

RISOLUZIONE N. 139/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 dicembre 2010

OGGETTO: Interpello - articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento tributario ai fini IVA dei canoni percepiti da un Comune per la concessione in uso a terzi di impianti pubblicitari

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Comune di ... riferisce di essere “*proprietario, nell’ambito del suo territorio e delle tipologie previste dal proprio «Regolamento per la disciplina degli impianti pubblicitari su aree pubbliche o di uso pubblico e su aree private e per la disciplina delle pubbliche affissioni»*” (di seguito Regolamento), fra gli altri, dei seguenti impianti pubblicitari:

- lotto di n. 228 impianti (costituito da n. 80 poster e n. 148 standardi) qualificati quali impianti pubblicitari per l’“*affissione diretta*” ai sensi dell’articolo 57 del citato Regolamento comunale;
- lotto di n. 91 impianti qualificati come “*impianti pubblicitari di servizio*” ai sensi dell’articolo 10 del predetto Regolamento, “*costituiti da pensiline attesa bus*”.

Il Comune istante, in merito ai predetti lotti di impianti pubblicitari, fa presente di voler porre in essere, rispettivamente, le iniziative di seguito indicate.

A) Lotto di n. 228 impianti per l'affissione diretta.

L'ente istante, mediante l'indizione di apposita gara, intende affidare in concessione la gestione di detti impianti con la previsione del pagamento di un canone annuo a carico del concessionario, il cui importo previsto a base d'asta è pari a *“€ 229.000,00 più IVA se dovuta”*.

Nell'ambito del rapporto tra il Comune istante e il concessionario, che sarà regolato da apposita *“concessione-contratto”*, il concessionario assumerà l'obbligo *“di sostituire integralmente alcuni poster”* e *“di installare nuovi manufatti aventi le medesime dimensioni di quelli esistenti e con determinate caratteristiche tecniche”* nonché l'obbligo *“di applicare una targhetta metallica sul palo di sostegno di ciascun impianto (...)”* che *“resterà affissa anche dopo la riconsegna degli impianti al termine della concessione”*.

Secondo quanto riferito dal Comune istante, l'importo dei lavori sopra indicati, *“risultante dalla fattura che verrà emessa dal concessionario (...) nei confronti del Comune”* stesso, *“sarà riconosciuto a scomputo del canone di concessione per un importo massimo di € 163.000,00 (IVA compresa)”*.

B) Lotto di n. 91 impianti pubblicitari di servizio.

L'ente istante ha previsto la concessione in gestione di detti impianti mediante determinazione dirigenziale n. ... del ... giugno 2010 alla quale dovrà seguire la stipula della concessione-contratto.

Per tale concessione è previsto il pagamento, a carico del concessionario, di *“un canone annuo di Euro 16.380,00 per il 2010, oltre ad un'indennità di occupazione di pari importo per il 2009”*.

Quanto sopra rappresentato il Comune interpellante chiede di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile ai canoni di concessione previsti relativamente alle fattispecie descritte sub A) e B).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

Il Comune di ... osserva che l'utilizzo *“di impianti del patrimonio indisponibile del Comune adibiti all'attività pubblicitaria mediante affissioni dirette”* (fattispecie sub A) e *“di impianti di servizio recanti spazi pubblicitari”* (fattispecie sub B) è soggetto alla disciplina recata dal decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, nonché dal Regolamento comunale sugli impianti pubblicitari e pubbliche affissioni, i quali stabiliscono, al riguardo, *“limitazioni, vincoli e obblighi circa le modalità di effettuazione”*.

Il Comune istante fa presente, inoltre, di essere *“tenuto a vigilare sulla corretta osservanza delle disposizioni legislative e regolamentari riguardanti l'effettuazione della pubblicità”* e riferisce che alle *“violazioni di dette disposizioni conseguono sanzioni amministrative”*.

Lo stesso Comune sottolinea, altresì, che, pur stipulando, in relazione alle concessioni in argomento, atti definiti *“concessione-contratto”*, disciplinanti le *“reciproche obbligazioni intercorrenti tra le parti contraenti”*, il rapporto con il concessionario *“è fortemente caratterizzato dall'esercizio di poteri unilaterali”* da parte del Comune concedente quali, ad esempio, quelli in tema di controllo dei messaggi pubblicitari e di revoca della concessione.

In base alle argomentazioni sopra svolte, l'ente interpellante è dell'avviso che l'attività di concessione in uso di n. 228 impianti pubblicitari per l'affissione diretta (fattispecie sub A) e di n. 91 impianti pubblicitari di servizio (fattispecie sub B) sia dallo stesso svolta in *“veste di pubblica autorità”* e che detta attività non determini distorsioni di concorrenza.

Il Comune di ... ritiene, quindi, che l'attività di concessione in argomento non rientri nel campo di applicazione dell'IVA e che, pertanto, gli importi che lo stesso riceverà dai concessionari a titolo di canoni annui di concessione non dovranno essere assoggettati a tale imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si precisa, in via preliminare, che con il quesito prospettato il Comune di ... intende conoscere, in sostanza, se lo svolgimento dell'attività di affidamento in gestione degli impianti pubblicitari oggetto del presente interpello integri o meno, per lo stesso Comune, il presupposto soggettivo di applicazione dell'IVA e, in particolare, se ricorrano, per l'esercizio di tale attività, i caratteri della pubblica autorità.

Al riguardo, si fa presente che la Direttiva CE del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 112 (con la quale è stata operata la rifusione della Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 388), in merito alle attività svolte da enti di diritto pubblico, stabilisce, all'articolo 13, paragrafo 1 (già articolo 4, paragrafo 5, della Direttiva CEE n. 388), che detti enti, fra i quali sono ricompresi i comuni, non sono soggetti passivi ai fini IVA per le “*attività od operazioni*” poste in essere dagli stessi in veste di “*pubbliche autorità*”, ad eccezione dell'ipotesi in cui il loro mancato assoggettamento all'imposta provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Lo stesso articolo 13, paragrafo 1, della citata Direttiva n. 112 del 2006, prevede, inoltre, che gli enti pubblici sono considerati in ogni caso soggetti passivi se svolgono le attività indicate nell'Allegato I alla medesima Direttiva, qualora le stesse non siano trascurabili.

In merito alla condizione che l'ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità, come precisato più volte in precedenti documenti di prassi (cfr. risoluzioni n. 352/E del 5 dicembre 2007, n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 122/E del 6 maggio 2009) occorre far riferimento ai chiarimenti formulati, in proposito, dalla Corte di Giustizia CE secondo la quale non assumono rilievo, al riguardo, l'oggetto o il fine dell'attività svolta dal medesimo ente pubblico né l'appartenenza dei beni dallo stesso eventualmente utilizzati al demanio o al patrimonio dell'ente (cfr. sentenza Corte di Giustizia CE 14 dicembre 2000, causa C-446/98).

La Corte precisa, infatti, che il non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici dipende dalle “*modalità di esercizio delle attività*” rese dagli stessi enti e, in particolare, dalla circostanza, valutata con riferimento al regime giuridico applicato in base al diritto nazionale, che detti enti agiscano in quanto soggetti di diritto pubblico o in quanto soggetti di diritto privato.

In sostanza, è necessario verificare se il rapporto fra l'ente pubblico e il soggetto con il quale detto ente opera sia caratterizzato “*dall'esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale, le reciproche posizioni soggettive*” (cfr. risoluzioni n. 348/E del 2008 e n. 122/E del 2009).

Quanto sopra rappresentato, con riferimento alle fattispecie oggetto di interpello, al fine di verificare la ricorrenza o meno del carattere di pubblica autorità dell'attività posta in essere dal Comune istante, occorre esaminare, con riferimento ad ambedue le fattispecie prospettate dall'ente interpellante, i profili che contraddistinguono il rapporto tra detto ente e i soggetti affidatari della gestione degli impianti pubblicitari sulla base degli elementi desumibili dall'istanza e dalla documentazione allegata.

A) Concessione in uso di n. 228 impianti per l'affissione diretta.

La determinazione dirigenziale n. ... del ... aprile 2010 di approvazione del bando di gara, del capitolato speciale e dello schema di concessione-contratto per la concessione in gestione degli impianti pubblicitari in argomento prevede:

- la stipula, tra il Comune di ... ed il concessionario, di un atto bilaterale denominato “*contratto di concessione*” avente ad “*oggetto la concessione in uso di impianti di proprietà comunale per l'attività pubblicitaria mediante affissioni dirette*” per la durata di tre anni;
- l'obbligo del concessionario di pagare un canone annuo di concessione il cui importo a base d'asta è pari a “*Euro 229.000,00 (più I.V.A. se dovuta)*”;

- l'obbligo del *“concessionario (...) di sostituire n. 62 poster esistenti ed installare n. 228 targhette metalliche su tutti gli impianti oggetto della concessione”* la cui spesa *“sarà sostenuta dal concessionario medesimo e, successivamente, scomputata dal canone di concessione annuo (...) fino ad un importo totale massimo di Euro 163.000,00 IVA compresa”*.

Dall'esame di tale documento emerge che il rapporto tra il Comune di ... e il concessionario degli impianti pubblicitari di cui trattasi – caratterizzato dall'assunzione di reciproche obbligazioni in capo alle parti – troverà regolamentazione sulla base di una pattuizione bilaterale costituente, nel complesso, una disciplina delle modalità di svolgimento dell'attività secondo moduli propri degli operatori economici privati che, come tale, sembra escludere il carattere di pubblica autorità di detta attività.

In ragione delle modalità di svolgimento, consistenti nel compimento di una serie coordinata di atti economici, nonché delle dimensioni e della rilevanza economica complessiva dell'attività svolta dal Comune istante, si ritiene che la stessa assuma i caratteri di attività commerciale ai sensi dell'articolo 4, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (per la nozione di attività commerciale, cfr. risoluzioni n. 286/E datata 11 ottobre 2007, n. 348/E del 2008, n. 122/E del 2009, n. 169/E del 1° luglio 2009 e n. 27/E del 1° aprile 2010).

Detta attività, pertanto – contrariamente a quanto sostenuto dall'ente interpellante – rientra nel campo di applicazione dell'IVA e, conseguentemente, il canone annuo di concessione percepito dal Comune di ... dovrà essere assoggettato ad imposta secondo le disposizioni di cui al DPR n. 633 del 1972.

Si precisa, infine, che rientra nel campo di applicazione dell'IVA – come ritenuto, peraltro, dallo stesso Comune istante – anche la prestazione di servizi (interventi di sostituzione di poster e di applicazione di targhette metalliche) che il concessionario si impegna a fornire a detto Comune.

B) Concessione in uso di n. 91 impianti pubblicitari di servizio.

Dall'analisi della determinazione dirigenziale n. ... del ... giugno 2010 e del relativo schema di concessione-contratto emerge che:

- *“il Comune di ... (...) concede alla Società ALFA S.p.A. l'uso delle (...) pensiline attesa bus con spazi pubblicitari per attività pubblicitaria mediante affissioni dirette”* per la *“durata di anni 1 (uno) a decorrere dal 01/01/2010 fino al 31/12/2010”* (cfr. artt. 2 e 3 dello schema di concessione-contratto);
- il concessionario assume l'obbligo di pagare un *“canone annuo per la concessione delle pensiline attesa bus (...) pari a Euro 16.380,00 (...)”* (cfr. art. 4 dello schema di concessione-contratto).

Nelle more della stipulazione del contratto di concessione in uso la società ALFA SPA ha chiesto al Comune di poter utilizzare, già a partire dall'anno 2009, le strutture pubblicitarie in argomento, pagando, anche per tale periodo, un canone annuo, qualificato quale *“indennità di occupazione”*, di importo pari a quello previsto, per l'anno 2010, nello schema di concessione-contratto (cfr. determinazione dirigenziale n. 827 del 25 giugno 2010).

Dall'esame della documentazione sopra citata emerge che il rapporto tra il Comune di ... e ALFA SPA – pur presentando, come sottolineato dal Comune istante, in considerazione della rilevanza pubblicistica dell'utilizzo di spazi pubblicitari, alcuni profili amministrativi specie in fase di controllo e sanzionatoria – troverà regolamentazione sulla base di pattuizioni bilaterali che costituiscono nel complesso una disciplina delle modalità di svolgimento dell'attività secondo moduli propri degli operatori economici privati, caratterizzata dall'assunzione di reciproche obbligazioni in capo alle parti.

Si segnala, in particolare, che tra le facoltà previste in favore del Comune di ... nello schema di concessione-contratto, si rinvencono pattuizioni tipiche dei rapporti negoziali di carattere privatistico quali, ad esempio, la facoltà di risoluzione del contratto, previa costituzione in mora del concessionario, in caso di

inadempimento dell'obbligo di corresponsione del canone (cfr. art. 4), l'onere del preavviso in caso di esercizio del diritto di recesso dal contratto (cfr. art. 10) e il diritto di pretendere il pagamento di una penale in caso di ritardo nella restituzione dei beni oggetto di affidamento (cfr. art. 12).

Ciò posto, esclusa la ricorrenza dei caratteri della pubblica autorità dell'attività svolta dal Comune istante, si richiamano le considerazioni svolte in merito alla fattispecie sub A) per quanto attiene alla ricorrenza, anche nell'ipotesi in esame, del carattere commerciale di detta attività.

Conseguentemente, si ritiene che la concessione in uso degli impianti pubblicitari di cui trattasi rientri nel campo di applicazione dell'IVA e che, conseguentemente, i relativi canoni concessori assumano rilevanza agli effetti del tributo, anche relativamente agli importi previsti per l'anno 2009 e qualificati come *“indennità di occupazione”*.

Per completezza, si precisa che il Comune di ... non ha posto alcun dubbio interpretativo in ordine al trattamento fiscale del rapporto – la cui esistenza emerge, peraltro, incidentalmente solo dall'esame della documentazione allegata – in precedenza intercorso tra detto Comune e la società ALFA SPA (e venuto a scadenza il 31 dicembre 2008) relativo alla concessione in favore della predetta società del diritto di occupare spazi ed aree pubbliche del territorio comunale con le n. 91 pensiline attesa bus di cui trattasi nonché al trasferimento al Comune di detti impianti previsto al termine della stessa concessione di occupazione.

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

IL DIRETTORE CENTRALE