

Indice

Introduzione pag. 11

Capitolo 1

Inquadramento ai fini Iva degli enti non commerciali

e degli Enti Locali pag. 14

1.1 Considerazioni generali pag. 14

1.2 Qualificazione di un ente non commerciale ai fini dell'Imposizione
erariale pag. 17

1.2.1 Il riordino della disciplina fiscale degli enti non commerciali pag. 17

1.2.2 Definizione di ente non commerciale..... pag. 17

1.2.3 Individuazione delle varie tipologie di enti non commerciali pag. 19

1.3 Il trattamento Iva applicabile all'attività esercitata dagli enti
non commerciali pag. 19

1.3.1 Presupposto soggettivo pag. 19

1.3.2 Enti pubblici pag. 22

1.3.3 Presupposto oggettivo pag. 25

Capitolo 2

L'attività di locazione di beni immobili effettuata da enti non commerciali

..... pag. 27

2.1 Prassi amministrativa..... pag. 27

2.2 Normativa e giurisprudenza comunitaria pag. 35

2.2.1 Definizione di attività economica pag. 35

2.2.2 Sentenze della Corte di Giustizia Ue concernenti l'attività
di locazione pag. 36

2.3 Considerazioni finali..... pag. 38

2.3.1 L'attività di locazione con riferimento alle modifiche apportate
dal Dlgs. n. 313/97 pag. 38

2.3.2 Un diverso approccio nella definizione fiscale dell'attività
di locazione pag. 41

Capitolo 3

L'attività di gestione dei beni immobili effettuata dagli Enti Locali.. pag. 44

3.1. La rilevanza Iva dell'attività immobiliare per l'Ente Locale

3.1.1 Evoluzioni interpretative della rilevanza Iva dell'attività
di gestione immobiliare dell'Ente Locale pag. 44

3.1.1.1 La posizione dell'Amministrazione finanziaria degli
anni '90 sul "mero godimento" pag. 44

La gestione fiscale del patrimonio immobiliare degli Enti Locali

3.1.1.2 Analisi della legislazione e della giurisprudenza comunitaria.....	pag. 46
3.1.1.3 Analisi della prassi e della giurisprudenza nazionale.....	pag. 52
3.2 Aspetti giuridici e fiscali dei beni pubblici e degli atti di concessione-contratto.....	pag. 58
3.3 L'attivazione del codice Iva, il monitoraggio e la "presa d'atto" della rilevanza Iva dell'attività di gestione immobiliare da parte dell'Amministrazione locale	pag. 63

Capitolo 4**Focus sulle problematiche Iva legate alla gestione degli immobili**

all'interno degli Enti Locali	pag. 70
4.1 Regime Iva delle operazioni di compravendita e di locazione di beni immobili da parte dell'Ente Locale	pag. 70
4.2 Regime Iva di particolari operazioni immobiliari effettuate dall'Ente Locale	pag. 75
4.2.1 Il Regime Iva della compravendita di aree edificabili	pag. 75
4.2.2. Cessione di aree edificabili comprese nei Peep	pag. 76
4.2.3 Soggetta ad Iva la vendita di lotti edificati in aree Peep acquisite direttamente dalle Aziende territoriali per l'edilizia residenziale (Ater)	pag. 77
4.2.4 Cessione in proprietà da parte del Comune di aree già concesse in diritto di superficie	pag. 78
4.2.5 Non soggette a Iva le cessioni di aree edificabili effettuate dalle Asl nei confronti di privati	pag. 79
4.2.6 Fuori campo Iva le cessioni di aree industriali effettuate ai fini dello sviluppo di insediamenti produttivi	pag. 81
4.2.7 Soggetta ad Iva la cessione di terreni edificabili se effettuata da Enti pubblici nell'esercizio d'impresa.....	pag. 83
4.3 Il trasferimento di beni immobili con l'Ente Locale come parte	pag. 83
4.3.1 Trattamento ai fini Iva del trasferimento di beni immobili per le aziende speciali	pag. 83
4.3.2 Trattamento fiscale del trasferimento di un immobile oggetto di precedente donazione a favore del Comune tra due aziende speciali di cui all'art. 114, del Tuel	pag. 85
4.3.3 Il trattamento fiscale (Iva e altre Imposte indirette) da applicare al trasferimento di immobili ad una azienda speciale	pag. 88
4.3.4 Cessione di opere immobiliari a scomputo di oneri di urbanizzazione	pag. 92
4.3.4.1 Generalità.....	pag. 92

4.3.4.2 Imponibilità Iva della cessione di un'area a scomputo di oneri se non destinata ad opere di urbanizzazione primaria	pag. 93
4.3.5 Assoggettabilità Iva delle indennità conseguenti a requisizioni di beni mobili o immobili	pag. 94
4.4 Regime Iva dei canoni di gestione dei servizi "a rete" e di utilizzo dei beni pubblici	pag. 95
4.4.1 Il canone per l'affidamento in gestione di impianti sportivi a terzi è soggetto ad aliquota ordinaria e ad Imposta di registro fissa	pag. 95
4.4.2 Confermata la rilevanza Iva dell'affidamento in gestione del servizio di distribuzione del gas da parte del Comune	pag. 98
4.4.3 Assoggettamento ad Iva dei canoni corrisposti per la concessione in uso della rete fognaria comunale	pag. 100
4.4.4 Una Sentenza della Corte di Giustizia europea sulla gestione dei parcheggi ne estende le ipotesi di assoggettamento ad Iva	pag. 103
4.4.5 Per l'Unione europea l'attività degli Enti pubblici è rilevante Iva anche quando il non assoggettamento crea distorsioni a danno degli stessi	pag. 109
4.5 Le operazioni di finanza di progetti degli Enti Locali e la loro qualificazione ai fini Iva	pag. 113
4.5.1 Il regime Iva applicabile ai contributi pubblici in materia di <i>project financing</i>	pag. 113
4.5.2 Da assoggettare a Iva il "prezzo" che il Comune riconosce ai concessionari per perseguire l'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dei servizi	pag. 114
4.6 Edilizia residenziale pubblica e gestione del patrimonio abitativo degli Enti Locali	pag. 120

Capitolo 5

Vademecum sul regime fiscale (Iva, Imposta di registro e Imposte ipotecaria e catastale) applicato alle operazioni immobiliari effettuate dagli Enti Locali

5.1 <i>Vademecum</i> sul regime fiscale delle operazioni immobiliari degli Enti Locali	pag. 125
5.2 Le aliquote Iva da applicare ai lavori sugli immobili degli Enti Locali	pag. 128
5.2.1 Interventi di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, nuova costruzione, ristrutturazione ambientale	pag. 128

La gestione fiscale del patrimonio immobiliare degli Enti Locali

5.2.2 Manutenzioni operate su opere di urbanizzazione primaria e secondaria: aliquota Iva per restauro pavimentazione stradale	pag. 132
5.2.3 Sempre assoggettabili all'aliquota Iva 10% gli impianti sportivi di quartiere" destinati alla collettività in quanto opere di "urbanizzazione secondaria"	pag. 135
5.2.4 L'aliquota Iva per la costruzione di cappelle gentilizie da parte di soggetti privati	pag. 138
5.2.5 Aliquota ordinaria per restauro e recupero di aree e manufatti archeologici	pag. 139
5.2.6 Aliquota 10% sui lavori di restauro e risanamento conservativo solo in presenza di particolari condizioni	pag. 140
5.2.7 Aliquota agevolata sulla costruzione di caserme, scuole e asili solo se utilizzati per finalità di interesse collettivo	pag. 140
5.2.8 Aliquota Iva ordinaria per l'acquisto di un immobile strumentale da parte di un Ente pubblico.....	pag. 141
5.2.9 Aliquota Iva ordinaria sulle attività di progettazione connesse alla costruzione di un'opera di urbanizzazione	pag. 142
5.2.10 Aliquota ordinaria sulla cessione per permuta di un immobile "deviato" ad un Comune	pag. 143
5.2.11 Aliquota agevolata del 10% sulla costruzione di immobili rientranti nella definizione di "delegazione comunale"	pag. 144
5.3 Cessioni immobili strumentali: dal 1° ottobre 2007 "reverse charge" anche per le operazioni che interessano gli Enti Locali	pag. 145
5.3.1 Reverse-charge nelle compravendite	pag. 145
5.3.2 Reverse-charge nei subappalti.....	pag. 148
5.3.3 Le violazioni al regime del "reverse charge" non annullano il diritto alla detrazione.....	pag. 148
5.4 Rapporti concessori e locazioni commerciali	pag. 150

Capitolo 6**Alcuni aspetti ordinamentali (amministrativo-contabili e giuridici)**

della gestione del patrimonio nell'Ente Locale	pag. 162
6.1 Le disposizioni contabili ed amministrative contenute nel Tuel	pag. 162
6.1.1 La responsabilità patrimoniale.....	pag. 162
6.1.2 Il Conto del patrimonio all'interno del Rendiconto della gestione	pag. 162
6.1.3 Il Regolamento di contabilità dell'Ente Locale	pag. 164
6.1.4 Gli agenti contabili.....	pag. 166
6.1.5 La modulistica (Dpr. 31 gennaio 1996, n. 194)	pag. 166
6.2 Le disposizioni giuridiche del Codice civile sul patrimonio comunale	pag. 167

6.3 Altre norme che interessano la gestione del patrimonio dell'Ente Locale	pag. 169
6.4 I conti giudiziari	pag. 169
6.4.1 L'obbligo di resa di conto e il giudizio di conto	pag. 169
6.4.2 Il giudizio di conto	pag. 169
6.4.3 Responsabilità	pag. 170
6.5 Alcune modalità di gestione del patrimonio immobiliare alternative a quella diretta	pag. 170
6.5.1 La società patrimoniale	pag. 170
6.5.2. Le modalità alterantive di gestione del patrimonio immobiliare dell'Ente Locale	pag. 173
6.5.3 La cartolarizzazione del patrimonio immobiliare	pag. 175

Capitolo 7

Esame del regime fiscale legato ad alcuni casi concreti	pag. 179
7.1 Operazione di compravendita di fabbricati e terreni tra un Comune ed una società commerciale	pag. 179
7.1.1 Operazioni di acquisto (cessioni da società commerciale a Comune, Ente pubblico territoriale)	pag. 179
7.1.2 Operazioni di vendita (cessioni da Ente Locale a terzi acquirenti)	pag. 180
7.2 Operazione di permuta nell'ambito di un Accordo di programma tra Ente Locale, Ministero della Difesa e Agenzia del Demanio	pag. 180
7.2.1 Operazione di acquisto delle tre vecchie caserme da parte dell'Ente Locale (cessioni dallo Stato all'Ente Locale)	pag. 181
7.2.2 Operazione di realizzazione della nuova caserma da parte dell'Ente Locale (affidamento in appalto a ditta esterna)	pag. 181
7.2.3 Operazione di vendita della nuova caserma da parte dell'Ente Locale (cessione dall'Ente Locale, Ente pubblico territoriale che opera nella veste istituzionale, allo Stato)	pag. 181
7.2.4 Operazione di vendita delle tre vecchie caserme alla ditta da parte dell'Ente Locale (in contropartita dei lavori di realizzazione della nuova caserma)	pag. 181
7.3 Operazione di compravendita immobiliare tra un Ente Locale ed una società commerciale	pag. 181
1° Ipotesi: <i>Configurazione dell'operazione come cessione di fabbricati</i> ..	pag. 181
7.3.1 Cessione da parte dell'Ente Locale	pag. 181
7.3.2 Cessione da parte della società (sempre rilevante ai fini Iva, applicazione delle nuove disposizioni introdotte dal Dl. n. 223/06)	pag. 182
2° Ipotesi: <i>Configurazione dell'operazione come cessione di area</i>	pag. 183
7.3.3 Cessione da parte dell'Ente Locale	pag. 183

La gestione fiscale del patrimonio immobiliare degli Enti Locali

7.3.4 Cessione da parte della società commerciale (sempre rilevante ai fini Iva)	pag. 183
Modulistica	pag. 184
Allegato 1: schema di contratto di locazione ad uso commerciale	pag. 184
Allegato 2: schema di convenzione per l'affidamento in gestione di un impianto sportivo	pag. 187
Allegato 3: schema deliberazione giunta comunale riconoscimento commercialità immobili del comune.....	pag. 192
Appendice normativa, di prassi e giurisprudenza comunitaria	pag. 195
Bibliografia	pag. 284

Introduzione

Nell'ormai irreversibile ed irrinunciabile percorso, avviato dalle Autonomie locali, rivolto alla ottimizzazione delle risorse da impiegare nello svolgimento delle attività istituzionali, nell'erogazione dei servizi al cittadino e nella costruzione/gestione delle opere pubbliche e delle infrastrutture, l'analisi della variabile fiscale applicata alle operazioni immobiliari riveste sempre più importanza.

Infatti, le compravendite e soprattutto le locazioni/affidamenti del patrimonio immobiliare locale (così come gli affidamenti in gestione a terzi di attività e servizi con immobili, impianti e reti strumentali al loro esercizio), oltre a richiedere all'Ente il rispetto dei relativi adempimenti fiscali, tipici di ogni contribuente, non sempre agevoli da individuare e da gestire, può consentire in alcuni casi la creazione di non trascurabili economie di spesa derivanti dall'ottimizzazione delle agevolazioni fiscali in materia di Imposte indirette (Iva, Registro ed Ipocastatali).

A conforto di ciò, l'Amministrazione finanziaria ha recentemente mutato la sua precedente posizione (Rm. Agenzia Entrate 1° luglio 2009, n. 169/E), espressa negli anni '90, riconoscendo ora la facoltà delle Amministrazioni locali di qualificare come autonomamente rilevante ai fini Iva l'attività di gestione immobiliare del proprio patrimonio in caso di sussistenza di una *"apposita organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico"*.

Alla luce di tutto ciò, il volume di prefigge di analizzare nel dettaglio i presupposti soggettivi ed oggettivi necessari ad attribuire la rilevanza commerciale ai fini Iva dell'attività immobiliare di Comuni e Province, così come le numerose agevolazioni fiscali dirette ed indirette connesse con la natura di ente pubblico non commerciale loro attribuita, sia ai fini Iva che delle altre Imposte indirette, collegandole con gli obblighi loro richiesti dalla normativa pubblicistica (Tuel, contabilità dello Stato e vincoli di finanza pubblica centrale e locale) e privatistica (Codice civile).

Più nel dettaglio, sottolineiamo che tutti gli Enti Locali, di piccole come di grandi dimensioni, spesso si trovano di fronte ad alcune incertezze nella definizione della qualificazione ai fini Iva (oltre che ai fini dell'Imposta di registro, ipotecaria e castatale) delle operazioni immobiliari da essi svolte, aventi ad oggetto immobili di loro proprietà destinati ad attività non strumentali a quelle istituzionali tipiche degli Enti Locali, tra i quali sia quelli strumentali per natura e per destinazione all'esercizio di un'impresa commerciale, sia quelli a destinazione residenziale.

In particolare, alcune fattispecie che si verificano durante l'attività gestoria degli Enti Locali sono le seguenti:

- 1) locazione di fabbricati o porzioni di fabbricati, in parte destinati ad attività istituzionali ed in altra parte destinati ad attività commerciali, svolte da terzi a fronte della stipula di un contratto di locazione commerciale;
- 2) sale polifunzionali concesse in locazione oraria a titolo oneroso ad associazioni del territorio per lo svolgimento di attività varie;

La gestione fiscale del patrimonio immobiliare degli Enti Locali

- 3) affidamento in locazione a terzi a titolo oneroso di fondi commerciali ed uffici, attraverso la stipula di contratti di locazione commerciale con canone attivo a favore dell'Ente Locale;
- 4) affidamento in locazione a terzi a titolo oneroso di fondi commerciali ed uffici, con la predisposizione di un atto unilaterale accompagnata da una convenzione contenente le condizioni dell'accordo per l'utilizzo della struttura da concedente ad utilizzatore;
- 5) affidamento in uso gratuito a terzi di locali commerciali con la stipula di contratti di comodato d'uso gratuito e senza l'incasso da parte dell'Ente Locale di alcun corrispettivo e/o rimborso spese;
- 6) locazione di alcuni alloggi residenziali dati in affitto con contratti disciplinati dalla Legge n. 431/98.

Si pone quindi l'annoso problema di definire il corretto trattamento ai fini fiscali cui assoggettare le fattispecie sopra illustrate, distinguendo tra lo sfruttamento economico di beni patrimoniali (o "mero godimento") e l'esercizio di impresa commerciale.

Ciò nell'ottica, sia della corretta applicazione delle norme fiscali in materia, sia dal punto di vista dei vantaggi fiscali che tale corretta applicazione potrebbe determinare in termini di risparmio di Imposte.

Il presente testo, frutto dell'esperienza pluriennale maturata dagli esperti del Centro Studi Enti Locali negli Enti Locali di tutta Italia, di piccole, medie e grandi dimensioni, nasce dalla duplice esigenza di:

- a) rispondere ai dubbi degli operatori più attenti che, trovandosi di fronte a fattispecie simili a quelle sopra evidenziate, si pongono l'esigenza di ottimizzare la "leva fiscale" a favore dell'Ente Locale;
- b) porre all'attenzione degli operatori meno specializzati in materia tali problematiche, visto che spesso, o non sono affrontate oppure lo sono ma in modo insufficiente e/o superficiale.

Le questioni trattate interessano infatti indistintamente tutti gli Enti Locali di qualsiasi dimensione, anche quelli che, talvolta mediante l'istituzione di un apposito Ufficio fiscale, ritengono di aver già sufficientemente operato un monitoraggio degli aspetti fiscali inerenti la gestione dei propri immobili.

Spesso infatti a creare incertezze non sono le situazioni già monitorate, ma quelle che sono rimaste escluse dalla verifica fiscale, o perché si è ritenuto che tale aspetto non le riguardasse, oppure perché, semplicemente, l'ufficio dell'Amministrazione locale preposto a tale verifica – generalmente l'Ufficio Finanziario – non è o non è stato messo a conoscenza di tali situazioni.

Sottolineiamo che le tre principali finalità che la verifica persegue, e che il presente testo vuol aiutare a conseguire, non consistono in un mero aggravio di lavoro per Dirigenti e Funzionari interni alla struttura organizzativa dell'Ente Locale, bensì:

- 1) nell'evitare che l'Ente incorra in sanzioni erariali;
- 2) nel beneficiare dei vantaggi che le normative fiscali, se correttamente applicate, consentono, in modo da gestire "attivamente" la qualificazione dell'ente pubblico

non commerciale nei riguardi dei tributi erariali e non limitarsi ad adempiere passivamente agli adempimenti richiesti dalle stesse;

- 3) nel favorire il "dialogo" tra gli Uffici delle rispettive Amministrazioni locali (es. Segretario ♦ Ufficio Tecnico ♦ Ufficio Ragioneria), in quanto, soltanto attraverso una stretta collaborazione tra gli stessi è possibile attivare una procedura che consenta sistematicamente di inquadrare la singola situazione e di intervenire in modo tempestivo.

Richiamando i più recenti pronunciamenti di prassi ministeriale e giurisprudenza comunitaria e nazionale, arriveremo alla conclusione che l'attività di gestione immobiliare (locazione e compravendita) svolta dagli Enti Locali italiani sui propri beni immobili (e su quelli a loro disposizione) non direttamente destinati ad attività istituzionali, qualificati come "strumentali per natura e per destinazione all'esercizio di un'impresa commerciale" e come "residenziali", assume rilevanza ai fini Iva (con i conseguenti risvolti in materia di Imposte di registro e ipocatastali) solo e soltanto quando l'Ente Locale esercita tale attività senza l'utilizzo di poteri d'imperio connaturati con l'agire in qualità di pubblica autorità e con un'apposita organizzazione di mezzi, secondo elementi di abitudine, sistematicità e continuità.

Il testo non ha la pretesa di risolvere tutte le problematiche ed i casi specifici che possono capitare, ma sicuramente quella di fornire un valido supporto in materia, esplicativo del lavoro che viene quotidianamente svolto dagli autori, esperti di Centro Studi Enti Locali, sia all'interno degli Enti Locali di tutta Italia che nei continui contatti e confronti con le Istituzioni ministeriali competenti.

A tal proposito, con vivo piacere i citati esperti si sono avvalsi, per la stesura del testo in oggetto, della preziosa e validissima collaborazione di uno dei Funzionari dell'Agenzia delle Entrate più illuminati proprio nel settore della fiscalità erariale applicata agli Enti pubblici locali territoriali – il Dott. Luigi Marzullo - esso stesso testimonia della positiva ed ampia apertura che la stessa Agenzia delle Entrate ha garantito negli ultimi anni alla collaborazione con i tecnici del Comparto Enti Locali, con l'obiettivo dichiarato di pervenire alla soluzione delle principali questioni ancora controverse nell'applicazione dei tributi.

La pubblicazione contiene:

- ♦ un'approfondita analisi del trattamento ai fini Iva e delle Imposte indirette delle operazioni di compravendita e di messa a disposizione di terzi di immobili, e di impianti e reti di attività e di servizi dell'Ente Locale, con un taglio prettamente operativo;
- ♦ una serie di risposte a quesiti formulati dagli Uffici delle Amministrazioni locali e dagli esperti di Centro Studi Enti Locali;
- ♦ un'ampia ed aggiornata appendice normativa e di prassi.