



## Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 14/06/1993 n. 8

### Oggetto:

IVA - Enti pubblici territoriali. Art. 4, del D.P.R. 26.10.72, n. 633. Soggettività passiva d'imposta.

### Sintesi:

Ulteriori chiarimenti ai fini I.V.A. applicabile alle attività poste in essere dagli enti locali.

### Testo:

Con circolare n.18 del 22 maggio 1976, la scrivente ha chiarito il trattamento ai fini IVA applicabile alle attività poste in essere dagli enti locali.

Considerato che l'evoluzione legislativa e giurisprudenziale sia in ambito nazionale che comunitario inducono a riconsiderare le determinazioni ivi assunte in riferimento a talune specifiche attività esercitate dai Comuni, si ritiene opportuno fornire i seguenti ulteriori chiarimenti.

1 - Cessioni di aree edificabili espropriate dai Comuni ai sensi della legge 18.4.1962, n.167 e della legge 22.10.1971, n.865

Con nota n.431064 del 19.10.1992 la scrivente ha affermato che l'attività di esproprio delle aree edificabili posta in essere dai Comuni configura manifestazione della potestà di imperio dell'ente locale, con l'effetto che le successive operazioni di assegnazione delle aree edificabili ai singoli soggetti nell'ambito dell'edilizia residenziale, quali atti cui era preordinata l'espropriazione stessa, rientrano nello svolgimento dell'attività istituzionale del Comune, come tale priva di qualsiasi attributo commerciale.

Tanto premesso si ritiene opportuno precisare che detto principio di carattere generale trova applicazione ogni qualvolta le assegnazioni di aree edificabili vengano poste in essere nello svolgimento di attività per la quale la disciplina normativa nazionale prevede la possibilità di esproprio da parte dell'ente locale. Conseguentemente esulano dal campo di applicazione dell'IVA non solo le assegnazioni delle aree edificabili acquisite con esproprio ma anche quelle acquisite con atti negoziali nell'ambito di attività svolta dal Comune in veste di pubblica autorità.

Analoga disciplina torna altresì applicabile alle operazioni effettuate nell'ambito della legge 22.10.1971, n.865, relative alle aree per la realizzazione di impianti produttivi di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico, per la cui attuazione sono previste procedure espropriative per pubblica utilità.

2 - Trasporto di particolari categorie di persone

L'articolo 10, n.14 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 e successive modificazioni prevede l'esenzione dall'IVA per "le prestazioni di trasporto pubblico urbano di persone effettuate con qualsiasi mezzo".

In relazione a tale disposizione la scrivente con circolare n.32 del 22 maggio 1990 ha precisato che i trasporti di alunni che frequentano le scuole materne, medie, elementari ecc. effettuati, dietro corrispettivo, direttamente dai Comuni o tramite imprese esercenti il trasporto sono da assoggettare regolarmente al tributo, in quanto i trasporti stessi non sono inquadrabili tra quelli pubblici di cui all'art. 10, n. 14, del menzionato DPR n. 633 del 1972.

Tale conclusione origina dal principio affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, la quale con sentenza n. 2387 del 23 ottobre 1987 - 10 marzo 1988 ha precisato che la nozione di "trasporto pubblico" contenuta nel citato art.10 del D.P.R. n.633 del 1972 e' usata, "secondo la comune e

normale accezione, per identificare tutti i mezzi di comunicazione fruibili indistintamente da chi ne faccia richiesta, in contrapposizione a quelli apprestati per la singola persona o gruppi predeterminati di persone".

In sostanza si e' ritenuto che il trasporto di persone appartenenti a determinate categorie (operai, anziani, alunni, ecc.) e' da considerare "trasporto pubblico" solo quando e' fruibile da tutti gli appartenenti ad una determinata categoria, mentre e' da considerare "trasporto privato" quando e' carente il presupposto della possibile fruizione del servizio stesso da parte della generalita' degli appartenenti alla categoria.

Per quanto concerne, in particolare, il trasporto degli alunni della scuola dell'obbligo e della scuola materna si chiarisce che l'art.12 bis della legge 19 marzo 1993, n.68 che ha convertito il decreto-legge 18 gennaio 1993, n.8, recante disposizioni urgenti in materia di finanza derivata e di contabilita' pubblica, ha previsto che esso e' considerato trasporto pubblico urbano di persone ai sensi e per gli effetti dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26.10.1972, n.633.

Con riferimento a tale disposizione si ritiene utile precisare che l'esenzione dall'imposta, che ha carattere oggettivo, si rende applicabile in via generale a tutti i trasporti effettuati nei confronti degli alunni della scuola materna e dell'obbligo, ritenendovisi compresi anche quelli relativi a gite ricreative, a trasporti con destinazione ad impianti sportivi, ecc., sempreche' ricorra l'ulteriore condizione, prevista dallo stesso art.10, n.14, che il trasporto sia effettuato nel territorio di un comune o tra comuni non distanti fra loro oltre cinquanta chilometri.

3 - Compensi corrisposti ai revisori degli enti locali

L'art.5, primo comma, del D.P.R. n.633 del 26 ottobre 1972 prevede che per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorche' non esclusiva, di qualsiasi attivita' di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di societa' semplici o di associazioni senza personalita' giuridica, costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attivita' stesse.

Al successivo secondo comma viene stabilito, invece, che non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art.49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.597, (ora disciplinati dall'art.49 del D.P.R. 22/12/1986, n.917) rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attivita' di lavoro autonomo.

In relazione a tale disposizione si precisa che i compensi corrisposti ai revisori degli enti locali e aziende speciali, anche se nominati ai sensi dell'art.57 della legge 8 giugno 1990, n.142, ineriscono a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, con la conseguenza che le stesse vengono attratte nel campo di applicazione dell'IVA se poste in essere da soggetti che svolgono altra attivita' di lavoro autonomo con carattere di abitualita'.

4 - Servizi di pompe funebri e servizi cimiteriali

L'articolo 10, n.27, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, e successive modificazioni prevede l'esenzione dal tributo per "le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri".

In relazione a tale disposizione la scrivente ha piu' volte precisato, da ultimo con risoluzione n.551603 del 5 luglio 1989, che la stessa ha carattere oggettivo nel senso che l'esenzione torna applicabile ogni qualvolta vengono poste in essere "prestazioni di servizi di pompe funebri" a prescindere dalla natura giuridica dei soggetti intervenuti nel rapporto tributario. Conseguentemente anche le prestazioni di servizi di pompe funebri rese da imprese del settore nei confronti di altra impresa esercente analoga attivita' realizzano la fattispecie di esenzione prevista dalla norma in commento.

Sono, invece, da assoggettare all'IVA in base all'aliquota loro propria le cessioni di singoli beni da chiunque effettuate, atteso che queste operazioni negoziali non rientrano nella previsione oggettiva della norma.

Per quanto concerne, poi, il trattamento ai fini IVA applicabile ai servizi prestati nell'ambito cimiteriale, quali ad

esempio le inumazioni, tumulazioni, esumazioni, traslazioni di salme ecc. si chiarisce che gli stessi esulano dal campo di applicazione dell'IVA in quanto, resi dai Comuni nella veste di pubblica autorità, non realizzano il requisito dell'esercizio di attività commerciale prescritto dall'articolo 4, primo comma, del D.P.R. n.633 del 1972, per l'assoggettamento al tributo delle relative operazioni.

Analoga disciplina si rende applicabile ai servizi di cremazione resi ai sensi dell'art.12, comma 4 della legge 29 ottobre 1987, n.440 di conversione del D.L. 31 agosto 1987, n.359, anche se eseguiti nei confronti di comuni sprovvisti dell'impianto di cremazione.

Ovviamente, rimane assoggettato all'imposta con l'aliquota ordinaria il corrispettivo riconosciuto dal Comune all'eventuale concessionario cui il Comune stesso abbia affidato il servizio di cremazione o i servizi prestati nell'ambito cimiteriale.

Cio' in quanto, mentre può considerarsi rientrante nell'attività non commerciale il rapporto che si instaura tra l'ente locale e l'utente del servizio, altrettanto non può dirsi nel rapporto che si instaura con il concessionario il quale svolge attività di carattere commerciale.

Rientrano, invece, nel campo di applicazione dell'IVA i servizi concernenti la manutenzione delle tombe, l'illuminazione elettrica con lampade votive e in genere tutti gli altri servizi disciplinati da disposizioni di natura privatistica.

#### 5 - Locazione di beni immobili

Con la circolare n.32 del 21 giugno 1991 la scrivente ha precisato che l'attività svolta da enti non commerciali concernente locazioni di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo.

Infatti l'utilizzazione di tali beni, finalizzata alla riscossione di canoni, concretizza solo una modalità di godimento di beni patrimoniali e non l'esercizio di impresa, neppure nei sensi previsti nel quarto comma dell'articolo 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, non configurando la fattispecie svolgimento di attività commerciale.

Restano, naturalmente, soggette al tributo le locazioni di beni immobili poste in essere nell'ambito di altre attività esercitate, qualificabili attività di impresa, come del resto già precisato con la circolare n.36 del 22 luglio 1989.

E' stato, altresì, affermato che anche le cessioni di immobili poste in essere dai medesimi soggetti non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA allorché gli immobili stessi abbiano natura strumentale per l'esercizio di attività istituzionali.

Peraltro, la esistenza anche di una apposita struttura organizzata di persone e di beni nell'ambito dell'ente locale, con compiti di amministrazione del proprio patrimonio immobiliare, non può conferire all'attività stessa natura commerciale, in quanto trattasi pur sempre di attività strumentale per conseguire la naturale fruttuosità degli immobili.

Si fa presente, tuttavia, che l'acquisto o la costruzione di immobili o strutture da utilizzare in attività commerciali, quali ad esempio centri commerciali, farmacie comunali o rurali ecc. conferiscono all'ente il diritto di detrazione alle condizioni di cui all'art.19 del D.P.R. n.633/72 della relativa imposta assolta per rivalsa, e la loro eventuale locazione o cessione configura operazioni rilevanti ai fini IVA. Anche la successiva destinazione ad attività istituzionali di immobili o strutture che erano stati già acquisiti nell'ambito di attività commerciali evidenziano presupposti impositivi in quanto si concretizza, in tale ipotesi, la destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, fattispecie questa disciplinata dall'art.2, secondo comma, n.5) del ripetuto decreto presidenziale n.633/72.

#### 6 - Prestazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani

L'articolo 10, n.17) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, prevede l'esenzione dall'IVA per "le prestazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani".

La disposizione di esenzione contenuta nel cennato articolo 10, come già precisato con risoluzione n.430252 del 28.12.1991, ha carattere oggettivo, nel senso che l'esenzione si applica ogni qualvolta vengono contrattualmente dedotte le indicate prestazioni a nulla rilevando che un

ente pubblico territoriale sia parte o meno del rapporto contrattuale.

Nella cennata previsione agevolativa non rientrano, invece, le prestazioni aventi per oggetto lo sgombero della neve dal suolo pubblico o da aree soggette ad uso pubblico, la pulizia di cantine, il trasporto dei liquami, l'espurgo di pozzi neri, la pulizia dei cassonetti commissionata separatamente dal contratto di raccolta.

Si ritiene, invece, che ai sensi delle disposizioni recate dagli articoli 2 e 3 del DPR 10 settembre 1982, n. 915, rientrano nella cennata disposizione di esenzione oltre alle prestazioni di smaltimento di rifiuti urbani cui devono obbligatoriamente provvedere i comuni, specificatamente indicati nel terzo comma del citato art. 2, anche le prestazioni di raccolta, trasporto e smaltimento di residui di attivita' agricole artigianali, commerciali, e di servizi non speciali in quanto assimilati a rifiuti solidi urbani, nonche' le prestazioni di smaltimento dei rifiuti speciali costituiti dai residui dell'attivita' di trattamento di rifiuti e dai residui della depurazione degli affluenti, qualora i rifiuti stessi derivino dalla depurazione di acque di scarico urbane o dallo smaltimento dei rifiuti urbani.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di curare la massima diffusione del contenuto della presente circolare.