



*Agenzia delle Entrate*

*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

Roma, 5 febbraio 2003

Oggetto: Istanza di interpello - Art. 11, legge 27-7-2000, n. 212. Comune di ....  
IVA- Trattamento tributario applicabile a determinate tipologie di entrate nonché all'aggio riconosciuto al concessionario per il servizio di riscossione, liquidazione ed accertamento.

Con istanza di interpello in oggetto, concernente l'esatta applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato posto il seguente

**QUESITO**

Il Comune di .... ha indetto una procedura per l'affidamento in concessione del servizio di riscossione, liquidazione ed accertamento delle seguenti entrate comunali:

- canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari;
- diritto sulle pubbliche affissioni e relativo servizio;
- canone per l'occupazione di suolo ed aree pubbliche;
- tariffa di igiene ambientale giornaliera.

A fronte di detto servizio al concessionario verrà riconosciuto un aggio.

Il suddetto ente locale ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, applicabile alle diverse tipologie di entrate innanzi richiamate nonché all'aggio corrisposto al concessionario per il suddetto servizio.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL  
CONTRIBUENTE**

Non viene fornita alcuna soluzione.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare si ritiene utile precisare che, in base a quanto disposto, tra l'altro, dall'articolo 3, comma 1, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, l'istanza di interpello deve contenere a pena di inammissibilità *“la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.”*

Nell'eventualità in cui non si verifichi tale condizione, ovvero una delle altre, previste dal citato articolo 3, comma 1, l'istanza di interpello deve ritenersi inammissibile.

Nella fattispecie prospettata l'istanza di interpello non risulta sottoscritta dal legale rappresentante, conseguentemente l'interpello deve ritenersi inammissibile.

Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Al fine di addivenire ad una corretta soluzione circa il trattamento IVA da riservare alle prestazioni rese dal comune in argomento, a fronte delle quali vengono richieste le entrate innanzi richiamate necessita valutare preliminarmente quando ricorrano congiuntamente il presupposto impositivo soggettivo, di cui all'articolo 4 del suddetto DPR n. 633 del 1972 ed oggettivo, ai sensi dell'articolo 3 del medesimo decreto, dando per scontato la sussistenza nella fattispecie di cui trattasi del presupposto territoriale.

*a) presupposto oggettivo*

L'articolo 3, del citato DPR n. 633 del 1972 dispone, tra l'altro, che *“Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo*

*dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, ... e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.*”.

Relativamente al diritto sulle pubbliche affissioni di cui al decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, si osserva che con circolare ministeriale n. 10 del 17 marzo 1994 si è chiarito che il servizio delle pubbliche affissioni rappresenta un servizio che riveste natura pubblicistica a fronte del quale deve essere corrisposto il relativo “tributo”; pertanto, tale diritto ha natura tributaria.

Conseguentemente, l'entrata relativa al servizio di pubbliche affissioni non deve considerarsi rilevante agli effetti dell'IVA.

Le entrate tributarie non hanno invero natura di corrispettivo, poiché non sussiste tra il comune e l'utente un rapporto sinallagmatico; si deve, viceversa, riconoscere ad esse innegabili caratteristiche di generalità tipiche del tributo.

Conseguentemente, le suddette entrate non assumono rilevanza agli effetti dell'IVA, per carenza del presupposto oggettivo di cui al citato articolo 3 del citato DPR n. 633 del 1972.

Diversamente, come in passato chiarito dal Ministero delle finanze con le circolari n. 256 del 1998 e n. 111 del 1999, le restanti entrate, costituite dal canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP), canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) e tariffa di igiene ambientale (TIA), non hanno natura tributaria.

Ciò premesso, per quanto attiene alle prestazioni che danno luogo ad entrate per le quali è stata esclusa la natura tributaria (CIMP, COSAP e TIA), al fine di stabilire la loro rilevanza o meno ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, occorre esaminare se ricorra anche il presupposto impositivo soggettivo, di cui all'articolo 4 del citato DPR n. 633 del 1972.

*b) presupposto soggettivo*

Per gli enti aventi natura non commerciale, tra i quali devono annoverarsi anche i comuni, il citato articolo 4, quarto comma prevede, tra l'altro, che “..., 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. ... .”.*

Nell'ambito del requisito soggettivo, occorre tuttavia precisare che l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 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...”.*

Relativamente al concetto di “pubblica autorità” sussiste una consolidata giurisprudenza comunitaria in base alla quale le attività esercitate in quanto pubbliche autorità sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza del regime giuridico cui sono sottoposti gli operatori economici privati; più precisamente per verificare se l'ente pubblico esercita una tale attività occorre esaminare l'insieme delle modalità di svolgimento dell'attività in causa previste dal diritto nazionale.

Al riguardo, considerate le disposizioni che disciplinano il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) ed il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), si rileva che le modalità con le quali vengono rilasciate le autorizzazioni necessarie per l'installazione dei mezzi pubblicitari, nonché le concessioni per l'occupazione delle aree pubbliche, a fronte delle quali sono dovuti i rispettivi canoni, richiedono l'esercizio di poteri pubblicistici - amministrativi tipici degli enti pubblici.

Quindi, essendovi, da parte del Comune di ..., un esercizio del proprio potere autoritativo nel rilascio delle suddette autorizzazioni e concessioni a fronte delle quali viene richiesto il corrispondente canone, si ritiene che non sussista il presupposto soggettivo d'imposta ai sensi della citata disposizione comunitaria. Non configurandosi, pertanto, l'esercizio di un'attività commerciale da parte del medesimo ente locale, ai sensi del citato articolo 4 del DPR n. 633, il canone non risulta assoggettabile ad IVA.

Relativamente alla tariffa di igiene ambientale (TIA), si osserva che essa, come si rileva dall'articolo 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, si configura alla stregua di un "corrispettivo", nel presupposto che l'espletamento del servizio avvenga secondo regole di diritto comune.

Verificandosi pertanto i presupposti impositivi soggettivo ed oggettivo, la medesima deve essere assoggettata all'IVA, con aliquota agevolata del 10 per cento, come previsto dalla Tabella A, parte terza, n. 127-sexiesdecies), allegata al suddetto DPR n. 633 del 1972, nel caso che trattasi della gestione di rifiuti urbani e/o dei rifiuti speciali ad essi assimilati.

Infine, per quanto riguarda il quesito relativo al trattamento applicabile, ai fini dell'IVA, all'aggio riconosciuto al concessionario a cui verrà affidato il servizio di riscossione, liquidazione ed accertamento delle entrate innanzi richiamate, si osserva quanto segue.

Si precisa, preliminarmente, che detto aggio costituisce un corrispettivo a fronte di una specifica prestazione di servizi (obbligazione di fare), di cui all'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972, resa da un soggetto nell'ambito della propria attività d'impresa ed è, quindi, rilevante agli effetti dell'IVA. Ciò premesso, occorre stabilire se detta prestazione rientri o meno tra le operazioni esenti dall'imposta elencate nell'articolo 10 del citato DPR n. 633.

In base a quanto disposto dall'art. 10, n. 5), del DPR n. 633 del 1972, sono esenti dall'IVA *"le operazioni relative alla riscossione dei tributi"*.

Pertanto, in forza di detta disposizione, è riconducibile nell'esenzione dall'IVA l'aggio relativo al servizio di riscossione concernente il diritto sulle pubbliche affissioni, in considerazione della qualificazione della medesima entrata come tributo.

Tuttavia, nel caso in cui al concessionario venga corrisposto un aggio unico per un servizio pattuito unitariamente che comprenda anche l'accertamento e la liquidazione del tributo, si ritiene che l'intero aggio debba essere

assoggettato ad IVA nella misura ordinaria, atteso che la norma di esenzione è espressamente riferita alle sole “operazioni relative alla riscossione dei tributi”.

La norma richiamata, che prevede un'esenzione tributaria, non è suscettibile, infatti, di interpretazione analogica e non consente di assimilare il trattamento relativo al servizio di riscossione a quelli concernenti l'accertamento e la liquidazione.

Si precisa, infine, che l'aggio corrisposto al concessionario per il servizio relativo alle restanti entrate (CIMP, COSAP e TIA), deve essere assoggettato ad IVA, in quanto dette entrate non sono qualificabili come “tributi”.

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, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.