

Roma, 1 luglio 2009

OGGETTO: Consulenza giuridica - Trattamento IVA applicabile alla gestione del patrimonio immobiliare. Art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972. Associazione Nazionale Piccoli Comuni d'Italia (ANPCI)

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione delle disposizioni contenute nell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione Nazionale dei Piccoli Comuni d'Italia (ANPCI) ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, ai fini IVA, dell'attività di gestione del patrimonio immobiliare (compravendita e/o locazione) di proprietà dei piccoli Comuni.

In particolare, l'Associazione istante ha segnalato che l'attività di gestione del patrimonio immobiliare degli enti locali viene svolta attraverso diverse modalità, quali contratti di locazione, atti di natura complessa costituiti da un atto unilaterale e da una convenzione volta a disciplinare il rapporto tra i contraenti ed atti di affidamento a terzi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ANPCI ritiene che assume rilevanza agli effetti dell'IVA l'attività di gestione degli immobili svolta dagli enti locali con modalità privatistiche e

attraverso un'apposita organizzazione di mezzi secondo i criteri di abitualità, sistematicità e continuità.

Ad avviso dell'ANPCI un ulteriore parametro per verificare la sussistenza di un'apposita organizzazione di mezzi potrebbe essere costituito dall'accertamento del formale incardinamento dell'attività di "*gestione immobiliare*" nella struttura organizzativa degli enti locali e nei loro procedimenti amministrativi (ad es. l'individuazione con atto della Giunta comunale degli immobili da qualificare come rilevanti ai fini IVA; l'individuazione degli uffici e dei responsabili dei vari procedimenti connessi con detta qualificazione quali l'Ufficio di ragioneria, l'Ufficio contratti; etc.).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva che in via generale la cessione di beni immobili nonché la locazione degli stessi integrano il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA.

Costituiscono, infatti, cessioni di beni, ai sensi dell'articolo 2, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 "*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*".

Ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del medesimo d.P.R. n. 633 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 articolo 3, secondo comma, 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'articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 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 articolo 4, primo comma, prevede che *“per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 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 primo comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, caratterizzata in particolare dai connotati della professionalità, organizzazione, sistematicità e abitudine.

Con risoluzione n. 286/E datata 11 ottobre 2007 è stato chiarito che l'attività è organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di un'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 produttivi (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 8193 del 29 agosto 1997 e risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002).

Nell'ambito della determinazione del presupposto soggettivo d'imposta l'articolo 9, della Direttiva CE del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 (già articolo 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 risoluzione n. 122 del 6 maggio 2009, è stato precisato che il medesimo articolo 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”* (cfr. sentenze della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C-230/94 e 27 gennaio 2000, causa C-23/98).

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”* (cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C-230/94).

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'IVA (cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE 26 settembre 1996, causa C-230/94).

Quanto sopra precisato, con riferimento al caso di specie, si osserva 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 la valutazione complessiva dei diversi parametri (tra i quali anche quello relativo alla predisposizione di un'idonea struttura destinata allo svolgimento dell'attività di gestione dei beni immobili) da evidenziare in relazione alla specifica fattispecie.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.