

Roma, 10 agosto 2007

OGGETTO: IVA. Esercizio del diritto di detrazione relativo alla costruzione di un edificio adibito a mensa scolastica.

QUESITO

Il Comune di ha fatto presente di aver gestito direttamente il servizio di mensa scolastica fino all'anno scolastico 2005/2006 con il sistema dei buoni mensa e di aver considerato rilevante agli effetti dell'IVA dette operazioni.

Il medesimo ente, altresì, ha precisato che, a decorrere dall'anno scolastico 2006/2007, la gestione della mensa è stata affidata ad un'impresa, che provvede a incassare la quota a carico degli utenti e ad addebitare al comune il rimanente costo.

In proposito, il comune interpellante evidenzia che tale attività non viene considerata rilevante ai fini dell'IVA.

Con la nuova gara di aggiudicazione del servizio di mensa scolastica, avente decorrenza settembre 2007, il Comune richiederà la corresponsione di un canone per la concessione dei locali.

Inoltre, nel 2005 l'ente locale aveva appaltato la costruzione (tuttora in corso) di un nuovo edificio da adibire a mensa, pagando le relative fatture in base agli stati di avanzamento dei lavori.

Tutto ciò premesso, il comune istante chiede se sia detraibile, nel rispetto del termine biennale previsto dall'articolo 19, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'IVA assolta per la costruzione della nuova mensa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

Il Comune ritiene di poter esercitare il diritto di detrazione dell'imposta assolta per la costruzione del nuovo edificio, dal momento che il servizio mensa ha assunto rilevanza commerciale fino all'anno scolastico 2005/2006 e mantiene tale rilevanza nell'anno scolastico 2007/08.

A questo proposito l'ente locale precisa che assolverà gli obblighi di registrazione delle fatture passive nei termini di cui all'articolo 25, del citato d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 4, quarto comma, del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, tra l'altro, che per gli enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le operazioni fatte nell'esercizio di attività commerciale. Con il successivo quinto comma del medesimo articolo 4, viene previsto che tra le attività considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, devono ricomprendersi anche quelle relative alla "gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazioni di pasti".

Al riguardo, il numero 37), parte seconda della Tabella A, allegata al citato d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento, tra le altre, alle somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado. Con l'articolo 43 della legge 21 novembre 2000, n. 342 è stato previsto che rientrano nel predetto n. 37) anche le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dagli enti locali nelle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle scuole materne e negli asili nido.

Relativamente all'esercizio del diritto di detrazione, l'articolo 19, primo comma del d.P.R. n. 633 1972, prevede, tra l'altro, che "per la determinazione dell'imposta dovuta ... , è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. ... ”.

L'articolo 19-ter del richiamato d.P.R. n. 633, dispone che per gli enti non commerciali è ammessa in detrazione, ai sensi degli articoli precedenti, unicamente l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali e il suddetto diritto è riconosciuto sempre che la medesima attività commerciale venga gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli articoli 20 e 20-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Ai sensi dello stesso articolo 19-ter, la detrazione, inoltre, non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenta irregolarità tali da renderla inattendibile e, con riferimento ad alcuni enti, tra cui i comuni, la suddetta contabilità separata è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto. Con riferimento alle modalità di esercizio del diritto di detrazione, la circolare n. 328 del 24 dicembre 1997, esplicativa delle disposizioni introdotte in materia di IVA dal decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, ha precisato, tra l'altro, che lo stesso sorge fin dal momento dell'acquisizione dei beni e servizi, nel senso che il contribuente non deve attendere l'utilizzazione degli stessi nella propria attività per stabilire se gli compete e possa o meno esercitare tale diritto, essendo "a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano afferenti, cioè destinati ad essere

utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione. Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente.”.

Riguardo alla fattispecie prospettata, il Comune di ..., durante l'anno 2005, ha appaltato la costruzione dell'immobile adibito a mensa scolastica con relativo pagamento delle fatture connesse agli stati di avanzamento dei lavori.

Il costruendo immobile sarà dato in concessione, a fronte di uno specifico canone, al soggetto a cui sarà affidato il servizio di mensa.

Pertanto, affinché possa esercitarsi il diritto di detrazione dell'imposta occorre che il bene sia destinato ad essere utilizzato nell'ambito di un'attività commerciale. Detto diritto, come previsto dal citato articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Inoltre, affinché l'ente interpellante possa legittimamente effettuare la detrazione si richiede che l'attività commerciale effettuata dallo stesso sia gestita separatamente dalla propria attività istituzionale, come disposto dal richiamato articolo 19 del d.P.R. n. 633.

Nel caso di specie, l'ente interpellante, nel periodo in cui ha appaltato i lavori per la costruzione dell'immobile adibito a mensa scolastica, esercitava direttamente il servizio di mensa che, come in precedenza considerato, costituisce un'attività comunque commerciale agli effetti dell'IVA.

In conclusione, deve ritenersi che il comune interpellante, qualora intenda destinare (e di fatto andrà a destinare) il costruendo immobile ad attività commerciale (quale risulta essere, in ogni caso, la gestione della mensa scolastica), lo stesso può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per rivalsa sulle prestazioni di servizi relative alla costruzione dell'immobile. Tale diritto, in ogni caso, può essere esercitato al più tardi nei due anni successivi

a quello in cui lo stesso è sorto, ai sensi dell'articolo 19, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

La soluzione prospettata presuppone che l'immobile sia strumentale all'attività commerciale esercitata e che, inoltre, la medesima attività venga gestita, da parte dell'ente locale, con contabilità separata come previsto dal citato articolo 19-ter del d.P.R. n. 633.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.