

L'I.V.A. NEGLI ENTI LOCALI



*DIREZIONE REGIONALE SARDEGNA*

## *Presentazione*

*La presente pubblicazione, curata dal Dr. Gianluigi Giuliano Dirigente dell'Ufficio Governo dell'Accertamento della Direzione Regionale della Sardegna, costituisce il contributo che l'Agenzia delle Entrate intende dare alla XXII<sup>a</sup> assemblea annuale dell'Associazione Nazionale Comuni d'Italia – A .N. C. I. - che si svolgerà a Cagliari, presso la Fiera Internazionale della Sardegna, dal 19 al 22 ottobre 2005, accanto alla presenza dei propri Dirigenti e funzionari nell'apposito stand allestito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.*

*L'opera consiste in una sintetica e chiara rappresentazione delle principali problematiche in materia di disciplina fiscale IVA riguardanti gli Enti locali e tra essi, in modo particolare, i Comuni. .*

*Si recepiscono in tal modo le numerose istanze provenienti dal Settore e si pongono le premesse per una collaborazione, che si auspica possa essere la più proficua, in chiave formativa, l'Agenzia delle Entrate e coloro che a vario titolo operano quotidianamente in seno ad ogni Ente locale .*

*All'autore il più sentito ringraziamento mio personale e dell'Agenzia delle Entrate.*

*Guglielmo Montone  
Direttore Regionale della Sardegna*

## L'I.V.A. NEGLI ENTI LOCALI

### Premessa

Gli Enti locali, nell'erogazione di servizi o cessioni di beni (anche per contingenti motivi di "cassa") e, comunque, nel variegato ambito delle attività istituzionali svolte a titolo oneroso, devono sempre più spesso confrontarsi con la normativa fiscale, ed in particolare con l'IVA, imposta che si discosta, quanto a principi applicativi dalle altre, ponendo problematiche operative dai molteplici risvolti.

Detto questo necessita inquadrare l'ente - ai fini che ci riguardano - sia sotto il profilo della soggettività passiva all'imposta, che come soggetto garante della corretta applicazione della stessa nell'ipotesi di attività svolta a livello meramente istituzionale.

Brevemente, pertanto, dovranno essere inquadrati i principi fondamentali che regolano l'imposizione al fine di una migliore comprensione degli istituti che verranno esaminati.

### PRESUPPOSTI APPLICATIVI

L'Imposta sul Valore Aggiunto, nel suo schema applicativo prevede un contribuente di diritto ed uno "di fatto". Il primo è il responsabile dell'applicazione dell'imposta c.d. soggetto passivo (in altri termini il titolare di partita IVA), il secondo è il soggetto *inciso*,

colui, cioè, sul quale grava il peso finale dell'imposta: nella generalità dei casi il "privato consumatore".

Da ciò può ricavarsi un primo principio fondamentale che prevede la **neutralità** dell'IVA in capo al *soggetto d'imposta*, nel senso che, generalmente quest'ultimo ha il diritto dovere di rivalsa (sull'acquirente) dell'IVA gravante sulla cessione o prestazione e, (per converso) ha il diritto alla detrazione dell'imposta addebitatagli per l'acquisto di beni e servizi necessari allo svolgimento dell'attività, consista essa nella cessione di beni o prestazione di servizi. Di conseguenza, resta *inciso* definitivamente dall'imposta chi non esercita attività commerciali (cd. Privati consumatori ovvero Enti pubblici e privati non esercenti attività d'impresa) o (in alcuni casi) lo stesso *soggetto d'imposta* che trovi limitazioni alla detraibilità dell'IVA sugli acquisti in relazione a quanto previsto dall'art. 19 del DPR 633/72.

A questo punto, in estrema sintesi occorre inquadrare i requisiti che necessitano per la definizione del *soggetto d'imposta* e, in ultima analisi, per stabilire quali operazioni siano, o meno, soggette ad imposizione IVA, **tenendo ben distinte, concettualmente, le ipotesi in cui mancano i presupposti per l'imposizione, da quelle nelle quali, pur inquadrandosi ipotesi applicative, non è previsto il pagamento dell'IVA.**

## PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Il presupposto oggettivo si realizza ogniqualvolta venga posta in essere, a **titolo oneroso**, una cessione di beni o prestazione di servizi, come definite negli articoli 2 e 3 del DPR 633/72.

Più in dettaglio sono considerate cessioni di beni, sia gli atti che comportano il trasferimento della proprietà, che il trasferimento di diritti reali di godimento.

Ulteriormente, il legislatore fiscale, ha voluto precisare che rientrano nel concetto di cessione di beni anche atti ad effetti traslativi condizionati o differiti, quali le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con diritto di riscatto ed i passaggi tra committente e commissionario.

Il requisito fondamentale dell'onerosità, tuttavia è derogato dalle ipotesi contemplate dall'art. 2/633 per fattispecie relative a trasferimenti a titolo non oneroso che, se non tassate, potrebbero costituire fonte di elusione.

In particolare sarà bene ricordare che rivestono il requisito oggettivo (quindi, se realizzati gli altri presupposti costituiranno operazioni soggette ad IVA), ancorché in assenza di corrispettivo:

- Gli omaggi di beni oggetto dell'attività d'impresa
- Gli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa, se di costo unitario non superiore a 25,82

Euro, salvo quelli per i quali non è stata operata la detrazione dell'imposta all'acquisto

- La destinazione di beni dalla sfera imprenditoriale a quella personale (cd. Autoconsumo)
- Le assegnazioni di beni a soci di società, consorzi, associazioni.

Le prestazioni di servizi (cfr. art. 3/633) riguardano i contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito, obbligazioni di fare, non fare, permettere, locazioni, noleggi, concessioni, licenze relative a diritti d'autore, prestiti in denaro e titoli, somministrazioni di alimenti e bevande, cessioni di contratto.

Sembra evidente, dunque, che il legislatore abbia inteso considerare la categoria di prestazioni servizi come residuale rispetto alla cessione di beni: tutto ciò che non rientra nella prima tipologia, rientra nella seconda.

Tuttavia la distinzione tra le due categorie (cessione di beni e prestazione di servizi) è fondamentale per stabilire il concretizzarsi del **momento impositivo** (dal quale scaturisce l'obbligo di assoggettare l'operazione ad IVA) e l'**esigibilità** (momento dal quale sorge per l'erario il diritto al credito dell'IVA gravante sull'operazione).

Analogamente a quanto previsto per le cessioni di beni anche per le prestazioni di servizi è prevista una **deroga** al requisito dell'**onerosità**, in relazione alle prestazioni

gratuite di servizi per le quali sia stata detratta la relativa imposta.

Si tratta delle fattispecie relative a gratuite prestazioni a terzi od autoconsumo personale o familiare, quando il **valore** della prestazione ecceda 25,82 Euro.

La differenza che può cogliersi con l'analogia previsione in tema di cessioni (gratuite) di beni riguarda il valore: mentre per queste ultime deve aversi riguardo al costo del bene omaggiato, per i servizi si deve essere valutato il valore normale del servizio prestato gratuitamente.

Sia nell'ambito delle cessioni che delle prestazioni, il legislatore ha voluto escludere dal requisito oggettivo alcune operazioni che, pertanto, oggettivamente non possono essere considerate soggette ad IVA ancorché effettuate a titolo oneroso.

Il riferimento è alle operazioni **tassativamente** elencate nel comma 3 dell'art. 2/633 ed al comma 4 dell'art. 3/633.

Ad esempio la cessione di marche e valori bollati, ancorché effettuata a titolo oneroso, non sarà soggetta ad IVA per carenza del presupposto oggettivo, così come (sempre a titolo esemplificativo) la cessione del diritto d'autore effettuata direttamente dall'autore non sarà soggetta sempre per il medesimo principio.

## PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

La soggettività passiva si acquisisce mediante l'esercizio **in forma abituale**, ancorché non esclusiva, di una qualsiasi attività commerciale, agricola o professionale (Cfr. articolo 4/633).

Le attività considerate riguardano quelle inquadrate dagli articoli 2315 e 2195 del Codice Civile, anche se non organizzate in forma d'impresa: da ciò si ricava che non è necessario (a fini fiscali) soddisfare i requisiti civilistici di organizzazione imprenditoriale per realizzare lo status di soggetto passivo.

Corollario del precedente enunciato è che qualsivoglia attività di cessione di beni o prestazioni di servizi (come sopra descritte), svolta **in forma abituale**, configura soggettività passiva a fini IVA.

Ulteriore, fondamentale conseguenza, in linea di principio è che si esclude la soggettività passiva per le operazioni meramente **occasionali**, poste in essere da persone fisiche o Enti pubblici e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Pertanto una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuati (entro certi limiti) occasionalmente da uno dei predetti soggetti, non potrà essere assoggettata ad IVA per carenza del requisito soggettivo.

Il fondamentale principio dell'abitualità che presiede al requisito della soggettività non riguarda, invece, le società di qualunque tipo ed enti pubblici e privati

aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole: per queste entità la soggettività è presupposta, prescindendosi dal requisito dell'abitudine nell'effettuazione di attività commerciali o agricole.

Quindi le cessioni o prestazioni anche occasionali, poste in essere dalle predette entità, saranno sempre soggette ad IVA.

Gli Enti Locali, oggetto principale della presente trattazione, non avendo quale oggetto principale od esclusivo l'esercizio di attività commerciali o agricole, dovranno sempre soddisfare il requisito dell'abitudine per poter essere considerati soggetto d'imposta. Pertanto è evidente che, per quanto concerne gli Enti (locali in particolare) l'analisi del requisito soggettivo costituirà l'argomento principale sul quale soffermeremo l'attenzione in seguito.

### **PRESUPPOSTO TERRITORIALE**

In linea generale le operazioni commerciali sono soggette ad I.V.A. quando vengono realizzate nel territorio dello Stato da soggetti ivi domiciliati, o da stabili organizzazioni di soggetti esteri.

Volendo inquadrarsi l'argomento per linee generali, deve aversi riguardo alla domiciliazione fiscale del soggetto ed al luogo ove viene effettuata l'operazione.

Per quanto riguarda le persone fisiche (data per scontata la soggettività passiva) la domiciliazione fiscale si ha nel luogo di residenza anagrafica, mentre per le persone giuridiche si ha riguardo alla sede legale, ovvero in casi specifici a quella amministrativa. Più complessa appare la configurazione dei soggetti esteri operanti in Italia mediante stabili organizzazioni: questi ultimi devono assoggettare ad IVA le operazioni poste in essere nello Stato, con un certo grado di sistematicità ed organizzazione.

Peraltro, nella complessa fattispecie territoriale, deve distinguersi tra operazioni costituenti cessione di beni e prestazioni di servizi.

Le cessioni di beni sono considerate soggette ad IVA se effettuate nello stato e su beni nazionali (prodotti in Italia) o nazionalizzati (definitivamente importati). Da ciò discende che un bene nazionale ceduto in Italia sconta IVA se il cedente è ivi domiciliato. L'operazione di cessione di un bene ceduto *allo stato estero* (cioè non nazionalizzato e localizzato all'estero) è estranea al campo d'applicazione dell'IVA per carenza di presupposto territoriale, anche se effettuata da soggetto domiciliato in Italia.

Per quanto concerne le prestazioni di servizi il panorama, invece, è molto più complesso.

Si ha riguardo, infatti, sia alla domiciliazione del prestatore ed al luogo ove la stessa viene eseguita. Non rilevano le prestazioni di servizi eseguite all'estero da soggetti nazionali.

I predetti principi subiscono, tuttavia, importanti deroghe per alcune tipologie di prestazioni ( p.es. quelle di consulenza tecnica e legale, o nel noleggio di mezzi di trasporto) laddove rileva, ai fini dell'imposizione la localizzazione della utilizzazione della prestazione, in funzione della domiciliazione fiscale comunitaria o meno dell'utilizzatore. Ulteriori e fondamentali deroghe subisce il principio della territorialità in relazione dello scambio di merci e connessi servizi in ambito comunitario, laddove vengono considerate alla stregua delle operazioni interne quelle realizzate nei territori dei paesi aderenti alla Comunità Europea.

Il requisito territoriale, come appare evidente, merita una approfondita trattazione che esula dal contesto attuale, per quanto riguarda la presente trattazione si rinvia agli adempimenti che l'Ente locale dovrà osservare in caso di acquisti in ambito comunitario, ovvero alle cessioni nel predetto contesto.

I principi in precedenza illustrati (per sommi capi) sono fondamentali per determinare lo status di *soggetto passivo d'imposta* e l'assoggettamento ad imposta di una qualunque operazione economica. Deve essere chiaro che un'operazione è soggetta ad IVA solo quando siano stati soddisfatti **congiuntamente**, i tre principi sopra illustrati: soggettivo, oggettivo, territoriale.

In carenza anche di uno solo dei principi l'operazione sarà considerata *fuori campo applicativo* e, conseguentemente, non sarà soggetta ad IVA.

Quest'ultima definizione non dovrà mai essere confusa, con altre operazioni che, pur essendo tecnicamente soggette ad IVA (nel senso che si considerano soddisfatti i tre requisiti), non scontano l'imposta per espressa previsione normativa: queste operazioni sono denominate operazioni **non imponibili** (articoli 8, 8/bis, 9/633 ed assimilati) ed **esenti** (articolo 10/633).

In buona sostanza in ipotesi di operazioni *non soggette*, non incombe alcun obbligo fiscale (IVA) sul soggetto attivo, mentre in caso di operazioni esenti o non imponibili, sarà necessario (ad esempio) adempiere obblighi fiscali quali fatturazione, registrazione, dichiarazione.

### SOGGETTIVITA' PASSIVA DELL'ENTE LOCALE

Chiarita la definizione di soggetto passivo d'imposta occorre individuare in quali casi l'Ente locale riveste tale status e, conseguentemente, gli obblighi fiscali che sullo stesso incombono.

Per delimitare, con buona approssimazione, le ipotesi di soggettività passiva nell'Ente locale occorrerà fare riferimento sia alla normativa nazionale (art. 4 del DPR 633/72) che a quella Comunitaria (art. 4 par. 5 della VI direttiva CEE).

Come appare chiaro dalla premessa, l'Ente Locale non è un soggetto d'imposta per definizione (come invece accade per le società), in quanto esso persegue fini

istituzionali meramente pubblicistici. Alla stessa stregua delle persone fisiche, quindi, l'Ente locale riveste lo status di soggetto passivo, solo nel momento in cui realizza attività commerciali con il requisito dell'abitudine, escludendosi, pertanto le operazioni meramente occasionali.

Per sgombrare il campo da possibili equivoci, sarà bene definire compiutamente il concetto di abitudine. Questo requisito si concretizza mediante lo svolgimento, sistematico e ripetitivo di una pluralità di atti economici diretti alla produzione o allo scambio di beni e servizi.

La sistematicità nello svolgimento di operazioni economiche nel tempo, evidentemente, conferisce abitudine all'attività, tuttavia anche una isolata operazione può soddisfare il carattere dell'abitudine in funzione sia della sua importanza economica che della ripetitività delle attività preparatorie volte alla concretizzazione del risultato economico.

Si pensi ad esempio, all'organizzazione di congressi a fronte dei quali vi sia un importante ritorno economico, in questo caso la prassi amministrativa conclude nell'affermare il requisito dell'abitudine a causa dell'importante risultato economico.

Così come in determinate attività agricole ancorché i raccolti siano periodici (biennali nella raccolta delle olive o decennali nella raccolta del sughero), le costanti attività preparatorie conferiscono il requisito dell'abitudine.

L'art. 4/633, dispone che l'Ente locale riveste lo status di soggetto passivo, solo nel caso ponga in essere attività commerciali e limitatamente a queste ultime. Da ciò un importante corollario: limitatamente all'attività commerciale l'Ente deve considerarsi soggetto ad obblighi fiscali, non restandone coinvolte le attività istituzionali.

La semplice lettura della normativa interna indurrebbe a ritenere che, oggettivamente, ogniqualvolta un Ente Pubblico svolgesse un'attività commerciale a titolo oneroso dovrebbe essere considerato soggetto passivo d'imposta. Il rigido principio interno, tuttavia, letto alla luce dei principi comunitari (VI direttiva) subisce sostanziali adattamenti. I principi comunitari, infatti, prevedono che le attività svolte nell'espletamento di compiti istituzionali, non conferiscono soggettività passiva. Questa scelta di principio, conforme all'esigenza di escludere dall'imposta attività che abbiano una particolare essenza pubblicistica, esclude dall'imposizione (per carenza del requisito soggettivo) le attività svolte dagli Enti pubblici territoriali "anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi, o retribuzioni" (cfr. art. 4 par.5 VI direttiva CEE).

La *ratio* della disposizione comunitaria risiede nel fatto che le attività economiche svolte istituzionalmente, sono obbligatorie per l'Ente e, contemporaneamente, è evidente che l'attività svolta in veste di pubblica autorità, sia priva di valore aggiunto.

Da qui la scelta del legislatore comunitario di non assoggettare ad IVA le attività a titolo oneroso dagli enti locali in veste di pubblica autorità.

Peraltro, alla luce dell'evoluzione privatistica di servizi che, in passato, erano esclusivi dell'Ente pubblico, il principio è stato rivisto e adattato all'attualità, elaborandosi un ulteriore canone interpretativo in tema di soggettività passiva degli Enti pubblici.

Recependo alcuni pronunciamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia CE, l'Amministrazione Finanziaria ha elaborato mediante risoluzioni e circolari un ulteriore requisito discriminante in relazione all'imponibilità o meno delle attività svolte a titolo oneroso dagli Enti pubblici: si ha riguardo cioè agli effetti **distorsivi** del mercato che l'attività (anche pubblicistica) possa produrre. In altre parole, atteso l'attuale momento di *deregulation* delle attività pubbliche che, in alcuni casi possono essere delegate a privati, viene introdotto un nuovo canone interpretativo che esenta dall'assoggettamento ad IVA l'attività svolta dall'Ente, qualora questa esenzione non crei distorsioni di mercato. In estrema sintesi l'attività svolta a titolo oneroso può essere considerata non soggetta ad IVA quando viene svolta nell'esercizio del potere-dovere istituzionale ed in regime di monopolio, quando cioè la stessa attività non possa essere svolta anche da soggetti di diritto privato. Da qui un ulteriore corollario: le attività degli Enti Pubblici non sono assoggettabili ad IVA quando essi agiscano nella loro veste di *pubblica*

*autorità* in quanto soggetti di diritto pubblico, mentre sono assoggettate a tributo quando l'Ente agisca come soggetto di diritto privato (cfr. Corte di Giustizia CE cause nn. C231/87 e C128/88).

Ciò detto, focalizzando nella pratica i predetti principi vediamo quali attività svolte dagli Enti Locali a titolo oneroso, sono soggette ad IVA e viceversa, confortati in ciò dagli indirizzi amministrativi sull'argomento.

**Attività non soggette:**

- Ripristino del suolo pubblico a seguito di rotture per scavi etc.: il rimborso delle spese sostenute configura pagamento eseguito a titolo di risarcimento danni (R.m. 27.7.78 n. 361871)
- Rilascio di autorizzazioni al taglio e raccolta del materiale legnoso: la gestione del bene demaniale realizza mero sfruttamento del patrimonio immobiliare
- Diritti per la concessione dello sfruttamento delle cave : detta attività rientra fra quelle istituzionali collegati alla funzione di gestione ed amministrazione del territorio (R.m. 17.7.97 n.97/E)
- Attività di urbanizzazione: i contributi dovuti al Comune per le opere di urbanizzazione atteso che il rapporto instaurato è di carattere tributario (R.M. 16.1.78 n.363292)
- Locazione di beni del patrimonio immobiliare dell'Ente non è soggetta poiché ciò costituisce una

modalità di godimento di beni patrimoniali: è ininfluente, a tal proposito, una eventuale precedente utilizzazione dell'immobile a fini commerciali. Ciò in quanto la struttura organizzativa sia finalizzata alla mera amministrazione del patrimonio. Diversamente qualora detta struttura pone in essere sistematicamente atti volti all'ottenimento del massimo risultato dal patrimonio immobiliare quali, ad esempio, acquisti di immobili per la successiva rivendita, si concretizza una attività commerciale soggetta ad imposizione (C.M. 21.7.89 n. 36, C.M. 21.6.91 n. 32)

- Cessione di immobili: non rileva a fini IVA se non utilizzati in attività commerciali
- Cessione di immobili acquisiti nell'ambito di attività istituzionali, o in forza di atti posti in essere nell'esplicazione dell'attività di pubblica autorità: per esempio aree espropriate o acquisite mediante transazione conseguente alle predette procedure di esproprio. Dette procedure sono tipici atti di pubblica autorità , privi, pertanto di qualsiasi requisito commerciale (R.M. 19.10.92 n. 431064)
- Rilascio di certificati, copie, etc.: in quanto afferenti ad attività amministrativa dovuta
- Documenti amministrativi il cui rilascio rappresenta attività amministrativa dovuta ai sensi della Legge

7.8.1990 n.241, consistenti nella riproduzione di atti interni (C.M. 24.11.92 n.70)

- Accertamento e controllo dello stato di manutenzione ed esercizio degli impianti termici poste in essere in forza di disposizioni normative sul settore energetico con finalità di sicurezza e tutela ambientale (Legge 9.1.91 n.10 e DPR 26.8.93 n. 412)
- Servizi cimiteriali quali inumazioni, esumazioni, traslazioni, cremazioni, anche se eseguite nei confronti di altri Comuni, nonché la concessione di area, di loculi cimiteriali
- Oneri riaddebitati per la demolizione di opere abusive: anche in questa fattispecie è evidente la tutela di interessi pubblici urbanistici ed ambientali, talché le relative somme riscosse non sono soggette ad IVA (R.M. 24.7.94 n.665)
- Gestione di parcheggi: poiché a parere dell' Agenzia delle Entrate detta gestione si rende necessaria per la gestione del traffico, attività istituzionale (R.M. 14.12.01 n. 210/E). Quest'ultima impostazione è stata criticata da parte della dottrina (cfr. Centore nella rivista "L'IVA" n. 2/ 2002), laddove parrebbe mancare il requisito della distorsione di mercato insisto nel fatto che detta attività non costituisce monopolio dell'Ente, potendo essere effettuata anche da privati

### **Conseguenze pratiche della non soggettività.**

L'elencazione di attività non soggette di cui sopra è ben lungi dal poter essere considerata esaustiva, tuttavia utilizzando i canoni interpretativi delineati potranno essere individuate le operazioni non soggette (per carenza del presupposto soggettivo) e, per converso, quelle non soggette.

Ora il non assoggettamento di operazioni effettuate a titolo oneroso da parte dell'Ente locale comporta diverse conseguenze delle quali dovrà tenersi conto nella pratica operativa.

- Assenza di obblighi contabili: le operazioni in questione non saranno oggetto di fatturazione e registrazione essendo irrilevanti sotto ogni profilo IVA
- Assenza di obblighi dichiarativi: tantomeno dette operazioni saranno oggetto di dichiarazioni a fini IVA
- Preclusione della detrazione dell'imposta pagata a monte: uno dei principi fondamentali che regolano la detraibilità dell'IVA sugli acquisti è costituita dal fatto che gli stessi devono essere finalizzati all'effettuazione di operazioni imponibili. Nelle fattispecie sopra delineate, trattandosi di operazioni non soggette, è preclusa radicalmente la deducibilità dell'IVA assolta sugli acquisti necessari per realizzare dette operazioni. La questione non investe aspetti

problematici quando beni e servizi siano stati utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette. Nel caso, invece, in cui l'acquisto abbia una duplice valenza, sia utilizzato cioè in attività non soggette e soggette, dovrà farsi ricorso al criterio dell'*utilizzazione* in forza del quale dovrà calcolarsi la percentuale di utilizzazione del bene o servizio in attività non soggette ed attribuire una parte di costo all'attività soggetta. Per esemplificare un Ente esercente attività di silvicoltura, unitamente alla gestione patrimoniale di altri terreni demaniali acquista un autocarro per il trasporto sia delle piante che della risulta relativa alla pulizia dei terreni demaniali necessiterà stabilire la percentuale di utilizzazione del mezzo nell'una attività e nell'altra. Se detta percentuale fosse quantificabile nel 50%, è evidente che il 50% del costo potrà essere dedotto a fini IVA

### **Operazioni soggette**

Avendo riguardo ai principi delineati consistenti, per la configurazione della non soggettività, nell'istituzionalità dell'attività e nella mancanza di effetti distorsivi del mercato, diviene agevole individuare le attività soggette. In sintesi per stabilire l'assoggettabilità ad IVA delle attività realizzate dagli Enti Locali necessiterà la verifica della concomitante esistenza dei seguenti elementi:

- ABITUALITA'

- REGIME PRIVATISTICO (o non istituzionale)
- ASSENZA DI EFFETTI DISTORSIVI DI MERCATO (oligopolio)

Individuati i fondamentali canoni interpretativi, sempre in relazione a pronunciamenti dell'Amministrazione Finanziaria, vediamo di individuare alcune attività commerciali assoggettabili ad imposta.

- Ripristino del suolo pubblico: solo qualora il corrispettivo pagato al Comune configuri un contratto d'appalto reso al committente per detto ripristino: in questa ipotesi l'Ente agisce nell'esercizio di attività commerciale (R.M. 27.7.78 n. 361871)
- Attività preordinate allo sfruttamento e messa a dimora di piante, pulitura del terreno e similari, a fini del taglio e successiva vendita del legname: in questo caso si configura l'attività agricola di silvicoltura (R.M. 4.12.2000 n.185/E)
- Locazione di immobili realizzate nell'ambito di altre attività commerciali: ad esempio locazioni effettuate da aziende autonome, farmacie comunali etc. (C.M. 14.6.93 n.8)
- Altre attività di locazione immobiliare svolte con struttura organizzativa atta all'ottimizzazione dei risultati economici: ad esempio acquisti di immobili per la successiva locazione

- Cessione di immobili o destinazione degli stessi ad attività istituzionale: questa ipotesi si verifica per la cessione di immobili utilizzati in attività commerciali (per esempio farmacie comunali).
- Servizi cimiteriali quali manutenzioni di tombe, illuminazione elettrica con lampade votive e, in generale tutti gli altri servizi disciplinati da disposizioni di natura privatistica: a differenza dalle analoghe fattispecie non soggette, è qui evidente che l'assoggettamento è dovuto a causa della natura privatistica dei servizi prestati, nell'ambito del libero mercato.

Le operazioni sopra delineate non costituiscono, ovviamente, elencazione esaustiva, ma derivano dai principali argomenti posti all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria, tuttavia ogni caso potrà essere inquadrato alla luce dei principi comunitari sopra delineati.

Ciò detto comunque è doveroso rammentare che l'articolo 4 comma 5 del D.P.R. 633/72, a prescindere dai principi generali che regolano l'imposizione IVA degli Enti pubblici, ciò in funzione (probabilmente) dell'importanza economica delle operazioni ivi, tassativamente elencate:

- Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita
- Erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore

- Gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- Gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione pasti
- Trasporto e deposito merci
- Trasporto di persone
- Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio
- Servizi portuali o aeroportuali
- Pubblicità commerciale
- Telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

Nelle predette tassative fattispecie il requisito della commercialità è presupposto, quindi nessun'altra indagine dovrà essere effettuata.

### **Obblighi derivanti dalla soggettività passiva**

In relazione alle attività commerciali esercitate (e limitatamente a queste ultime), quindi, l'Ente locale riveste lo status di *soggetto passivo d'imposta*. In funzione di ciò dovrà, innanzitutto, provvedere a richiedere la partita IVA mediante compilazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del D.P.R. 633/72, avendo cura di indicare i codici delle attività esercitate. Contestualmente all'attivazione della partita IVA, l'ente dovrà dotarsi dei registri obbligatori a fini IVA: fatture

(art. 23/633), corrispettivi (art. 24/633), acquisti (art. 25/633). Come è noto le recenti disposizioni sulle semplificazioni fiscali (Legge 18.10.2001 n.383), prevedono la non obbligatorietà della preventiva bollatura e l'esenzione dal bollo, tuttavia, gli stessi dovranno essere numerati prima della loro utilizzazione. A seguito, poi, dell'esercizio dell'attività, l'Ente dovrà provvedere alla certificazione delle operazioni ed alla liquidazione dell'imposta, rispettando due fondamentali principi regolanti la materia: **momento impositivo ed esigibilità dell'imposta.**

**Momento impositivo:** è il momento dal quale decorre l'obbligo di documentazione (emissione di fattura o strumenti alternativi quali scontrino o ricevuta) delle operazioni effettuate, cui consegue l'obbligo di registrazione delle stesse e della liquidazione dell'imposta, di norma esso coincide con l'*esigibilità* di cui si dirà in seguito.

Per stabilire la decorrenza del momento impositivo deve aversi riguardo al presupposto oggettivo, infatti la decorrenza è diversa in ipotesi di cessione di beni, rispetto alla prestazione di servizi.

**Cessione beni:**

- **Mobili:** il M.I. decorre dalla consegna o spedizione del bene al committente. La consegna consiste nell'immettere, l'acquirente, nel materiale possesso delle cose. Da questo momento scatta immediatamente (nella generalità dei casi) l'obbligo di fatturazione, ovvero di emissione di scontrino o

ricevuta fiscale (in ipotesi di cessione a privati nell'esercizio di attività di commercio al dettaglio), cui seguono gli obblighi di registrazione e liquidazione. L'unica ipotesi derogatoria della contestualità del momento impositivo alla consegna dei beni, consiste nell'emissione di un documento o buono di consegna o documento di trasporto (di cui al DPR 472/96), la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui si è perfezionata l'operazione. Sono contemplate, comunque, fattispecie particolari nelle quali il momento impositivo scatta al verificarsi dell'evento:

- a. Clausole sospensive: al verificarsi dell'evento e comunque entro un anno
- b. Riserva di proprietà: consegna del bene
- c. Consegna ripartita (vari pezzi di un unico impianto): all'atto dell'ultima consegna
- d. Somministrazioni periodiche: all'atto del pagamento
- e. Commissionari: nella commissione alla vendita all'atto della consegna al terzo acquirente; nella commissione all'acquisto all'atto della consegna al committente.
- f. Autoconsumo: all'atto del prelievo
- g. Contratti estimatori: all'atto della consegna al terzo e, comunque, entro un anno

- Beni immobili: il momento impositivo scatta alla stipula del rogito notarile, indipendentemente dall'immissione nel possesso.

**Prestazione di servizi**: per le prestazioni di servizi (regolate dall'art. 3/633) il momento impositivo scatta all'atto del pagamento.

In linea generale, comunque, il momento impositivo è sempre anticipato dal pagamento di acconti o dell'intero prezzo, così come la facoltativa emissione della fattura (p.es. prima della conclusione del servizio o della consegna del bene), costituisce elemento anticipatore del momento impositivo, così come dell'esigibilità.

### **Esigibilità dell'imposta.**

Per esigibilità dell'imposta si intende il diritto dell'erario alla percezione del tributo, in un momento coincidente con quello impositivo.

Il principio dell'*esigibilità*, tuttavia subisce fondamentali deroghe per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli Enti Pubblici, così come per la cessione di medicinali alle ASL.

In queste fattispecie l'esigibilità è differita all'atto del pagamento. Restando ferma la decorrenza del momento impositivo, viene differita la sola esigibilità.

Nella pratica applicazione si avrà pertanto la fatturazione e contabilizzazione dell'operazione, restando sospesa la liquidazione dell'imposta.

Di conseguenza il soggetto cedente beni o servizi ai predetti enti dovrà porre in essere le seguenti operazioni contabili:

- Emissione di fattura recante la dicitura "*iva ad esigibilità differita*"
- Registrazione della fattura nei termini di cui all'art. 23/633
- L'imposta relativa a detta fattura non dovrà confluire nella liquidazione del periodo (mese o trimestre), ma sarà sospesa fino al momento del pagamento da parte dell'Ente
- All'atto del pagamento del corrispettivo l'imposta rimasta sospesa dovrà essere liquidata insieme a quella delle altre operazioni

L'Ente ricevente la fattura, qualora ne abbia diritto, potrà detrarre l'imposta sugli acquisti ad esigibilità differita, solo nel momento in cui paghi il corrispettivo.

Detto adeguamento normativo (art. 6 del DPR 633/72 come modificato dal D.lgs 313/97) si è reso necessario per il recepimento della direttiva comunitaria di cui all'art. 10 par. 1 della VI direttiva n. 77/388/CEE.

### Detrazioni e liquidazioni dell'imposta.

Realizzata l'operazione imponibile, l'Ente, al pari di tutti gli altri soggetti passivi è tenuto alla registrazione delle fatture o altri documenti emessi, nei termini di cui agli articoli 23 o 24 del DPR 633/72:

- 15 giorni dall'emissione per le fatture
- entro il giorno successivo non festivo i corrispettivi

Ai sensi dell'art. 1 comma 1 del D.P.R. n. 100 del 1998, entro il giorno 16 del mese successivo deve essere eseguita la liquidazione dell'imposta, tenendo conto degli acquisti annotati sull'apposito registro previsto dall'art. 25 del DPR 633/72. La liquidazione, su base opzionale può anche eseguita trimestralmente (con aggravio di interessi in misura dell'1%) nel caso del mancato superamento delle seguenti soglie:

- 309.874,14 Euro per le prestazioni di servizi ed esercizio di arti e professioni
- 516.456,90 Euro per le altre attività

**Imposta detraibile:** è detraibile l'IVA sugli acquisti in relazione ai principi stabiliti dall'art. 19/633 e, per quanto concerne specificamente gli Enti pubblici, in relazione alle disposizioni di cui all'art. 19/ter.

I principi generali che presiedono alla detraibilità dell'imposta assolta a monte, si possono così sintetizzare:

- **Inerenza** dell'acquisto all'attività d'impresa esercitata

- **Addebito** in fattura da parte del fornitore
- **Esigibilità** dell'imposta, secondo i canoni sopra descritti
- **Presenza** del documento fattura
- **Destinazione dell'acquisto ad attività imponibili a valle:** il concetto merita un chiarimento. L'imposta sugli è deducibile ogniqualvolta l'acquisto riguardi una operazione imponibile, è esclusa la detraibilità per acquisti relativi ad attività non soggette. Nell'ambito delle attività imponibili, tuttavia, sono presenti operazioni che non danno luogo al pagamento dell'imposta: queste sono le operazioni non imponibili ed esenti. L'imposta sugli acquisti è sempre deducibile in presenza di **operazioni non imponibili** (art. 8-8/bis-9), non è deducibile in relazione alla presenza totale o parziale - nella formazione del volume d'affari - di operazioni **esenti** ex art.10. In caso di effettuazione promiscua di operazioni esenti ed imponibili la detrazione è consentita nei limiti dell'incidenza delle operazioni esenti sul volume d'affari globale (art. 19/bis ). Ad esempio ipotizzando un volume d'affari di 1000 Euro, composto da operazioni imponibili per il 60% e da operazioni esenti per il 40%, la detrazione potrà essere effettuata sul 60% del totale degli acquisti.

In tema di detraibilità degli acquisti si dovrà avere riguardo alle ipotesi di oggettiva e soggettiva in

detraibilità dei beni e servizi elencati dall'art. 19/bis 1 del DPR 633/72. Allo stesso modo dovranno essere osservate le disposizioni in materia di rettifica delle detrazioni per mutamento di regime e per diversa destinazione dei beni strumentali e non dell'impresa, in relazione al disposto di cui all'art. 19/bis 2. L'argomento richiede una specifica trattazione, per cui si rinvia ad altre pubblicazioni che predisporrò in merito.

Per quanto concerne gli Enti pubblici, inoltre, vi è l'obbligo di tenere separata la contabilità fiscale da quella IVA, in relazione a quanto disposto dall'art. 19/ter. Tuttavia il Ministero delle Finanze, con circolare n. 26 del 23.06.1980, ha precisato che gli Enti Pubblici Territoriali, possono realizzare la separazione, mediante l'istituzione di appositi capitoli per ciascuna attività rilevante a fini IVA, nei quali vanno annotati tutte le operazioni attive e passive. Tali importi dovranno, però, essere annotati **anche** nei registri IVA, che gli Enti sono obbligati a tenere a norma degli articoli 23,24,25 del DPR 633/72.

Gli Enti locali, possono tenere un'unica contabilità per tutte le attività *commerciali*, ovvero separare le contabilità ai sensi dell'art. 36/633. Tuttavia per operare la detrazione devono:

- Per le attività separate, calcolare l'imposta dovuta per ogni singola attività
- Nel caso di tenuta di unica contabilità deve eliminarsi la detrazione dell'imposta relativa ad operazioni non

soggette; poi rilevare l'IVA pagata su acquisti relativi ad attività soggette, infine, in caso di attività esenti determinare il pro-rata di detrazione ai sensi dell'art. 19/bis.

### DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Individuate le operazioni per le quali l'Ente riveste lo status di soggetto passivo, è bene inquadrare, per le fattispecie più ricorrenti, l'aliquota applicabile ovvero le esenzioni.

**Operazioni non imponibili:** sono operazioni per le quali si verificano tutti i presupposti per l'imponibilità, ma che per volontà legislativa non scontano imposta. Si tratta perciò di esportazioni e cessioni intracomunitarie (art. 8/633 e 41D.L. 331/93), cessioni e prestazioni di cui all'art. 8/bis e 9 DPR 633/72 e delle norme ad esse assimilate. La caratteristica delle predette operazioni è che è pienamente detraibile l'Imposta assolta sugli acquisti.

**Operazioni esenti:** sono elencate dall'art. 10 del DPR 633/72, e presentano le stesse caratteristiche tecniche delle non imponibili, ma da queste si differenziano per la fondamentale conseguenza: limitano la detrazione dell'IVA sugli acquisti, come descritto in precedenza. Peraltro sono molti i casi, nella pratica, per i quali si verifica l'ipotesi esentativa per le attività svolte dagli enti locali.

- Operazioni con finalità sanitarie ed assistenziali. La disamina ha inizio con la fattispecie delineata dal punto 21 del DPR 633/72, riguardante le prestazioni proprie di brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani, colonie marine, montane e campestri, alberghi e d ostelli per la gioventù. Le prestazioni in questione comprendono anche le somministrazioni di vitto ed alloggio. I soggetti destinatari vanno ricercate fra le categorie disagiate ed ha quale oggetto principale il ricovero e secondariamente il vitto. Tra le categorie disagiate sono ricompresi immigrati extracomunitari, tossicodipendenti e prestatori di Handicap ( R.M. 28.2.92 n. 431409 e 17.4.86 n. 322651). Interessate rilevare che l' Agenzia delle Entrate ha precisato (risoluzione 8.1.02 n. 1/E) che l'esenzione compete, non solo sui corrispettivi addebitati dal comune agli utenti, ma anche ai corrispettivi dovuti dal comune al soggetto gestore.
- Assistenza domiciliare o ambulatoriale e prestazioni socio sanitarie rese da organismi di diritto pubblico (tra cui gli Enti Locali) in favore di categorie socialmente deboli. La previsione è contenuta nel n. 27/ter dell'art.10. Queste prestazioni consistono nella preparazione dei pasti, somministrazione di medicine, pulizie della casa e spesa domestica e simili alle categorie deboli socialmente quali anziani, inabili, tossicodipendenti, handicappati e minori. Nell'ipotesi di esenzione rientra anche il trasporto di

persone handicappate, *effettuate con l'assistenza di accompagnatori abilitati* (R.M. 12.2.99 n.26/E). Attenzione, perché il semplice trasporto con veicoli adattati non è esente ma soggetta ad IVA ad aliquota 10%. Ulteriore esenzione compete agli acquisti di beni e servizi acquistati nell'esecuzione dei predetti servizi socio-assistenziali, quando venga *espressamente*, dedotta in contratto la prestazione specifica (R.M. 29.10.01 n. 170/E)

- Attività didattiche e formative. L'esenzione è prevista dal punto 20 dell'art.10. Oltre all'attività specificatamente didattica l'esenzione si estende all'alloggio, vitto e fornitura del materiale didattico. Per quanto concerne gli Enti oggetto della presente trattazione, si pone in evidenza i versamenti eseguiti da questi ultimi per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale, costituiscono in ogni caso corrispettivi esenti, anche se le prestazioni sono rese da istituti non riconosciuti (art. 14 comma 10 Legge 24.12.93 n.537)
- Attività con finalità artistiche e culturali. L'esenzione è prevista dal punto 22 dell'art.10 e riguarda le prestazioni proprie di biblioteche, discoteche, visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici, biologici e simili. La locuzione "simili", viene vista come una estensione dell'esenzione alle prestazioni rese da guide

turistiche e quelle rese da mostre temporanee o permanenti, purché aventi carattere culturale (R.M. 5.4.73 n. 528068 e 2.5.85 n. 395008)

- Attività aventi finalità sociali ed economiche. Tra queste rientrano le prestazioni di pompe funebri, talune prestazioni di trasporto pubblico di persone e cessione di beni per i quali all'acquisto sia stata preclusa la detrazione dell'IVA. Le prestazioni delle pompe funebri sono disciplinate dal punto 27 dell'art. 10. Le prestazioni di trasporto pubblico urbano di persone (di cui al n.14 dell'art.10) sono esenti se effettuate da taxi, ed altri mezzi abilitati al trasporto lacuale e fluviale. Sono considerati *urbani* i trasporti nel territorio di un comune o tra più comuni non distanti, tra loro, più di 50 chilometri. Le prestazioni di servizio di trasporto urbano di persone, mediante noleggio con conducente (ipotesi diversa dal servizio taxi), sono esenti se effettuate *per acqua* mentre sono imponibili se effettuate *via terra o via aria* (R.M. 22.04.98 n.7/E).
- Cessione di beni (mobili ed immobili) ad IVA non detratta. L'ipotesi - contemplata al punto 27/quinquies dell'art.10 riguarda la cessione di beni per i quali all'atto dell'acquisto, una condizione ostativa (ai sensi degli artt. 19- 19/bis e 19/bis1) abbia limitato o escluso la detrazione.
- Locazione e cessione di immobili ad uso abitativo. La fattispecie contemplata dai numeri 8 e 8/bis dell'art.

10, riguarda le operazioni (di locazione o vendita) poste in essere da soggetti non costruttori o che non hanno costruito l'immobile per la successiva vendita.

**Le più ricorrenti operazioni imponibili e relative aliquote.**

Senza avere la presunzione di una esaustiva trattazione dell'argomento, si evidenziano, le più ricorrenti operazioni effettuate dagli enti locali, che hanno posto all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria, aspetti, in qualche modo problematici.

- Locazione di fabbricati commerciali. Se strumentali ad attività esercitate dall'Ente sconta l'Imposta ad aliquota ordinaria 20%
- Locazione di locali abitativi costruiti per la rivendita. Sconta l'aliquota del 10%
- Trasporto di alunni delle scuole materne, elementari, medie. Sconta l'aliquota del 10%
- Trasporti urbani di persone con tram, autobus, metropolitana e simili. Sconta l'aliquota del 10%
- Gestione rifiuti. I corrispettivi percepiti dai comuni a fronte della gestione dell'impianto di trattamento dei rifiuti urbani e speciali, sconta l'aliquota del 10% (risoluzione 29/E del 28.02.02).

## ADEMPIMENTI IN FATTISPECIE DI CESSIONI O ACQUISTI IN AMBITO COMUNITARIO

La materia è disciplinata dal D.L. 331/1993, convertito nella legge 427/1993.

In linea generale le cessioni di beni - **con materiale consegna in altro Stato Comunitario** - e le prestazioni di servizi ad esse correlate (intermediazioni e trasporti) sono trattate in regime di non imponibilità ai sensi degli art 40 (servizi) e 41 (cessione di beni) del D.L. 331/93. L'operazione di cessione , mediante meccanismi contabili che vedremo in seguito, sconterà l'IVA nel paese di destinazione delle merci, mentre regole particolari riguardano i servizi connessi.

Per quanto riguarda il contenuto dell'opera verranno evidenziati gli aspetti salienti afferenti propriamente gli acquisti effettuati dall'Ente locale (che non ha quale oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale), in ambito comunitario.

### Acquisti intracomunitari da parte dell'Ente locale.

La materia è regolata dall'art. 49 del D.L. 331/93, la relativa trattazione può essere affrontata sotto due distinti aspetti: ipotesi non soggettività passiva dell'Ente e viceversa.

#### Enti non soggetti passivi d'imposta.

- a. Acquisti inferiori a 8.263,31 Euro annue: non devono corrispondere l'IVA in Italia, ma pagano l'IVA al

fornitore comunitario. Tuttavia prima di ciascun acquisto devono presentare all'Ufficio delle Entrate (se non istituito all'Ufficio IVA) competente, una dichiarazione compilata su modello *intra 13* nel quale dichiarano l'ammontare imponibile dell'acquisto nonché l'ammontare degli acquisti effettuati nell'anno in corso

- b. Acquisti superiori al predetto limite annuo. Al superamento del limite devono:
- Chiedere all'Ufficio fiscale competente il numero di partita IVA
  - Ricevono fatture senza IVA che devono integrare con l'IVA, numerando le stesse
  - Annotano i predetti documenti in un registro
  - Versano mensilmente l'imposta mediante compilazione del *modello intra 12* e pagamento con mod. F24
  - Non presentano dichiarazione IVA
  - Presentano entro il mese di gennaio successivo, agli Uffici doganali il modello intrastat per il riepilogo delle operazioni effettuate nell'anno precedente
- c. Opzione per il pagamento dell'IVA in Italia. I predetti Enti possono, pur realizzando acquisti inferiori ai limiti sopra indicati, possono optare per il versamento dell'IVA in Italia, dandone

comunicazione all'Ufficio fiscale competente. L'opzione è valida fino a revoca e comunque è vincolante per un biennio.

### **Enti soggetti passivi d'imposta.**

Devono seguire le regole dei normali contribuenti, rammentandosi che la regola generale vuole che in caso di cessioni comunitarie l'imposta è dovuta nel paese di destinazione. Dunque i contribuenti domiciliati in Italia liquideranno l'imposta nel nostro paese, applicando le aliquote qui vigenti, ovvero non applicando imposta in caso di acquisti esenti ai sensi dell'art.10/633.

Gli Enti soggetti passivi sono tenuti ad applicare l'imposta in Italia anche per gli acquisti effettuati in veste istituzionale ( indipendentemente dal superamento delle soglie). Per gli acquisti effettuati in regime istituzionale l'IVA deve essere versata con il sistema del modello *Intra 12*.

Per gli acquisti effettuati in regime d'impresa, dovranno essere seguite le seguenti regole:

- Integrazione della fattura estera mediante la conversione della valuta in Euro(per i paesi non aderenti alla moneta unica)
- Calcolo dell'IVA con le modalità vigenti in Italia
- Registrazione contestuale della fattura sul registro delle fatture emesse (art. 23/633) o corrispettivi

(art. 24/633), distintamente dalle altre operazioni, e sul registro degli acquisti (art. 25)

- Liquidare l'imposta nei modi ordinari
- Presentare il modello intrastat per gli acquisti, presso gli Uffici doganali con le seguenti scadenze rispetto all'ammontare degli acquisti effettuati nell'anno precedente: mensile per acquisti superiori a 103.291,38 Euro, trimestrale per acquisti tra 25.822,84 e 103.291,38 Euro , annuale per acquisti fino a 25.822,84 Euro.

### **ACQUISTI DALLA REPUBBLICA DI SAN MARINO**

Regole particolari valgono per i rapporti con gli operatori sammarinesi, la cui disciplina è prevista dall'art. 71 del D.P.R. 633/72. Per quanto qui interessa focalizzeremo l'attenzione sugli adempimenti che , l'Ente locale deve osservare nella fase di acquisizione di beni.

Analogamente a quanto detto per gli acquisti in ambito comunitario, si terranno distinte le ipotesi di acquisti in regime di non soggettività (da parte dell'Ente), da quelli effettuati nell'esercizio di attività commerciali, rilevanti a fini IVA.

**a. Enti soggetti passivi d'imposta** - questi soggetti devono:

- presentare mensilmente all'Ufficio fiscale competente, il modello INTRA 12, concernente gli acquisti registrati o soggetti a registrazione nel mese precedente, provvedendo al versamento dell'imposta dovuta, a mezzo mod. F24;
- istituire un apposito registro sul quale annotare le fatture ricevute, entro il mese successivo a quello di ricevimento;

**b. Enti non soggetti passivi d'imposta** - questi Enti corrispondono l'imposta quando l'ammontare degli acquisti abbia superato, nell'anno solare precedente gli 8.263,31 Euro, ovvero, non verificandosi tale condizione, dal momento in cui tale limite viene superato nell'anno in corso. Per gli importi inferiori l'imposta è assolta a San Marino, a meno che il soggetto italiano non eserciti il diritto di opzione per il pagamento dell'imposta in Italia, con le stesse modalità già esaminate per le analoghe operazioni comunitarie.

**RILEVANZA DELLE OPERAZIONI DEI COMUNI**

| <b>Operazione</b>  | <b>Prassi</b>                         | <b>Non soggetta</b>   | <b>Soggetta</b>  |
|--|---------------------------------------|---|--|
| Ripristino del suolo pubblico a seguito di lavori autorizzati                    | Risoluzione 361871 del 27 luglio 1978 | Quando il pagamento delle spese configura il risarcimento di un danno             | Quando il corrispettivo è dovuto a seguito di appalto reso al committente  |
| Rilascio di autorizzazione al taglio del legno                                   | Risoluzione 185/E del 4 dicembre 2000 | Quando si configura come mero sfruttamento del patrimonio immobiliare             | Quando sia stata preordinata un'attività per lo sfruttamento del terreno (silvicoltura), come messa a dimora di piante, pulitura del terreno |
| Canoni di sfruttamento cave  | Risoluzione 17 aprile 1997 n. 67/E    | Rientra fra i compiti istituzionali di gestione ed amministrazione del territorio |  |
| Contributi di urbanizzazione   | Risoluzione 16 gennaio 1978 n. 363292 | Ha carattere tributario   |  |
| Realizzazione diretta da parte dell'impresa concessionaria                       | Risoluzione 14 giugno 1984 n. 397527  |   | È operazione permutativa: realizzazione di opere a scomputo degli oneri  |
| Cessione di aree o opere di urbanizzazione a scomputo di oneri di urbanizzazione | Art. 51 legge 21 novembre 2000        | Non rileva ma l'impresa può detrarre i costi di costruzione                       |  |

|   |   |   |  |
|---|---|---|--|
| <p>Locazione beni del patrimonio immobiliare</p>  | <p>Circolare 21 luglio 1989 n. 36 e 21 giugno 1991 n. 32</p>                      | <p>Solo se costituisce modalità di godimento dei beni patrimoniali, non rilevando la precedente utilizzazione a fini commerciali e nemmeno la costituzione di strutture organizzate</p> | <p><b>Se realizzate nell'ambito di attività commerciale svolte da aziende autonome o farmacie comunali</b><br/><b>Se la struttura organizzativa pone in essere atti continuativamente preordinati al risultato economico come acquisizione di immobili per la rivendita o la locazione</b></p> |
| <p>Cessione di immobili o destinazione all'attività istituzionale da quella commerciale</p> | <p>Risoluzione 17 aprile 1998 n. 28/E- risoluzione 19 ottobre 1992 n. 4311064</p> | <p>Se acquisite nell'ambito dell'attività istituzionale o mediante esproprio</p>  | <p><b>Solo se acquisite nell'ambito di attività commerciale o nel caso di passaggio all'istituzionale abbia precedentemente detratto l'IVA sull'acquisto</b></p>   |
| <p>Accertamento e controllo dello stato di</p>  | <p>Risoluzione 6 dicembre 2000 n.</p>   | <p>In considerazione dello svolgimento dei compiti</p>  |  |

|  |                                     |  |   |
|--|-------------------------------------|--|---|
| manutenzione ed esercizio degli impianti termici   | 186/E                               | istituzionali di tutela ambientale   |   |
| Servizi cimiteriali o cessione di aree o loculi per la sepoltura   | Circolare 14 giugno 1993 n. 8       | Attività istituzionale   |   |
| Manutenzione tombe, illuminazione lampade votive altri servizi   | Circolare 14 giugno 1993 n. 8       |  | <b>Natura privatistica</b>  |
| Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari CIMP, Canone per l'occupazione del pubblico suolo COSAP, | Risoluzione 5 febbraio 2003 n. 25/E | Attività esercitabile solo con l'esercizio di poteri autoritativi<br>Gli eventuali aggi pagati ai concessionari per l'accertamento e riscossione è soggetta ad IVA ordinaria |   |
| Tariffa di Igiene Ambientale TIA   | Risoluzione 5 febbraio 2003 n. 25/E |  | <b>Natura privatistica perché l'espletamento del servizio avviene secondo le regole di diritto comune</b> |

**CONTABILITA' AI FINI DELLA DETRAZIONE**

| <b>SCRITTURE CONTABILI</b>   | <b>RIFERIMENTI</b>   |
|--|--|
| E' prevista la tenuta la regolare tenuta della contabilità istituzionale e IVA obbligatoria per l'esercizio della detrazione   | Art. 19/ter DPR 633/72   |
| Enti Locali e loro consorzi oltre a tenere i registri IVA debbono eseguire separate annotazioni nell'ambito della contabilità pubblica, formando appositi capitoli o centri di costo, nell'ambito delle entrate o delle uscite che trovino corrispondenza nei registri IVA.  | Circolare 16 giugno 1980 n. 26   |
| Nei registri IVA devono essere registrate le operazioni commerciali o agricole e devono trovare analitico riscontro nella contabilità finanziaria dell'Ente. Nella contabilità finanziaria (come nei registri IVA) le operazioni devono essere distinte in imponibili (con relativa aliquota), esenti e non imponibili   | Risoluzione n. 362811 del 26 novembre 1977                                   |
| Le detrazioni per gli acquisti ad uso promiscuo possono essere effettuate in relazione all'utilizzazione del bene nelle due attività (istituzionale e commerciale) con determinazione analitica. Solo se non è possibile una determinazione analitica si può ricorrere a metodi forfetari mediante criteri oggettivi (es. spese energetiche ripartite in riferimento alla cubatura dei locali). Si può ricorrere anche alla fatturazione interna | Risoluzione n. 363789 del 1° ottobre 1979.<br>Circolare 22 maggio 1981 n. 18 |

|  |  |
|--|--|
| <p>Nel caso vengano esercitate più attività commerciali è obbligatoria la separazione delle contabilità, quando una di queste abbia determinazione forfetaria degli acquisti (ad esempio attività agricole). In altri casi la separazione è facoltativa e può risultare conveniente quando vengono esercitate attività esenti unitamente a quelle imponibili. La separazione facoltativa inibisce la detrazione degli acquisti di beni <b>non ammortizzabili</b> utilizzati promiscuamente</p> | <p>Art. 36 DPR 633/72</p>                                    |
| <p>Alcuni regimi speciali impongono l'istituzione di registri sezionali. Ad esempio per il commercio dei beni usati, attività editoriale, agenzie di viaggio</p>   | <p>Art 74 e 74-ter DPR 633/72</p>                            |
| <p>Semplificazione per i proventi da raccolta e smaltimento rifiuti con tariffa:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. registrazione delle bollette trimestralmente entro il 30 aprile (1°), 31 luglio (2°), 31 ottobre (3°), 31 gennaio (4°)</li><li>2. versamento trimestrale senza interessi</li></ol>   | <p>Decreto Ministro delle Finanze 24 ottobre 2000 n. 370</p> |

ATTIVITA' ESENTI

| Tipologia   | Casi particolari   | Riferimenti   |
|---|--|---|
| Gestione di brefotrofi, orfanotrofi, asili, case per anziani, colonie, ostelli gioventù, compresi somministrazioni di vitto, indumenti, medicinali cure etc.  | Assistenza ad extracomunitari, tossicodipendenti, handicappati ed altre categorie bisognose<br><b>N.B. l'esenzione si applica anche ai corrispettivi addebitati al Comune alle società miste gestori</b>   | Art.10 n. 21 DPR 633/72<br>Risoluzione 28 febbraio 1992 n. 431409 e 17 aprile 1986 n. 322651<br>Risoluzione 8 gennaio 2002 n. 1/E |
| Assistenza domiciliare o ambulatoriale , prestazioni socio-sanitarie a favore di categorie socialmente deboli   | Vi rientra anche il trasporto portatori di handicap, solo se <b>presente l'accompagnatore abilitato</b> , diversamente è imponibile con IVA 10%  | Art. 10 27 – ter DPR 633/72<br>Risoluzione 12 febbraio 1999 n. 26/E   |
| Prestazioni educative dell'infanzia, didattiche, riqualificazione professionale rese da scuole non riconosciute o Pubbliche Amministrazioni e ONLUS, compreso alloggio, testi e materiale didattico | Sono esenti anche i centri ricreativi estivi ed invernali, le scuole di musica, sport e prestazioni accessorie, purché aventi finalità didattica<br><b>I versamenti eseguiti dagli Enti Pubblici per corsi di formazione del personale, anche la prestazione didattica è eseguita da scuole non riconosciute</b> | Art. 10 n. 20 DPR 633/72<br>Risoluzione 28 maggio 2001 n. 77/E<br>Art. 14 comma 10 Legge 24 dicembre 1993 n. 537                  |

## L'I.V.A. NEGLI ENTI LOCALI

|  |  |   |
|--|--|---|
| Biblioteche, visita a musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, parchi, giardini botanici o zoologici | Sono esenti anche le mostre anche purché aventi carattere culturale e non speculativo        | Art. 10 n. 22<br>DPR 633/72<br>Risoluzione 5 aprile 1973 n. 528068 e 395008 del 2 maggio 1985 |
| Pompe funebri – trasporto pubblico urbano effettuato con veicoli da piazza                           | Si considera trasporto pubblico urbano quello eseguito tra comuni non distanti più di 50 km. | Art. 10 n. 27 e n. 14   |
| Cessione di beni acquisitati senza poter esercitare il diritto alla detrazione                       | La cessione di beni immobili patrimoniali o istituzionali è esclusa da IVA                   | Art. 10 n. 27 –<br>quinquies<br>Ris. 17/4/1998 n. 28/E  |

## ATTIVITA' IMPONIBILI DEI COMUNI

| Attività  | Trattamento   | Aliquota e riferimenti  |
|---|---|---|
| Gestione parcheggi.<br>Gestione diretta esclusiva                                       | Svolta in regime pubblicistico<br><b>non rileva a fini IVA</b>  | Ris.<br>14/12/01 n.<br>210/E e<br>6/6/02 n.<br>173/E            |
| Gestione parcheggi affidata a terzi   | Il corrispettivo addebitato dal gestore al comune è <b>fuori campo IVA</b> se la concessione è finalizzata al perseguimento di fini istituzionali |   |
| Servizi di fognatura e depurazione  | Soggetta ad IVA E' soggetta anche la quota di tariffa pagata per il servizio di depurazione   | <b>10%</b> - art.<br>31 comma<br>30 Legge<br>23/12/98 n.<br>488 |
| Trasporto alunni scuole. Trasporto inabili senza la presenza di personale specializzato | Soggetta ad IVA   | <b>10%</b> - Ris.<br>12.12.1999<br>n. 26/E                      |

|  |   |  |
|--|---|--|
| <p>Raccolta trasporto e smaltimento rifiuti urbani e speciali derivanti dallo smaltimento dei rifiuti urbani, dei fanghi degli impianti di potabilizzazione e trattamenti delle acque reflue</p> | <p>Soggetta ad IVA</p>  | <p>10% ris.<br/>29/03/02 n.<br/>107/E</p>                                      |
| <p>Servizi di cui sopra in applicazione della TARSU</p>  | <p>Non soggetta.<br/>E' soggetto ad IVA (10%) il rapporto tra comune e appaltatore.<br/><b>Se il comune adotta il regime tariffario l'operazione è soggetta ad IVA (10%)</b></p>  | <p>D.lgs.<br/>5/02/97 n.<br/>2</p>   |
| <p>Mense aziendali</p>   | <p>Imponibile. La detrazione per gli acquisti del servizio mensa è consentita solo se il servizio è erogato in locali aziendali o interaziendali o mense esterne autorizzate all'uopo. Non è consentita la detrazione per le convenzioni con ristoranti o buoni pasto</p> | <p>4% nei locali mensa non è obbligatorio emettere ricevuta o scontrino</p>    |
| <p>Mense scolastiche e degli asili nido e materne</p>  | <p>Soggetta IVA.<br/>E' esente (art. 10/633), se il servizio è fornito nell'ambito di prestazioni didattiche, da parte dello stesso soggetto che effettua entrambe le prestazioni.</p>  | <p>4%<br/>l'aliquota si applica anche ai contratti d'appalto o convenzioni</p> |

|   |   |            |
|---|---|------------|
| <p>Soggiorni climatici ed organizzazione viaggi</p> | <p>Soggetta ad IVA. Se il comune organizza pacchetti turistici, si applica il regime speciale di cui all'art. 74-ter/633. Nozione di <b>pacchetto turistico</b>: servizio che comprenda almeno due tra i seguenti elementi: <b>trasporto, alloggio, altri servizi ed abbia durata di almeno 24 ore o un pernottamento</b>. Sono assimilati le <b>escursioni e i giri turistici</b> che abbiano almeno due dei predetti elementi anche se non durano 24 ore.</p>   | <p>20%</p> |
| <p>Spettacoli e intrattenimenti</p>                 | <p><b>Spettacolo</b>: partecipazione passiva dello spettatore. Si applica l'IVA con sistemi ordinari. Per le attività che non realizzano V.A. &lt; a 25.822 Euro si ha una forfetizzazione della base imponibile del 50%</p> <p><b>Intrattenimento</b>: partecipazione attiva dello spettatore. Si applica l'IVA con detrazione forfetaria del 50%, del 10% per le sponsorizzazioni, del 33% per le cessioni di diritti teleradiofonici. Non esistono obblighi contabili, e dichiarativi salvo il pagamento dell'IVA e la registrazione degli acquisti.</p> <p>Per entrambe le fattispecie è obbligatoria l'emissione dei titoli di accesso</p> |            |

## L'I.V.A. NEGLI ENTI LOCALI

---

|                                  |   |  |
|----------------------------------|---|--|
| Tariffa di Igiene Ambientale TIA | La prestazione avviene con criteri privatistici | <b>10%</b><br>Risoluzione<br>5 febbraio<br>2003 n.<br>25/E |
|----------------------------------|---|--|

**Realizzato dalla Direzione Regionale Sardegna**

**Testi a cura di Gianluigi Giuliano**