



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI SICILIA

SEZIONE 14

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	AMALFI	FABRIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	GENNARO	IGNAZIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	JANNELLI	LORENZO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3740/2012  
depositato il 29/06/2012

- avverso la sentenza n. 677/2011 Sez:7 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di AGRIGENTO  
contro:

**difeso da:**  
VITELLO AVV.DANIELE  
VIA AGRIGENTO N.14 92014 PORTO EMPEDOCLE

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AGRIGENTO

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RJ006VS01533/2010 IRPEF-ADD.REG. 2004  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RJ006VS01533/2010 IRPEF-ADD.COM. 2004  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RJ006VS01533/2010 IRPEF-RED.CAP. 2004  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RJ006VS01533/2010 IVA-OP.IMPONIB. 2004

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 3740/2012

UDIENZA DEL

18/04/2017 ore 09:30

N°

1775/16/17

PRONUNCIATA IL:

18/04/2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

15/05/2017

Il Segretario



IL SEGRETARIO  
Assistente Tributaria  
(Reg. M. Vito Monello)

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il Comune di \_\_\_\_\_ impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento un avviso di accertamento (meglio distinto in atti) per l'anno 2004 emesso dall'Agenzia delle Entrate di Agrigento a seguito di pvc della Guardia di Finanza.

Quest'ultimo atto era stato redatto a conclusione di una verifica fiscale eseguita dai militari nei confronti del citato Ente su segnalazione del Commissario Straordinario del predetto Comune, con riguardo alla gestione della discarica per rifiuti solidi urbani di contrada \_\_\_\_\_

I militari nel corso della propria verifica acquisivano, in più riprese, presso gli Uffici del Comune la documentazione riguardante le annualità dal 2002 al 2008.

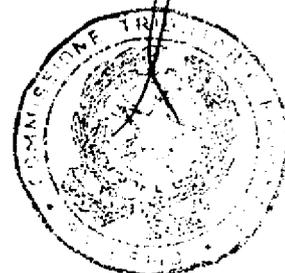
Con riferimento all'anno 2004 l'Amministrazione Finanziaria contestava (asserite) violazioni riguardanti l'omessa tenuta delle scritture contabili, la mancata tenuta della contabilità separata ai sensi dell' art. 19 ter del dpr 633 del 1972 in applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20 bis del dpr 600 del 1973, l'indebita detrazione d'imposta e la presentazione della dichiarazione annuale IVA per un importo complessivo di \_\_\_\_\_

Il Comune con il proprio ricorso eccepiva: la violazione delle norme che disciplinano l'attività delle verifiche; la infondatezza dei rilievi e la invalidità dei relativi motivi; la erronea applicazione delle disposizioni di diritto pubblico contabile; la illegittima considerazione del pvc qual fonte di prova; la violazione dell'art. 7 del d.lvo 546 del 1992; la erronea falsa applicazione dell'art. 19 del dpr 633 del 1972; la violazione dell'art. 12 del dpr 435 del 2001; la inosservanza della direttiva CEE n. 77/388; la spettanza della detrazione Iva; la illegittimità delle sanzioni.

L'Amministrazione Finanziaria si costituiva in giudizio, difendeva la legittimità dei propri atti e delle proprie pretese, ribadiva le argomentazioni già esposte nel provvedimento impugnato, concludeva chiedendo il rigetto del ricorso.

Il Comune depositava memoria, ribadiva la legittimità della propria condotta ed insisteva nelle proprie argomentazioni, concludendo per l'accoglimento del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento sezione VII, con sentenza n. 677/07/2011 (depositata il 6 dicembre 2011) accoglieva il ricorso.



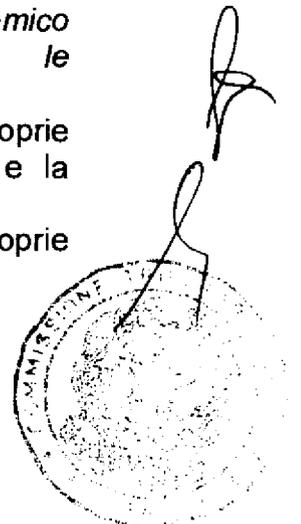
I primi giudici argomentavano la propria decisione rilevando che *"...l'art. 19 ter del dpr 633 del 1972 al comma 1 prevede che 'per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione...soltanto l'imposta relativi agli acquisti ed alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole' ed a successivo comma 2 che la 'detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa alla attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20 bis del dpr 29 settembre 1973 n. 600...(...)...nel caso di specie si è in presenza di un Ente locale la cui gestione deve avvenire conformemente alle norme di contabilità pubblica che regolano il comparto, per cui se si accerta che la tenuta della contabilità è avvenuta con le modalità previste dalla legge non avendo l'obbligo della tenuta della contabilità separata così come l'anno intesa i verificatori e l'Agenzia delle Entrate, lo stesso ha rispettato anche il disposto del già citato comma 2 dell'art. 19 del dpr 633 del 1972...(...)... il ricorrente ha prodotto la stampa dello stralcio del mastro dell'anno di che trattasi relativo a n. 6 capitoli del bilancio specificatamente destinati alle spese per la gestione della discarica con la registrazione di tutte le spese effettuate nell'anno...nonché delibera di approvazione e stralcio del conto consuntivo... tale documentazione comprova la regolare tenuta della contabilità..."*. (pagg. 2 e 3 sentenza appellata).

L'Agenzia delle Entrate di Agrigento ha quindi proposto appello a questa Commissione Tributaria Regionale avverso la sentenza in parola chiedendone la riforma.

A sostegno del proprio gravame l'Amministrazione appellante eccepisce il difetto di motivazione e la violazione di legge in materia di Iva rilevando che *"...il diritto alla detrazione dell'Iva ex art. 19 ter del dpr 633 del 1972 non può prescindere dalla tenuta quantomeno del libro giornale...; che per le Regioni, Province, Comuni e Loro consorzi nonché a pochi altri soggetti pubblici specificamente individuati, la contabilità separata agli effetti dell'IVA deve essere realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria...che gli enti locali devono istituire i registri Iva,... che le operazioni annotate sui registri Iva devono trovare necessaria corrispondenza nella contabilità economico finanziaria dell'Ente nel quale devono essere evidenziate le operazioni imponibili..."*. (pag. 3 - 4 atto di appello).

Il Comune appellato si è costituito in giudizio versando in atti proprie controdeduzioni con le quali chiede il rigetto del gravame e la conferma del primo giudicato.

Con successiva memoria illustrativa ha ribadito le proprie argomentazioni a difesa ed ha insistito per il rigetto del gravame.



La controversia veniva quindi sottoposta all'esame di questo Collegio nel corso dell'udienza del 18 aprile 2017.

Sono comparsi per l'Amministrazione appellante la dott.ssa  
per il Comune appellato l'avv.

Entrambi i rappresentanti delle Parti insistono nelle proprie richieste di cui agli atti scritti.

### MOTIVI DELLE DECISIONE

Il gravame proposto dall'Amministrazione Finanziaria sottoposto al vaglio critico di questo Collegio non è fondato su argomentazioni meritevoli di apprezzamento processuale e pertanto va rigettato.

1. Con unico motivo di appello l'Amministrazione Finanziaria eccepisce il difetto di motivazione del primo giudicato e la violazione di legge della sentenza di primo grado rilevando che il diritto alla detrazione dell'IVA ex art. 19 - ter del dpr 633 del 1972 non potrebbe prescindere dalla tenuta del libro giornale. Il motivo è infondato.

2. Osserva preliminarmente questo Collegio che le argomentazioni offerte dall'Amministrazione Finanziaria a sostegno del proprio gravame vertono sull'interpretazione del comma 3) dell'art. 19 del dpr 633 del 1972 e della C.M. 13 giugno 1980 n. 26 (quest'ultimo atto mero documento di prassi), secondo cui la tenuta del libro giornale costituirebbe presupposto indispensabile per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA, anche per il Comuni (Ente pubblico).

A parere dell'Amministrazione appellante, infatti, il Comune per le attività ritenute di natura "commerciale" avrebbe dovuto istituire ai fini IVA le scritture contabili di cui agli artt. 3 comma 1) lett. b e 14 comma 1), nonché art. 20 comma 1) del dpr 600 del 1973, nonché istituire i registri di cui agli artt. 23 e 25 del medesimo dpr e quindi tenerli (gestirli) in conformità a quanto previsto dall'art. 39 del dpr 633 del 1972.

3. Tale interpretazione non può essere condivisa da questo Giudice. Ritiene infatti questo Collegio che l'Amministrazione Finanziaria abbia fatto malgoverno delle citate norme, non cogliendo il "distinguo" previsto dalla Legge tra i diversi soggetti passivi di imposta comunemente definiti "enti non commerciali".

Rileva questo Collegio che "ente non commerciale" è un'entità giuridica che sotto il profilo della soggettività fiscale può esercitare contemporaneamente attività c.d. "istituzionale" (avete natura e rilievo prevalente) ed un'attività "commerciale" (avente natura e rilievo non prevalente) finalizzata a "reperire risorse" finanziarie.



Gli artt. 148 e 149 del TUIR n. 917 del 1986 prevedono espressamente le caratteristiche che devono essere possedute dagli Enti non commerciali (comunemente denominati "no profit"), rispetto ai quali prevede il rispetto di specifiche prescrizioni quali la tenuta della c.d. "contabilità separata".

Impropriamente, quindi, l'Amministrazione appellante (recependo fedelmente in tal senso i rilievi a suo tempo mossi dai militari verbalizzai) ha ritenuto che l'Ente Comune fosse suscettibile della medesima disciplina.

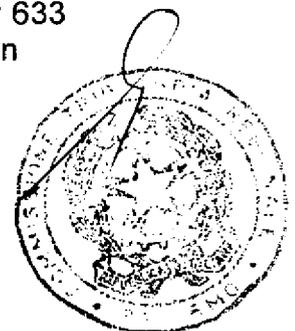
Ma così non è: il Comune infatti quale espressione Istituzionale della comunità locale esercita funzioni di natura pubblica di interesse collettivo ed è governato in ottemperanza alle disposizioni di natura pubblicistica previste dalle disposizioni di legge (amministrative e contabili) nazionali e regionali.

4. L'art. 74 del TUIR espressamente esclude che il Comune possa essere soggetto passivo di imposte sui redditi, ed ancora l'art. 73 comma 1) lettera c) del TUIR opera un netto distinguo tra i Comuni e gli altri Enti pubblici che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, disponendo a loro carico la soggettività passiva ai sensi della citata disposizione.

A sostegno di tale "distinguo" operato dalla norma in parola vale richiamare che: l'art. 143 TUIR stabilisce le modalità di determinazione del reddito commerciale dove non sono ricompresi anche i Comuni; l'art. 144 comma 2) del TUIR stabilisce che gli enti non commerciali sono tenuti a tenere contabilità separata con l'eccezione per gli Enti che osservino le modalità della contabilità pubblica; l'art. 148 del medesimo TUIR elenca gli enti non commerciali di natura associativa e nel cui contesto non sono contemplati anche i Comuni; l'art. 13 del dpr 600 del 1973 dispone che gli "enti non commerciali" diversi dallo Stato, Comuni e Province "sono obbligati" alla tenuta delle scritture contabili; l'art. 20 del dpr 600 del 1973 indica gli adempimenti che i soggetti individuati dall'art. 13 del medesimo dpr devono assolvere con riferimento ad una serie di adempimenti (quali ad esempio quelli previsti dagli artt. 14: tenuta scritture contabili, art. 15: inventario, art.16: registro beni ammortizzabili, art.18: contabilità semplificata) con riguardo all'attività commerciale, ed ancora l'art. 20 del citato dpr che indica le modalità di tenuta delle scritture contabili da parte delle Organizzazioni non a scopo di lucro.

Nel citato novero - come visto - non vengono ricompresi anche i Comuni.

5. Va rilevato che a mente di quanto previsto dall'art. 4 del dpr 633 del 1972 anche ai fini Iva, gli Enti pubblici (quale è il Comune) non



sono soggetti ad IVA, ma divengono soggetti passivi qualora pongano in essere rapporti di natura privatistica con carattere continuativo.

Ma anche in relazione a tale tributo, l'art. 19 - ter dispone che per i Comuni la contabilità venga tenuta nel rispetto delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria in conformità alla Legge o allo Statuto.

In considerazione di quanto disposto dal citato art. 19 - ter i rilievi mossi dall'Amministrazione Finanziaria sono infondati.

Ritiene infatti questo Collegio che se le disposizioni di legge che disciplinano la contabilità pubblica sono finalizzate a rendere la medesima idonea ad un controllo pubblico contabile, la stessa (qualora venga tenuta in conformità alla Legge) risulta idonea anche a sostenere un eventuale controllo di natura fiscale.

6. A tal riguardo ritiene questo Collegio di dover evidenziare (a sostegno della tesi del maggior rigore formalistico e normativo al quale la Contabilità pubblica soggiace rispetto a quella che disciplina le aziende private) che la tenuta della contabilità generale di un Comune risulta essere strutturata in tre "macro" sezioni: la prima "patrimoniale", la seconda "finanziaria" e la terza "economica".

Le tre sezioni a loro volta confluiscono in un unico "libro giornale" in cui vengono annotate tutte le operazioni poste in essere dall'Ente: in conformità alle disposizioni in materia dettate dal TUEL.

Pertanto, la struttura della contabilità di un Ente pubblico (Comune) appare sorretta da disposizioni ancora più rigorose rispetto a quelle tipiche di un'azienda privata.

Ed infatti, l'Ente pubblico ha l'obbligo di evidenziare per ciascuna delle attività commerciali poste in essere anche il risultato di esercizio ed inoltre deve tenere le scritture contabili obbligatorie quali il libro giornale, l'inventario e le scritture ausiliarie.

Tali obblighi presentano alcune similitudini rispetto alle scritture contabili obbligatorie previste per le aziende private (disciplinate a loro volta dagli artt. 14 e seguenti del dpr 600 del 1973 e dall'art. 2423 e segg. del c.c.).

In ragione del maggiore rigore che contraddistingue la Contabilità pubblica, rispetto a quella privata, per gli Enti pubblici non economici è prevista la tenuta di una contabilità sia ai fini delle Imposte sui redditi (cfr. art. 144 comma 6 del TUIR 917 del 1986), sia ai fini Iva (cfr. art. 19 - ter comma 3 dpr 633 del 1972).

Da quanto sopra consegue che al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, il Comune non ha l'obbligo di mantenere la contabilità separata tipica degli enti non commerciali risultando a ciò idonea quella ispirata ai precetti della Contabilità pubblica.



7. Emerge pertanto che il Comune appellato ha rispettato le citate disposizione di legge ma ha anche tenuto correttamente le scritture contabili richieste dalla Legge istituendo appositi mastri – capitoli ed annotando le singole movimentazioni finanziarie dalle quali sorge il diritto all'esigibilità IVA.

La sanzione della indetraibilità è, infatti, prevista dall'art. 19 - ter del dpr 633 (soltanto) nel caso in cui si versi nella ipotesi di omessa tenuta della contabilità separata.

Nella fattispecie che qui ci riguarda si evince invece dalla documentazione agli atti del fascicolo processuale che il Comune ha mantenuto una corretta contabilità separata in conformità a quanto previsto dalle già citate disposizioni che disciplinano la contabilità pubblica.

Va ancora osservato che la Contabilità dei Comuni risulta essere in linea con gli obblighi di registrazione IVA, in quanto l'imposta indicata nelle fattura di acquisti dei citati Enti diventa esigibile ai sensi dell'art. 6 u.c. del dpr 633 del 1972 al momento in cui il predetto Ente effettuata il pagamento.

Priva di pregio risultano, inoltre, i rilievi mossi dall'Amministrazione Finanziaria con riguardo all'asserita violazione dell' art. 12 del dpr 435 del 2001.

La disposizione di che trattasi consente di non tenere i registri Iva purchè le registrazioni di cui all'art. 633 del 1972 trovino riscontro nei libri cronologici.

Ciò in quanto per il soggetto che si avvalga di tale facoltà l'annotazione in parola avrà il valore ad ogni effetto in ambito Iva.

Ne consegue che la trascrizione della contabilità Iva sulle scritture ordinarie determina anche una semplificazione di contenuto delle singole registrazioni.

Ed infatti l'annotazione sul libro giornale o sul registro cronologico non devono essere completate in ottemperanza a quanto richiesto dagli artt. 23 – 25 del dpr 633 del 1972, ma devono essere poste in essere secondo la tecnica contabile con criteri cronologici.

E poiché per il Comune (ordinariamente) il momento della esigibilità coincide anche con il momento del pagamento, la rilevazione del movimento finanziario determina il momento della detraibilità dell'IVA.

8. Con riguardo all'inesistenza dell'obbligo in capo ai Comuni di tenere una contabilità parallela ai fini Iva, rileva ancora questo Collegio che soltanto nel 2014, con l'introduzione dell'art. 42 del d.l. n. 66 entrato in vigore nel medesimo anno (i fatti in contestazione risalgono al 2004) è stato previsto l'obbligo della tenuta del registro delle fatture presso le Pubbliche Amministrazioni.



Per le superiori argomentazioni l'appello dell'Amministrazione Finanziaria è infondato e va rigettato.

Per l'effetto la sentenza di primo grado appellata va confermata.

Le spese di questo grado di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

**P.Q.M.**

Rigetta l'appello dell'Agenzia delle Entrate.

Conferma la sentenza di primo grado.

Condanna l'Agenzia appellante alle spese di giudizio di questo grado in favore del Comune di \_\_\_\_\_ che liquida in \_\_\_\_\_ oltre accessori di legge.

**Palermo, 18 aprile 2017**

**IL GIUDICE ESTENSORE**  
Ignazio Gennaro



**IL PRESIDENTE**  
Fabrizio Amafi

