessa Amministrazione finanziaria italiana), che, per stabilire se una determinata attività sia esercitata dall'Ente pubblico in veste di "*pubblica autorità*" ex art. 4, paragrafo 5, comma 1, della Direttiva VI, non ci si può far condizionare, né dalla natura del bene (demaniale, patrimoniale, o altro), e neppure dall'oggetto o dal fine o dal risultato dell'attività da esaminare, bensì solo e soltanto basare in concreto sulle modalità attraverso le quali tale attività viene resa;

- lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità è attività commerciale (art. 9, Direttiva n. 112/06, già art. 4 della Direttiva VI; Sentenze Corte di Giustizia europea n. C-230/94, n. C-23/98, n. C-288/07).

-

In conclusione, da quanto sopra illustrato pare evidente che, sebbene alcune decisioni giurisprudenziali abbiamo rimesso in discussione alcune posizioni oramai ritenute assodate nella stessa giurisprudenza, in dottrina e nella prassi (compresa quella della stessa Agenzia delle Entrate), si ritiene che la posizione assunta nel Documento di studio Cndcec oggetto di questo aggiornamento sia sostanzialmente da confermare, fondato come è sull'interpretazione storicamente fornita dalla Corte di Giustizia europea (e negli ultimi anni dalla Direzione centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate) in materia di separazione tra sfera istituzionale non commerciale e sfera commerciale nell'ambito delle attività svolte da un ente pubblico non commerciale, così come di qualificazione ai fini Iva dei singoli servizi resi alla collettività.