



Agenzia delle Entrate

Roma, 12 marzo 2004

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Istanza di interpello - I.V.A. - Affidamento in concessione del servizio di organizzazione e gestione della sosta regolamentata a pagamento - WY S.p.A.

Quesito

Con istanza presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, WY S.p.A. (di seguito, in breve, "WY"), in persona del proprio legale rappresentante, ha chiesto delucidazioni circa il corretto inquadramento, ai fini IVA, dell'affidamento in concessione - ad opera del Comune di - del servizio relativo all'organizzazione e alla gestione della sosta regolamentata a pagamento su sede stradale, nelle infrastrutture e nei parcheggi d'interscambio.

WY - oltre alla propria attività principale - esercita una serie di servizi connessi all'attività di trasporto ed alla mobilità in genere, ivi compresa l'attività di sosta e parcheggi per conto di enti pubblici e privati.

Con delibere della Giunta comunale n. 3216 del 3 novembre 1998 e del Consiglio comunale n. 113 del 9 ottobre 2000, il Comune di..., al fine di uniformare il sistema della sosta su tutto il territorio cittadino, ha introdotto nuove modalità di gestione del servizio di sosta regolamentata in tutte le aree (demaniale e patrimoniale) pubbliche adibite a parcheggio a pagamento su sede stradale, nelle infrastrutture della sosta e nei parcheggi d'interscambio.

In forza di tali delibere, detto Comune, ritenendo indispensabile superare il regime allora corrente della doppia assegnazione, nonché individuare un unico soggetto interlocutore, ha affidato in concessione ad WY l'organizzazione e la gestione del servizio di sosta in tutte le predette aree.

Le citate delibere hanno, altresì, disposto:

- la revoca delle concessioni all'epoca gestite da soggetti diversi rispetto ad WY(i Consorzi di Cooperative di posteggiatori);
- la contestuale assegnazione ad WY delle aree oggetto di revoca.

Al fine di garantire i livelli occupazionali del personale in carico presso detti Consorzi, è stato espressamente previsto che WY, in qualità di soggetto subentrante nella gestione del servizio, si avvalga della collaborazione di detti soggetti, riconoscendo loro un compenso stabilito in percentuale (30 per cento) degli introiti conseguiti nelle aree in cui tale personale risulta utilizzato.

Il servizio di gestione della sosta affidato ad WY consiste, più in dettaglio, nello svolgimento e attuazione di tutte le attività ad esso connesse, quali:

- le eventuali opere di sistemazione delle aree di sosta e dei parcheggi d'interscambio;
- l'adeguamento della relativa segnaletica;
- le campagne di comunicazione;
- la pulizia;
- la sorveglianza;
- la distribuzione dei biglietti necessari per usufruire della sosta;
- l'incasso dei relativi corrispettivi;
- la manutenzione ordinaria degli spazi.

In cambio dell'affidamento in concessione del servizio di gestione della sosta, è previsto, a carico di WY, un canone annuo di gestione pari al 30 per cento dei corrispettivi complessivamente incassati (al netto dell'IVA).

Con successiva delibera del Consiglio comunale n. 49 del 21 luglio 2003, è stata, inoltre, stabilita (a far data dal 1 gennaio 2003) un'integrazione del compenso dovuto all'Amministrazione comunale, in misura pari alla differenza

tra il corrispettivo percepito da detti Consorzi con il nuovo criterio di ripartizione (per scaglioni) e quello che i medesimi soggetti avrebbero percepito con il precedente criterio di ripartizione (su base percentuale).

Ciò premesso, WY chiede di conoscere se la descritta prestazione di servizi rientri nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e se, pertanto, all'atto della corresponsione di detto canone debba farsi luogo all'applicazione di tale imposta (con conseguente rilascio di fattura da parte del Comune di ...).

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

WY ritiene che l'affidamento in gestione dell'attività di sosta a pagamento in tutto il territorio cittadino da parte del Comune di ... non sia configurabile quale attività posta in essere da quest'ultimo in veste di pubblica autorità, rappresentando, al contrario, un'attività commerciale svolta da detto ente, da assoggettare, pertanto, ad IVA.

Ciò, ad avviso dell'istante, sarebbe avvalorato dalla considerazione delle seguenti circostanze:

- i) l'affidamento della gestione è regolamentato da apposita convenzione sottoscritta dal Comune di e da WY, convenzione che assume carattere privatistico;
- ii) l'ambito territoriale della convenzione non è circoscritto ad una piccola area di sosta o ad un parcheggio multipiano di modesta entità, ma comprende l'insieme di tutte le aree di sosta e di tutti i parcheggi di proprietà del Comune di.... (il non assoggettamento ad IVA del canone annuo di gestione percepito dal Comune di si tradurrebbe, pertanto, in una notevole "distorsione alla concorrenza");
- iii) l'attività svolta dal concessionario è di tipo complesso, non essendo limitata alla mera riscossione del corrispettivo per il parcheggio, ma avendo ad oggetto l'intera organizzazione (anche di tipo funzionale) del servizio di sosta a pagamento, ivi compresa l'attività di posa/rifacimento

segnaletica, realizzazione delle campagne comunicative e pubblicitarie, pulizia, sorveglianza, gestione della tariffa tramite sistemi di biglietteria innovativi (di tipo magnetico-elettronico), ecc..

WY ritiene, pertanto, che il descritto affidamento in gestione non rientri tra le attività poste in essere dal Comune di in veste di pubblica autorità e che, pertanto, il canone annuo di gestione a proprio carico sia da assoggettare ad IVA ad aliquota ordinaria.

Tenuto conto dell'ulteriore documentazione integrativa prodotta in data 14 novembre 2003 si esprime il seguente

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 4, secondo comma, n. 2), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 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, o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, 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”.

In ambito comunitario si è, dunque, ritenuto necessario operare una distinzione netta tra le attività poste in essere dall'ente nella qualità di pubblica autorità (che esulano dal campo di applicazione dell'IVA) e le attività inquadrabili nella nozione di attività commerciale o agricola, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo.

L'elemento a tal fine discriminante è stato, più precisamente, rintracciato nel carattere dell'autoritatività che connota le attività esercitate dagli enti pubblici *“in quanto pubbliche autorità”*.

In ordine alla corretta interpretazione del concetto di *“pubblica autorità”*, occorre necessariamente far riferimento al consolidato orientamento formulato in proposito dalla Corte di Giustizia, la quale ha più volte ribadito (tra l'altro, con la sentenza C-446/98 del 14 dicembre 2000, *Fazenda Pùblica / Camara Municipal do Porto*) 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 possa dirsi 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 al fine di stabilire se una determinata attività venga svolta da un Comune nella veste pubblicistico-autoritativa oppure in quella privatistico-commerciale, si rende necessario analizzare in concreto le modalità attraverso le quali la stessa viene resa.

Al riguardo la scrivente ha in passato ravvisato l'uso di poteri propri della pubblica autorità (escludendo, pertanto, la rilevanza ai fini IVA dell'attività svolta dal Comune) nelle seguenti ipotesi:

- attività di gestione di un parcheggio di proprietà comunale, affidata a terzi tramite concessione amministrativa e finalizzata, nel rispetto delle leggi vigenti che regolamentano il settore, alla tutela di interessi preminentemente pubblici (cfr. risoluzione n. 210/E del 14 dicembre 2001);
- attività di gestione di parcheggi, svolta direttamente e in via esclusiva dal Comune nell'ambito del territorio comunale, finalizzata, nel rispetto delle leggi vigenti che disciplinano il settore, alla tutela di interessi preminentemente pubblici (cfr. risoluzione n. 174/E del 6 giugno 2002).

Qualora, in altre parole, l'attività gestoria (indipendentemente dalla circostanza di un esercizio diretto da parte del Comune o di un affidamento in concessione a terzi) presenti natura essenzialmente pubblicistico-istituzionale, la stessa non concretizza "*esercizio d'impresa*" ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne la specifica fattispecie oggetto della presente istanza di interpello si fa presente che qualora la concessione del servizio di gestione delle aree pubbliche adibite (o da adibire) a parcheggio in sosta venga effettuata

con criteri meramente pubblicistico-istituzionali (implicanti, pertanto, l'utilizzo di poteri d'imperio in regime di diritto pubblico) la stessa, configurandosi quale attività di pubblica autorità nel senso sopra descritto, non rappresenterà 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 venga resa in regime di diritto privato alla stregua degli altri operatori economici, la stessa concretizzerà esercizio di attività d'impresa ai sensi dell'articolo 4, primo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, rientrando, pertanto, nel campo di applicazione del tributo con il conseguente assoggettamento ad IVA del relativo canone concessorio.

Ciò opportunamente premesso, si rileva che la soluzione prospettata dall'istante non appare corretta.

La soluzione del quesito posto dall'interpellante non può, come detto, prescindere dall'analisi dell'atto disciplinante l'affidamento del servizio di organizzazione e gestione della sosta a pagamento da parte del Comune di ad WY.

Dall'esame della documentazione prodotta dall'istante (in particolare della *“Convenzione per l'affidamento in concessione all'azienda speciale WY del servizio di organizzazione e gestione della sosta regolamentata a pagamento su sede stradale, nelle infrastrutture e nei parcheggi d'interscambio”*, allegato nr. 3) emerge che la convenzione stipulata tra il Comune di.... e WY, pur presentando natura negoziale, si inserisce in un più ampio contesto avente rilevanza pubblicistica.

Con specifico riferimento alle modalità di organizzazione e gestione dei servizi pubblici (locali), le amministrazioni locali, com'è noto, possono scegliere tra due formule alternative di gestione:

- 1) gestione diretta;
- 2) gestione indiretta.

Riguardo alla prima di esse (gestione diretta), l'ente locale può ulteriormente scegliere tra:

- 1.a) gestione in economia (nel caso in cui risulti in grado di organizzare e gestire il servizio con il proprio apparato di uffici e mezzi);
- 1.b) costituzione di un apposito ente economico strumentale (l'azienda speciale) cui affidare l'organizzazione e la gestione del servizio, conservando sullo stesso poteri di indirizzo e controllo.

Riguardo all'alternativa *sub 2* (gestione indiretta), l'ente locale può, parimenti, scegliere tra due modelli alternativi:

- 2.a) costituzione di una società di capitali a partecipazione pubblica (cd. società "mista");
- 2.b) affidamento in concessione a terzi.

Nel caso di specie, l'ente locale ha optato per tale ultima alternativa, conferendo il servizio di sosta a pagamento in concessione ad WY, affinché quest'ultima lo gestisca in sua vece per un tempo limitato ed in presenza di un adeguato controllo da parte dello stesso ente concedente.

L'accordo concluso tra le parti è, pertanto, inquadrabile nella categoria dei contratti ad oggetto pubblico, caratterizzandosi per l'incontro e la commistione tra provvedimento amministrativo e contratto in relazione a materie di carattere ed interesse pubblicistico.

Ciò discende, *in primis*, dalla considerazione della natura della funzione oggetto della concessione: la convenzione citata, infatti, si preoccupa di "*garantire al concessionario il diritto di esercitare la pubblica funzione nascente dalla presente concessione*" (cfr. articolo 7 della Convenzione tra WY e Comune di ...).

Nel corso del periodo di validità della concessione il Comune concedente continua, inoltre, a mantenere penetranti poteri autorizzativi, relativamente, tra l'altro, "*alla installazione e manutenzione della segnaletica identificativa e di indirizzamento ai parcheggi*", nonché a "*qualsiasi modifica, innovazione o*

trasformazione nelle aree oggetto dell'affidamento, compresa la chiusura delle stesse" (cfr. articolo 4 della Convenzione tra WY e Comune di

L'ente concedente si riserva, tra l'altro, la facoltà di sospensione temporanea, (totale o parziale) del servizio affidato in concessione, *"per sopraggiunte esigenze connesse all'adozione di una diversa disciplina del traffico, per motivi di pubblico interesse ovvero per modificazioni che dovessero intervenire nella vigente legislazione in materia"*. In ciascuna di tali ipotesi *"la WY non potrà richiedere alcun indennizzo"* (cfr. articolo 10 della Convenzione tra WY e Comune di ...).

La determinazione delle tariffe per la sosta è, altresì, riservata all'Amministrazione comunale che provvederà con apposito *"atto deliberativo così come previsto dalla normativa vigente, previo accordo con il gestore"* (cfr. articolo 8 della Convenzione tra WY e Comune di

Il saldo di gestione risultante dall'insieme delle attività di sosta e di parcheggio è, infine, di spettanza dell'Amministrazione comunale (cfr. le delibere della Giunta Comunale di..... del 3 novembre 1998 e del Consiglio Comunale di del 9 ottobre 2000).

Ne consegue che l'affidamento in concessione ad opera del Comune di non configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA, essendo attuato nell'ambito di un regime giuridico implicante l'uso di poteri di carattere autoritativo.

La corresponsione del canone annuo di gestione non dovrà, pertanto, essere assoggettata ad IVA ed il Comune di non dovrà emettere fattura al riguardo.

Si sottolinea che la mancata rilevanza ai fini IVA del descritto rapporto convenzionale non dà luogo ad alcuna ipotesi di distorsione concorrenziale, atteso che, nel caso di specie, l'affidamento in gestione presenta carattere onnicomprensivo, avendo ad oggetto *"tutte le aree del demanio stradale adibite alla sosta regolamentata pagamento"*, nonché *"tutte le aree del patrimonio comunale già adibite a sosta regolamentata a pagamento e quelle che*

eventualmente saranno individuate” (cfr. articolo 2 della Convenzione tra WY e Comune di

Inoltre, l'affidamento ad WY del servizio di gestione ed organizzazione della sosta su tutto il territorio cittadino avviene previa revoca - e contestuale consegna ad WY - delle concessioni delle aree pubbliche adibite a parcheggi a pagamento precedentemente assegnate ai Consorzi di cooperative di posteggiatori (cfr. le premesse alla delibera del Consiglio Comunale didel 9 ottobre 2000 e alla Convenzione tra WY e Comune di ...).

L'affidamento in gestione a favore di WY è, in altre parole, previsto in via esclusiva e, pertanto, in modo tale da escludere la possibile presenza di ulteriori concessionari privati nei cui confronti possano insorgere eventuali problemi di ostacoli alla libera concorrenza.