



CentroStudi  
EntiLocali

# **INQUADRAMENTO AI FINI IVA DELL'ENTE LOCALE: ESERCIZIO DI IMPRESA, ATTIVITÀ OGGETTIVAMENTE COMMERCIALI, ATTIVITÀ ISTITUZIONALI, ATTIVITÀ PROMISCUE**

*Dott. FRANCESCO VEGNI*

*luglio 2018*

# Inquadramento ai fini Iva dell'Ente Locale: esercizio di impresa, attività oggettivamente commerciali, attività istituzionali, attività promiscue

## Attività istituzionali e attività commerciali: alcune riflessioni di carattere operativo

### Attività istituzionale

### Attività non istituzionale

### Attività promiscue

In concreto, per la definizione di quali delle attività svolte dagli Enti Locali siano configurabili come commerciali ai fini Iva occorre far richiamo, oltre a quanto previsto nell'art. 4, del Dpr. n. 633/72, anche a quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 18/360068 del 22 maggio 1976, con la quale è stata fornita un'elencazione non certo tassativa delle attività di natura commerciale svolte solitamente dagli Enti Locali, elencazione che comunque costituisce un parametro utile per la verifica caso per caso della commercialità Iva dei servizi comunali.

Oltre a ciò, è opportuno rifarsi a quanto riportato nel Dm. 31 dicembre 1983 in merito alla definizione dei cosiddetti "Servizi a domanda individuale".

Nell'ambito della determinazione del presupposto soggettivo Iva, l'art. 9 della Direttiva Ce del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 (già art. 4 della Direttiva Cee 17 maggio 1977, n. 388) prevede che soggetto passivo agli effetti dell'Iva sia *"chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"*.

L'art. 4, paragrafo 5, della VI Direttiva Cee, esclude che gli enti pubblici possano considerarsi soggetti passivi *"per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tale attività ed operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni"*, sempreché il loro mancato assoggettamento non provochi *"distorsione di concorrenza di una certa importanza"*.

## La gestione in Iva del patrimonio immobiliare

Nell'ambito della determinazione del presupposto soggettivo Iva, l'art. 9 della Direttiva Ce del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 (già art. 4 della Direttiva Cee 17 maggio 1977, n. 388) prevede che soggetto passivo agli effetti dell'Iva sia *“chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”*.

L'art. 4, paragrafo 5, della VI Direttiva Cee, esclude che gli enti pubblici possano considerarsi soggetti passivi *“per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tale attività ed operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”*, sempreché il loro mancato assoggettamento non provochi *“distorsione di concorrenza di una certa importanza”*.

Codice Ateco 68.20.01 (art. 3, comma 2, n. 1 e art. 4, commi 4 e 5, Dpr. n. 633/72):

- *La gestione in Iva degli Impianti sportivi*
- *La gestione in Iva dei parcheggi*
- *La gestione in Iva di musei, teatri, sale mostre, sale polifunzionali, ecc...*
- *La gestione in Iva del Servizio idrico integrato*

## La gestione in Iva del patrimonio immobiliare

**Risoluzione n. 321/E del 29 luglio 2008**, in materia di “detraibilità prospettica” dell’Iva nella realizzazione da parte di un Comune delle nuove condutture cittadine del metano

**Risoluzione n. 292/E del 10 luglio 2008**, riguardante la rilevanza Iva del canone per la concessione in uso di impianti sportivi

**Risoluzione n. 348/E del 7 agosto 2008**, relativa alla rilevanza Iva del canone per l’affidamento del servizio di distribuzione gas

**Risoluzione n. 122/E del 6 maggio 2009**, inerente la rilevanza Iva dell’affidamento in uso dietro pagamento di un canone, da parte di un Comune, della rete fognaria comunale

**Risoluzione n. 169 del 1° luglio 2009**, inerente il trattamento tributario, ai fini Iva, dell’attività di gestione del patrimonio immobiliare (compravendita e/o locazione) di proprietà dei Comuni.

## Iva e gestione immobiliare EE.LL.:

### alcuni dei più importanti pronunciamenti giurisprudenziali:

**Sentenza 16 settembre 2008, Causa C-288/07**, con la quale è stato sancito che l'affidamento in gestione dei parcheggi è attività rilevante ai fini Iva per il Comune se valgono contestualmente tre condizioni:

le distorsioni di concorrenza che sarebbero provocate dal non assoggettamento a Iva di tale operazione devono essere valutate con riferimento all'attività in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare;

la concorrenza non è solo quella attuale, ma anche la concorrenza potenziale, purché la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva, e non meramente ipotetica;

le distorsioni di concorrenza attuali o potenziali devono essere più che trascurabili.

**Sentenza 4 giugno 2009, C-102/08**, in ordine all'applicazione dell'art. 4, n. 5, commi 2 e 4, della VI Direttiva Iva 17 maggio 1977, 77/388/Cee, in base alla quale gli organismi di diritto pubblico (Enti Locali inclusi) devono essere considerati come soggetti passivi Iva per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità non solo quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza a danno di loro concorrenti privati, ma anche quando esso provocherebbe siffatte distorsioni a loro stesso danno.

**Sentenza 10 settembre 2014, C-92/13**, che interpretando l'art. 5, paragrafo 7, lett. a), della VI Direttiva Iva 17 maggio 1977, 77/388/Cee, ha confermato la possibilità per un Comune che ha sostenuto investimenti su un immobile ad uso promiscuo, la cui superficie verrà adibita in parte ad attività istituzionali ed in parte commerciali, di poter detrarre da subito l'Iva sulla quota parte della spesa inerente attività commerciali (considerando tra queste soltanto quelle a regime di imponibilità, che consentono la detrazione).

**Sentenza 25 luglio 2018, C-140/17**. E' possibile da parte di Ente Pubblico recuperare in detrazione l'Iva versata per un investimento immobiliare inizialmente destinato ad una attività non commerciale, qualora successivamente venga modificata la destinazione d'uso del bene e quindi venga assunta la qualità di soggetto passivo al momento dell'operazione attiva imponibile. E' quanto sancito dalla Corte di Giustizia Ue, con la Sentenza in commento, in cui la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione degli artt. 167, 168 e 184 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, nonché del principio di neutralità dell'Iva.

**Corte di Cassazione - Sentenza Sezione 5, n. 16534 del 13 giugno 2017**. Nel caso in cui un Comune ponga in essere meri atti di disposizione del proprio patrimonio e successivamente lo ceda a terzi, l'operazione di cessione non può essere assoggettata ad Iva ma sconta l'Imposta di registro proporzionale, per mancanza del requisito soggettivo Iva in capo al Comune, ai sensi dell'art. 4 del Dpr. n. 633/72.

## **“Split payment” e “Reverse charge”, esigibilità, detraibilità, pro-rata o contabilità separata**

**“Split payment” e “Reverse charge”, esigibilità, detraibilità, pro-rata o contabilità separata**

**La riforma del Dlgs. n. 313/97 ed il regime vigente fino al 31 dicembre 2014, prima dell’avvento dello “split payment”**

**Il meccanismo dello “split payment” introdotto dalla Legge n. 190/14 (“Legge di Stabilità 2015”) e successivamente modificato dal Dl. n. 50/17 e dal Dl. n. 148/17**

**Le Circolari di riferimento n. 15/E del 2015 e n. 27/e del 2017**

**Le novità in materia di reverse charge in vigore dal 1° gennaio 2015**

**La Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015**

**Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale da luglio 2017: come gestire il nuovo “split payment” ed il “reverse charge”**

**Le norme sulla detraibilità Iva e sul meccanismo del pro-rata**

**Detraibilità (artt. 19 e ss., Dpr. n. 633/72)**

**Pro-rata e contabilità separata**

**Contabilità separata e art. 19-ter**

**Contabilità separata e art. 19-ter: una proposta innovativa**



# Il regime Iva dei principali servizi pubblici locali ed attività svolte dagli Enti Locali

- 1) Farmacia comunale
- 2) Servizi cimiteriali
- 3) Servizi scolastici:
  - I. Trasposto alunni
  - II. Refezione
  - III. Asilo nido
- 4) Organizzazione di seminari e convegni
- 5) Recupero carta da macero e ferro
- 6) Corsi di formazione
- 7) 7) Sponsorizzazioni e pubblicità
- 8) Gestioni immobiliari:
  - I. Evoluzioni interpretative
  - II. Aree edificabili
  - III. Trasferimento immobili
- 9) Servizi bibliotecari
- 10) Impianti sportivi
- 11) Assistenza e beneficenza
- 12) Parchimetri e parcheggi
- 13) Aree edificabili
- 14) Smaltimento rifiuti
- 15) Gestione di mercati all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli
- 16) Gestione di un mattatoio comunale
- 17) Servizio idrico integrato
- 18) Gestioni di canili municipali
- 19) Oneri di urbanizzazione
- 20) Erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- 21) Demanio boschivo
- 22) Casa di riposo
- 23) Iva in edilizia
- 24) Altri servizi vari



# I principali adempimenti Iva

## **La fatturazione**

*Esoneri da fatturazione: art. 22, Dpr. n. 633/72*

*Esoneri da adempimenti: art. 36-bis, Dpr. n. 633/72*

*In particolare: applicazione dell'art. 36-bis al servizio asilo nido*

## **La registrazione**

*Registro della fatture*

*Registro dei corrispettivi*

*Registro degli acquisti*

*Registri riepilogativi*

*Il documento riepilogativo di fatture sotto Euro 300*

*Le note di variazione Iva dell'art. 26 del Dpr. n. 633/72*

## **La liquidazione**

*Termini*

*Contenuto delle annotazioni*

## **Il versamento delle liquidazioni periodiche**

*Scadenze*

## **L'acconto Iva**

*Metodo storico*

*Metodo contabile*

*Metodo previsionale*

**Modalità di utilizzo del credito Iva risultante dalla Dichiarazione Iva annuale**

**La scadenza della Dichiarazione Iva annuale e i 2 nuovi adempimenti comunicativi trimestrali**

**Il Modello “VP” per la Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva a decorrere dal 1° gennaio 2017**

**La fattura elettronica e la Fepa**

# I contenuti della Dichiarazione Iva e gli aspetti sanzionatori

## Struttura del Modello

Quadro "VA"

Quadro "VE"

Quadro "VF"

Quadro "VJ"

(Quadro "VH")

Quadro "VL"

Quadro "VN"

Quadro "VT"

Quadro "VO"

Quadro "VX"

**Termini e modalità di presentazione della Dichiarazione**

**Le principali conferme rispetto agli anni precedenti**

**Altre indicazioni (obbligo e termini di presentazione, scadenze di versamento)**

## Sanzioni in materia di Iva e le ipotesi di ravvedimento

### Tabella di sintesi

#### Correzione entro 90 giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione tardiva
Presentare la dichiarazione corretta entro 90 giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)		Presentare la dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
Versare le relative sanzioni		Versare le relative sanzioni
<p><b>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <p>Euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lett. a-bis) = <b>Euro 27,78</b></p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13, del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p> <p><small>* salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'art. 8</small></p>	<p><b>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <p>sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>	<p>Euro 250* (art. 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lett. c) = <b>Euro 25</b></p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p>

**Correzione oltre 90 giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti**

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione Omessa
Presentare la dichiarazione corretta		Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo 90 giorni non è possibile
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
<p><b>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b>                      sanzione pari al 90% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13, del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p> <p><b>oppure</b>                      se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8, del Dlgs. n. 471/97, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>	<p><b>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b>                      sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13, del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p>	

***Grazie per l'attenzione***



**CentroStudi**  
EntiLocali