

Roma,6 giugno 2002

## RISOLUZIONE N.173/E

Oggetto: Interpello 954-129/2002-Art. 11, legge 27-7-2000, n. 212. Comune di .....Trattamento applicabile all'attività di autoparcheggio su fabbricato.

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione degli articoli 4 e 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato posto il seguente

### **QUESITO**

Il Comune di ..... ha appaltato i lavori per la costruzione di un fabbricato (silos-parking), avente una superficie di circa mq. 6860, da destinare ad autoparcheggio e per il quale è stato riconosciuto il contributo statale-regionale previsto dalla legge 24 marzo 1989, n. 122. Al fine di realizzare detto parcheggio il medesimo comune ha approvato un piano economico-finanziario in esecuzione del quale, nonché del relativo progetto esecutivo e delle varie delibere comunali, è stato previsto che :

- a) parte (mq. 660) dei parcheggi coperti, facente parte del patrimonio disponibile, verrà dismessa tramite contratti di diritto

privato. Il comune provvederà a fornire servizi quali l'illuminazione, la pulizia, la manutenzione, ecc. ;

- b) parte (mq. 5840) dei parcheggi coperti, costituente patrimonio indisponibile sarà data in concessione (secondo quanto riferito dall'interpellante, con atti di diritto pubblico disciplinanti sostanzialmente un contratto di locazione-uso-appalto di diritto privato ed alcuni limitati rapporti di diritto pubblico) ed il corrispettivo richiesto comprenderà sia una quota annuale (o semestrale, mensile o pluriennale) per la concessione del bene sia una quota condominiale per detti servizi resi dal comune di ..... in qualità di gestore del condominio-opificio commerciale;
- c) la parte residuale dei parcheggi coperti sarà gestita dal comune in concessione oraria o giornaliera attraverso dei parchimetri o parcometri, anche in questo caso il corrispettivo comprenderà sia l'utilizzo del bene-parcheggio che i servizi messi a disposizione dell'utente;
- d) infine, l'ultimo piano del compendio, destinato ad essere utilizzato per attività commerciale, sarà alienato a privati attraverso contratti di natura privatistica.

Il Comune di ..... chiede di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile all'attività di gestione del fabbricato come sopra descritta ed in quale misura possa portare in detrazione l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati per la realizzazione del silos-parking.

## **SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Il Comune di ..... è del parere che le attività innanzi descritte costituiscano a tutti gli effetti attività commerciali poste in essere nell'esercizio di attività d'impresa. Ciò in quanto la realizzazione e la gestione del silos-parking non viene posta in essere dallo stesso nella sua veste di pubblica autorità e pertanto non si renderebbe applicabile il disposto dell'articolo 4, paragrafo 5, della VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977. Infatti, la concessione dei parcheggi sarà disciplinata da una convenzione caratterizzata prevalentemente da rapporti di natura privatistica (contratti di locazione, uso e appalto disciplinati dagli articoli 1571, 1021 e 1655 del codice civile) e solo marginalmente da rapporti di diritto pubblico. Pertanto, nella costruzione e nella gestione del silos-parking non si ravviserebbero, a parere del comune, quelle condizioni di autoritatività indicate dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 14 dicembre 2000 e né di conseguenza quanto chiarito dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 210/E del 14 dicembre 2001. Inoltre, a parere dello stesso comune, il non assoggettamento ad IVA delle attività in argomento provocherebbe distorsione della concorrenza di una certa importanza nei confronti dei gestori di parcheggi privati, in palese contrasto con la citata VI direttiva. Conseguentemente, l'ente in esame ritiene di portare in detrazione, ai sensi dell'articolo 19-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'IVA assolta per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi finalizzati alla costruzione ed alla gestione del silos-parking.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 4, secondo comma, n. 2), del citato d.P.R. n. 633 del 1972 prevede, tra l'altro, che si considerano comunque effettuate nell'esercizio di imprese *“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da ... enti pubblici e*

*privati, compresi i consorzi, le associazioni ..., che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.”.*

Il successivo quarto comma del medesimo articolo 4, stabilisce, peraltro, che *“Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. ... .”.*

L'articolo 4, paragrafo 5, della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 1977 dispone, tra l'altro, 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. ... .”.*

Pertanto, in base a quanto stabilito dalla disposizione comunitaria, per i comuni la soggettività d'imposta è esclusa per tutte quelle operazioni che gli stessi effettuano nella veste di “pubbliche autorità”. A tal riguardo, affinché si possa addivenire ad una corretta interpretazione del concetto di “pubblica autorità”, occorre necessariamente far riferimento al consolidato orientamento formulato al riguardo dalla Corte di Giustizia, la quale ha più volte ribadito, da ultimo con la citata sentenza C-446/98 del 14 dicembre 2000, che *“le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati.”.*

Pertanto, come si evince dalla medesima sentenza, affinché una determinata attività resa da un ente pubblico sia esercitata nella veste di pubblica

autorità occorre avere riguardo alle modalità di svolgimento della medesima attività previste dall'ordinamento nazionale, al fine di stabilire se tale attività sia esercitata nell'ambito del regime giuridico proprio degli enti pubblici o se, viceversa, essa sia svolta alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati. A tal fine, in base a quanto si evince dalla citata sentenza, la circostanza che l'Amministrazione comunale *"... sia o meno proprietaria dei terreni su cui si svolge l'attività in causa, o il fatto che tali terreni facciano parte del demanio o del patrimonio comunali non consentono, di per se stessi, di stabilire se essa esercita tale attività in quanto pubblica autorità."*; parimenti, per stabilire se una determinata attività sia esercitata dall'ente pubblico in veste di pubblica autorità non ci si può fondare sull'oggetto o sul fine della stessa attività.

Premesso ciò, in riferimento alle problematiche prospettate dall'interpellante la scrivente ritiene di formulare le seguenti osservazioni.

Tenendo doverosamente presente il principio, innanzi esposto, che si evince dall'orientamento giurisprudenziale comunitario, occorre ribadire che l'elemento dirimente al fine di stabilire se una determinata attività venga svolta dal comune nella veste pubblicistico-autoritativa oppure in quella privatistico-commerciale risulta utile sostanzialmente analizzare in concreto le modalità attraverso le quali la stessa viene resa.

Con riferimento alle diverse attività di gestione ed utilizzazione del silo-parking la scrivente ritiene che nelle fattispecie prospettate nei punti sub a) e sub d), ossia per la parte del compendio che verrà alienata ai privati dal Comune di ....., concretizzandosi in attività rese alla stregua degli operatori privati, ovvero attraverso le modalità di gestione proprie del diritto comune, il medesimo ente assume la natura di soggetto passivo d'imposta; pertanto, detta attività (costruzione per la vendita) rappresenta un'attività rilevante agli effetti dell'IVA per la contemporanea presenza dei presupposti impositivi soggettivo, relativamente all'esercizio di imprese, ed oggettivo per la cessione di parte del bene immobile dietro corrispettivo.

Per quanto concerne la problematica formulata nel punto sub b) si osserva che la parte (mq. 5840 di patrimonio indisponibile) destinata ai parcheggi coperti, secondo quanto dichiarato nell'istanza viene affidata in concessione, con criteri meramente pubblicistico-istituzionali implicanti, quindi, l'utilizzo di poteri d'imperio in regime di diritto pubblico, configurandosi quale attività di pubblica autorità nel senso sopra descritto. Tale concessione, pertanto, non rappresenta un'attività rilevante agli effetti dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo, coerentemente con quanto precisato dalla scrivente con la citata risoluzione n. 210/E del 2001. Viceversa, qualora la medesima attività fosse resa in regime di diritto privato alla stregua degli altri operatori economici, la stessa concretizzerebbe l'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 4, primo comma, del citato d.P.R. n. 633 del 1972 e, pertanto, rientrerebbe nel campo di applicazione del tributo.

Con riguardo al quesito di cui al punto sub c), in linea con quanto statuito dalla citata sentenza della Corte di Giustizia del 2000 ed in base a quanto innanzi chiarito, la gestione, da parte del comune, in concessione oraria degli spazi destinati al parcheggio degli autoveicoli non rileva agli effetti dell'IVA qualora venga esercitata dal medesimo ente nell'ambito di un regime giuridico pubblicistico implicante l'uso di poteri di carattere autoritativo. Al riguardo è opportuno ricordare che la Corte di Giustizia nella citata sentenza ha rilevato che detti poteri consistono, tra l'altro, nell'autorizzare o nel limitare il parcheggio, o nel sanzionare con un'ammenda la sosta oltre il tempo autorizzato di parcheggio.

In tale fattispecie, pur in presenza di detti poteri, se l'attività di autoparcheggio esercitata dal Comune di ..... riveste una rilevanza tale da provocare "distorsione di concorrenza di una certa importanza" con l'analoga attività esercitata dal concessionario-privato (ipotesi prospettata nel citato punto sub b) il medesimo ente deve considerarsi soggetto passivo, conformemente con quanto previsto dalla citata disposizione comunitaria. Tuttavia, nel caso di specie tale ipotesi non sembra verificarsi in considerazione della circostanza che, dagli elementi che emergono dalla documentazione allegata al quesito, detta attività

viene esercitata dal Comune di ..... in uno spazio residuale del silos-parking tale da far presumere un modesto impatto concorrenziale con la medesima attività esercitata dal soggetto privato.

Infine, per quanto attiene alla possibilità di esercitare il diritto di detrazione per l'imposta assolta in via di rivalsa dal Comune di ..... sugli acquisti di beni e servizi necessari all'espletamento delle attività innanzi descritte si precisa che i commi 1, 2 e 4 dell'articolo 19 del menzionato d.P.R. n. 633 del 1972, prevedono, tra l'altro, rispettivamente che *“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. ... .”*; *“Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, ... .”*; *“Per i beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. ... .”*.

Il successivo articolo 19-ter, commi primo e secondo, del medesimo decreto n. 633, stabilisce, peraltro, che *“Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, ... , soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni di beni fatte 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 principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.”*.

Conseguentemente, al fine di stabilire l'esatta entità dell'imposta assolta dal comune sugli acquisti di beni e servizi necessari alla realizzazione delle attività poste in essere nell'ambito del silos-parking, è opportuno preliminarmente accertare l'utilizzo promiscuo degli stessi. Qualora si verifichi detta condizione la detrazione è consentita nella misura in cui tali beni e servizi vengano utilizzati in operazioni soggette ad imposta, adottando criteri meramente oggettivi in rapporto alle diverse situazioni che possono verificarsi (circolare ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997). Ovviamente, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione è subordinato alla condizione dettata dal citato articolo 19-ter, ossia che il comune in esame adotti una contabilità separata per le diverse attività esercitate (commerciali e non) che, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 19-ter, "*... è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.*" .

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale ..... , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.