
INDICE

Appendice normativa e di prassi	pag. 7
Premessa alla quarta edizione	pag. 12
Introduzione	pag. 13
L'introduzione e l'applicazione dell'Iva nei Comuni <i>di Sergio Cucchi</i>	pag. 15

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

.....	pag. 19
1.2 Attività comunque considerate di impresa	pag. 21
1.3 Attività svolte da enti non commerciali	pag. 21
1.4 Attività comunque commerciali	pag. 22
1.5 Attività istituzionali e attività commerciali: alcune riflessioni di carattere operativo	pag. 23

CAPITOLO SECONDO**Registro "in sospensione", detraibilità, pro-rata e contabilità separata**

.....	pag. 34
2.1 Principali novità normative introdotte dalla riforma del Dlgs. n. 313/97	pag. 34
2.2 Il principio di "esigibilità" dell'Imposta e l'abolizione del registro "in sospensione"	pag. 34
2.3 Le novità contenute nell'art. 7 del Dl. n. 185/08 in materia di "Iva per cassa"	pag. 37
2.4 Le norme sulla detraibilità Iva e sul meccanismo del pro-rata	pag. 41
2.4.1 Detraibilità (artt. 19 e seguenti, Dpr. n. 633/72)	pag. 41
2.4.2 Pro-rata e contabilità separata	pag. 41
2.4.3 Contabilità separata e art. 19-ter	pag. 42
2.4.4 Contabilità separata e art. 19-ter: una proposta innovativa	pag. 42
2.4.5 Alcune ipotesi di impostazione della contabilità Iva	pag. 48

CAPITOLO TERZO**Schema riepilogativo del regime Iva****dei principali servizi pubblici locali ed attività svolte dagli Enti Locali**

.....	pag. 55
3.1 Farmacia comunale	pag. 55
3.1.1 Inquadramento generale	pag. 55
3.1.2 Fattispecie di particolare interesse	pag. 56
3.2 Servizi cimiteriali	pag. 60
3.3 Servizi scolastici	pag. 64
3.3.1 Trasporto alunni	pag. 64
3.3.1.1 Inquadramento generale	pag. 64
3.3.1.2 Fattispecie di particolare interesse	pag. 67
3.3.2 Refezioni	pag. 70
3.3.2.1 Inquadramento generale	pag. 70
3.3.2.3 Detrazione Iva delle spese sostenute per i locali utilizzati per il servizio di refezione scolastica ed aliquote Iva sulle forniture energetiche	pag. 82
3.3.3 Asilo nido	pag. 83
3.3.3.1 Inquadramento generale	pag. 83
3.3.3.2 Fattispecie di particolare interesse	pag. 84
3.4 Organizzazione di seminari e convegni	pag. 90
3.4.1 Inquadramento generale	pag. 90
3.4.2 Fattispecie di particolare interesse	pag. 91
3.5 Corsi di formazione	pag. 95
3.6 Recupero carta da macero e ferro	pag. 101

3.7 Sponsorizzazioni e pubblicità	pag. 103
3.8 Gestione immobiliare	pag. 109
3.8.1 Inquadramento generale	pag. 109
3.8.2 Evoluzioni interpretative della rilevanza Iva dell'attività di gestione immobiliare dell'Ente Locale	pag. 110
3.8.2.1 La posizione dell'Amministrazione finanziaria degli anni '90 sul "mero godimento"	pag. 110
3.8.2.2 Analisi della legislazione e della giurisprudenza comunitaria	pag. 112
3.8.3 Aree edificabili	pag. 125
3.8.3.1 Inquadramento generale	pag. 125
3.8.3.2 Fattispecie di particolare interesse	pag. 126
3.8.4 Il trasferimento di beni immobili	pag. 133
3.8.5 Vademecum sulle novità fiscali introdotte dalla Manovra "Visco-Bersani" e dalle successive prassi ministeriali e provvedimenti attuativi	pag. 141
3.8.5.1 Cessioni immobili strumentali: dal 1° ottobre 2007 "reverse charge" anche per le operazioni che interessano gli Enti Locali	pag. 144
3.8.5.2 Le violazioni al regime del "reverse charge" non annullano il diritto alla detrazione	pag. 148
3.8.5.3 Anche un rapporto concessorio può rientrare nel concetto di locazione commerciale	pag. 150
3.9 Servizi bibliotecari	pag. 151
3.9.1 Regime Iva dei servizi bibliotecari	pag. 151
3.9.2 Corrispettivi delle fotocopie	pag. 153
3.9.3 Pubblicazione di una rivista	pag. 155
3.9.4 Attività editoriale	pag. 157
3.10 Impianti sportivi	pag. 161
3.11 Assistenza e beneficenza	pag. 172
3.12 Gestione dei parcheggi	pag. 176
3.12.1 Elenco indicativo di alcune delle più ricorrenti tipologie di parcheggi	pag. 177
3.12.2 Disciplina Iva dei parcheggi comunali a pagamento	pag. 178
3.12.3 La discutibile presa di posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria nei primi anni 2000	pag. 184
3.13 Smaltimento rifiuti	pag. 198
3.13.1 Il regime fiscale del Servizio "Raccolta e smaltimento rifiuti solidi urbani"	pag. 198
3.13.2 La natura tributaria o non tributaria della Tariffa di igiene ambientale	pag. 208
3.14 Gestione di mercati all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli	pag. 214
3.15 Gestione di un mattatoio comunale	pag. 214
3.16 Servizi di acquedotto, fognatura e depurazione (Servizio idrico integrato)	pag. 216
3.16.1 Il trattamento fiscale della tariffa per l'erogazione del servizio idrico integrato	pag. 216
3.16.2 Trattamento Iva del canone di concessione delle strutture e degli impianti	pag. 219
3.17 Gestione di canili municipali	pag. 227
3.18 Oneri di urbanizzazione	pag. 228
3.18.1 Generalità	pag. 228
3.18.2 Imponibilità Iva della cessione di un'area a scomputo di oneri se non destinata ad opere di urbanizzazione primaria	pag. 230
3.19 Erogazione di gas, energia elettrica e vapore	pag. 231
3.19.1 Il trattamento fiscale dell'erogazione di gas, energia elettrica e vapore	pag. 231
3.19.2 Attività di controllo effettuata da Comuni e Province sullo stato di manutenzione ed esercizio di impianti termici	pag. 237
3.19.3 Le norme in materia di Iva sulla bollettazione dei corrispettivi dei servizi pubblici	pag. 238

3.19.4 Le attività degli Enti Locali in materia di impianti fotovoltaici ed eolici	pag. 239
3.19.5 La rilevanza Iva dell'affidamento in gestione del servizio di distribuzione del gas	pag. 244
3.20 Gestione del demanio boschivo degli Enti territoriali	pag. 246
3.21 Casa di riposo	pag. 247
3.21.1 Inquadramento generale	pag. 247
3.21.2 Fattispecie di particolare interesse	pag. 247
3.21.2.1 Modalità di gestione del servizio	pag. 247
3.21.2.2 Il regime Iva dell'affidamento in gestione di case di riposo a cooperative	pag. 247
3.21.2.3 Soggetta al regime di esenzione l'attività di una residenza sanitaria assistenziale in quanto assimilabile a quella di una casa di riposo	pag. 252
3.21.2.4. Sui servizi alberghieri forniti ai pazienti dagli istituti sanitari (tra cui le case di riposo) aliquota del 10% solo se distinti da quelle forniti agli accompagnatori	pag. 253
3.22 Applicazione dell'Iva in edilizia	pag. 254
3.22.1 Considerazioni generali	pag. 254
3.22.2 Interventi di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, nuova costruzione, ristrutturazione ambientale	pag. 254
3.22.3 Manutenzioni operate su opere di urbanizzazione primaria e secondaria	pag. 258
3.22.4 Soggette ad Iva ordinaria le somme che i Comuni erogano alle società sportive in base a convenzione per la realizzazione di campi di calcio	pag. 261
3.22.5 E' da considerarsi attività commerciale la costruzione di box auto destinata alla vendita anche se svolta da un privato cittadino in via occasionale	pag. 263
3.22.6 Sempre assoggettabili all'aliquota Iva 10% gli impianti sportivi "di quartiere" destinati alla collettività in quanto opere di "urbanizzazione secondaria"	pag. 266
3.22.7 Il regime Iva applicabile ai contributi pubblici in materia di project financing	pag. 268
3.22.8 Project financing: da assoggettare a Iva il "prezzo" che il Comune riconosce ai concessionari per perseguire l'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dei servizi	pag. 269
3.22.9 Project financing: esame di un caso pratico	pag. 276
3.22.10 L.o.d.e. e edilizia residenziale pubblica	pag. 278
3.22.11 L'aliquota Iva per la costruzione di cappelle gentilizie da parte di soggetti privati ..	pag. 283
3.22.12 Assoggettabilità Iva delle indennità conseguenti a requisizioni di beni mobili o immobili	pag. 285
3.22.13 Aliquota ordinaria per restauro e recupero di aree e manufatti archeologici	pag. 285
3.22.14 Aliquota 10% sui lavori di restauro e risanamento conservativo solo in presenza di particolari condizioni	pag. 286
3.22.15 Aliquota agevolata sulla costruzione di caserme, scuole e asili solo se utilizzati per finalità di interesse collettivo	pag. 287
3.22.16 Aliquota Iva ordinaria per l'acquisto di un immobile strumentale da parte di un Ente pubblico	pag. 288
3.22.17 Aliquota Iva ordinaria sulle attività di progettazione connesse alla costruzione di un'opera di urbanizzazione	pag. 289
3.23 Attività varie	pag. 290
3.23.1 Contributi annuali erogati agli Enti dalla banca che gestisce il servizio tesoreria	pag. 290
3.23.2 Regime speciale Iva agenzie di viaggi (es. vacanze anziani)	pag. 290
3.23.3 Aliquote Iva per le attività spettacolistiche	pag. 293
 CAPITOLO QUARTO	
Quadro di sintesi degli adempimenti Iva	pag. 299
4.1 La verifica degli obblighi formali	pag. 299
4.1.1 Gli adempimenti e la contabilità Iva	pag. 299

4.1.1.1 Stampa dei registri fiscali entro il termine di presentazione della Dichiarazione dei redditi	pag. 299
4.1.1.2 La fatturazione	pag. 300
4.1.1.3 La registrazione	pag. 307
4.1.1.4 Le note di variazione Iva dell'art. 26 del Dpr. n. 633/72	pag. 308
4.1.1.5 Momento impositivo accreditamenti di somme su c/c postale e modalità rendicontazione incasso corrispettivi da uffici periferici del Comune all'Ufficio Ragioneria	pag. 312
4.1.1.6 La Liquidazione	pag. 316
4.1.1.7 Il versamento in acconto	pag. 319
4.1.1.8 Il versamento a conguaglio	pag. 320
4.1.1.9 Modalità di utilizzo del credito Iva risultante dalla Dichiarazione Iva annuale ...	pag. 321
4.1.1.10 Compensazione delle ritenute Irpef	pag. 323
4.1.2 Misure di semplificazione fiscale in vigore dal 1° gennaio 2002	pag. 329
4.1.3 La fatturazione elettronica	pag. 332

CAPITOLO QUINTO

Dichiarazione Iva, Unico, rettifiche, operazioni intracomunitarie, rimborsi e sanzioni	pag. 341
5.1 La Dichiarazione Iva 2009	pag. 341
5.2 Le operazioni d'acquisto intracomunitarie e con la Repubblica di San Marino	pag. 358
5.2.1 Acquisti intracomunitari di beni (art. 38, Dl. n. 331/93)	pag. 358
5.2.2 Acquisizione di servizi (regime della territorialità, art. 7, Dpr. n. 633/72) da imprese e lavoratori autonomi non residenti nel territorio italiano (residenti o meno nell'Unione europea)	pag. 362
5.2.3 Acquisto di beni da San Marino (Dm. 24 dicembre 1993)	pag. 363
5.2.4 Prestazioni di servizi da San Marino (regime della territorialità, art. 7, Dpr. n. 633/72) ..	pag. 366
5.4 Alcune note sul rimborso dell'Iva per gli Enti Locali	pag. 375
5.4.1 Certificazioni per il riversamento agli Enti Locali dell'Iva sui servizi non commerciali esternalizzati – le novità introdotte dalla Finanziaria 2007 e 2008	pag. 375
5.4.2 Rimborsi Iva senza prestazioni di garanzia fidejussoria	pag. 377
5.4.3 Nessuna fidejussione per i rimborsi Iva pari o inferiori a 5.000 Euro, anche se il credito complessivo è superiore	pag. 378
5.4.4 L'omessa presentazione della Dichiarazione annuale non obbliga alla restituzione del rimborso ottenuto a seguito della presentazione del Modello VR	pag. 379
5.4.5 E' facoltà dell'Ufficio sospendere il rimborso anche in presenza di "carichi pendenti" del richiedente riferiti a tributi diversi dall'Iva	pag. 380
5.5 Sanzioni in materia di Iva	pag. 381
5.5.1 Le regole sul "ravvedimento operoso" per la regolarizzazione di errori, violazioni ed omissioni in ambito amministrativo-fiscale	pag. 381
5.5.2 Ravvedibilità e sanzionabilità delle violazioni formali alla luce dello "Statuto del contribuente"	pag. 387
5.5.3 Avvisi bonari e comunicazioni al contribuente: le indicazioni operative ed una scheda riassuntiva	pag. 392
5.6 Accertamento con adesione all'invito: tutti i contenuti del "nuovo istituto" chiariti in una Circolare dell'Agenzia delle Entrate	pag. 394
5.7 Lotta all'evasione fiscale: avvio della collaborazione fra Comuni e Agenzia delle Entrate ...	pag. 397
<i>Volumi e software editi dal Centro Studi Enti Locali</i>	pag. 400

Appendice normativa e di prassi

(nel cd-rom allegato)

Dpr. n. 633/1972 (estratto)
Circolare Ministeriale n. 18/360068 del 22/05/1976
Risoluzione n. 361871 del 27 luglio 1978
Circolare 13 giugno 1980, n. 26
Dm. 31 Dicembre 1983
Circolare 21 giugno 1991, n. 32
Circolare 14 giugno 1993, n. 8
Decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313
Circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E
Legge 23 dicembre 1998, n. 448
Risoluzione n. 25 del 12 febbraio 1999
Risoluzione n. 26 del 12 febbraio 1999
Risoluzione n. 66 del 2 aprile 1999
Circolare n. 82 del 7 aprile 1999
Risoluzione n. 69 del 22 aprile 1999
Risoluzione n. 93 del 10 giugno 1999
Circolare n. 131 del 16 giugno 1999
Risoluzione n. 111 dell'8 luglio 1999
Circolare n. 151 del 9 luglio 1999
Risoluzione n. 142 del 26 agosto 1999
Lettera del Ministero delle Finanze prot. n. 3 - 12/02/00 all'Anci
Accordo di programma quadro per la raccolta ed il recupero dei rifiuti di imballaggio
Circolare n. 71 del 07.04.2000
Circolare Ministero Finanze n. 113/E del 31.05.00
Risoluzione n. 112 del 14.07.2000
Risoluzione Ministero Finanze n. 113 del 14.07.2000
Dm. 24 ottobre 2000 n. 370
Risoluzione 31 ottobre 2000 n. 160/E
Risoluzione 31 ottobre 2000 n. 161/E
Risoluzione 2 novembre 2000 n. 164/E
Risoluzione 3 novembre n. 185/E
Risoluzione 6 dicembre 2000 n. 186/E
Circolare 3 gennaio 2001 n. 1/E
Risoluzione 7 febbraio 2001 n. 17/E
Risoluzione n. 35 del 28 marzo 2001
Risoluzione n. 60 dell'8 maggio 2001
Risoluzione n. 67 del 15 maggio 2001
Risoluzione n. 77 del 28 maggio 2001
Risoluzione n. 86 del 12 giugno 2001

Risoluzione n. 105 del 4 luglio 2001
Risoluzione n. 107 del 4 luglio 2001
Risoluzione n. 121 del 26 luglio 2001
Circolare n. 75 del 2 agosto 2001
Risoluzione del 12/10/2001 n. 157
Risoluzione del 14/12/2001 n. 210
Risoluzione del 06/06/2002 n. 173
Risoluzione del 06/06/2002 n. 174
Risoluzione del 15/05/2003 n. 110
Risoluzione del 15/11/2004 n. 134
Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004
Risoluzione n. 39/E del 16 marzo 2004
Risoluzione n. 60 del 09 aprile 2004
Dl. n. 52 del 20 febbraio 2004
Circolare del 19/10/2005 n. 45
Risoluzione del 25/11/2005 n. 164
Provvedimento 11 novembre 2005
Decreto 22 dicembre 2005, Ministero dell'Economia e delle Finanze
Risoluzione del 17/01/2006 n. 14
Risoluzione del 27/01/2006 n. 16
Risoluzione del 20/03/2006 n. 41
Risoluzione del 16/05/2006 n. 60
Risoluzione n. 89 del 12 luglio 2006
Risoluzione n. 88 del 12 luglio 2006
Risoluzione n. 111 del 9 ottobre 2006
Risoluzione n. 129/E del 9 novembre 2006
Circolare n. 33/E del 16 novembre 2006
Risoluzione n. 135 del 6 dicembre 2006
Risoluzione n. 143 del 19 dicembre 2006
Circolare n. 3/E del 23 gennaio 2007
Risoluzione n. 15/E del 1° febbraio 2007
Risoluzione n. 16/E del 1° febbraio 2007
Risoluzione n. 30/E del 28 febbraio 2007
Risoluzione n. 29/E del 28 febbraio 2007
Risoluzione n. 37/E del 18 marzo 2007
Risoluzione n. 40/E del 9 marzo 2007
Risoluzione n. 82 del 3 maggio 2007
Risoluzione n. 94 del 10 maggio 2007
Risoluzione n. 91 dell'8 maggio 2007
Risoluzione n. 90/E dell'8 maggio 2007
Risoluzione n. 112/E del 23 maggio 2007
Risoluzione n. 131/E del 6 giugno 2007

Circolare n. 37 del 7 giugno 2007
Risoluzione n. 132 del 14 giugno 2007
Risoluzione n. 149 del 3 luglio 2007
Risoluzione n. 145 del 28 giugno 2007
Risoluzione n. 146 del 28 giugno 2007
Risoluzione n. 151 del 5 luglio 2007
Risoluzione n. 175 del 20 luglio 2007
Risoluzione n. 183 del 24 luglio 2007
Risoluzione n. 222 del 10 agosto 2007
Risoluzione n. 236 del 23 agosto 2007
Risoluzione n. 226 del 10 agosto 2007
Risoluzione n. 229/E del 21 agosto 2007
Risoluzione n. 240 del 7 settembre 2007
Risoluzione n. 247/E del 12 settembre 2007
Risoluzione n. 248/E del 12 settembre 2007
Risoluzione n. 249/E del 12 settembre 2007
Risoluzione n. 258 del 20 settembre 2007
Circolare n. 53 del 3 ottobre 2007
Risoluzione n. 275/E del 2 ottobre 2007
Risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007
Risoluzione n. 271/E del 28 settembre 2007
Risoluzione n. 286/E dell'11 ottobre 2007
Risoluzione n. 287 dell'11 ottobre 2007
Risoluzione n. 291 del 12 ottobre 2007
Risoluzione n. 295 del 18 ottobre 2007
Risoluzione n. 314 del 5 novembre 2007
Risoluzione n. 347 del 28 novembre 2007
Risoluzione n. 352 del 5 dicembre 2007
Risoluzione n. 359 del 10 dicembre 2007
Risoluzione n. 373 del 14 dicembre 2007
Risoluzione n. 384 del 19 dicembre 2007
Risoluzione n. 394 del 28 dicembre 2007
Risoluzione n. 393 del 28 dicembre 2007
Risoluzione n. 9 del 9 gennaio 2008
Circolare n. 2 del 17 gennaio 2008
Risoluzione n. 20 del 25 gennaio 2008
Risoluzione n. 21 del 28 gennaio 2008
Risoluzione n. 52 del 18 febbraio 2008
Risoluzione n. 56 del 20 febbraio 2008
Circolare n. 13 del 26 febbraio 2008
Risoluzione n. 61 del 22 febbraio 2008
Risoluzione n. 78 del 6 marzo 2008

Risoluzione n. 89/E del 12 marzo 2008
Risoluzione n. 90/E del 13 marzo 2008
Risoluzione n. 86 dell'11 marzo 2008
Circolare n. 22 del 18 marzo 2008
Risoluzione n. 16/E del 20 marzo 2008
Risoluzione n. 101/E del 18 marzo 2008
Circolare n. 24 del 25 marzo 2008
Risoluzione n. 108 del 27 marzo 2008
Circolare n. 26 del 26 marzo 2008
Risoluzione n. 122 del 2 aprile 2008
Risoluzione n. 155 del 16 aprile 2008
Risoluzione n. 153 del 15 aprile 2008
Risoluzione n. 148 del 10 aprile 2008
Risoluzione n. 147 del 10 aprile 2008
Circolare n. 41/E del 21 aprile 2008
Risoluzione n. 178/E del 29 aprile 2008
Risoluzioni n. 173/E e n. 174/E del 24 aprile 2008
Risoluzione n. 185 del 5 maggio 2008
Circolare n. 43 del 12 maggio 2008
Risoluzione n. 198 del 16 maggio 2008
Risoluzione n. 202 del 19 maggio 2008
Risoluzione n. 212 del 22 maggio 2008
Risoluzione n. 228/E del 6 giugno 2008
Risoluzione n. 222 del 3 giugno 2008
Risoluzione n. 226 del 5 giugno 2008
Risoluzione n. 243 del 13 giugno 2008
Risoluzione n. 250 del 17 giugno 2008
Risoluzione n. 257/E del 20 giugno 2008
Risoluzione n. 262/E del 24 giugno 2008
Risoluzione n. 274/E del 3 luglio 2008
Risoluzione n. 269/E del 3 luglio 2008
Risoluzione n. 292/E del 10 luglio 2008
Risoluzione n. 307 del 21 luglio 2008
Risoluzione n. 321 del 29 luglio 2008
Risoluzione n. 322 del 29 luglio 2008
Risoluzione n. 348 del 7 agosto 2008
Risoluzione n. 349 del 7 agosto 2008
Risoluzione n. 350 del 7 agosto 2008
Risoluzione n. 372 del 6 ottobre 2008
Risoluzione n. 382 del 14 ottobre 2008
Risoluzione n. 369 del 3 ottobre 2008
Risoluzione n. 393 del 20 ottobre 2008

Risoluzione n. 432 del 12 novembre 2008
Risoluzione n. 438 del 12 novembre 2008
Risoluzione n. 449 del 21 novembre 2008
Risoluzione n. 452 del 27 novembre 2008
Risoluzione n. 472 del 3 dicembre 2008
Risoluzione n. 454 del 1° dicembre 2008
Risoluzione n. 480/E del 17 dicembre 2008
Risoluzione n. 478 del 16 dicembre 2008
Risoluzione n. 7/E dell'8 gennaio 2009
Risoluzione n. 27 del 30 gennaio 2009
Risoluzione n. 41 del 17 febbraio 2009
Risoluzione n. 42 del 17 febbraio 2009
Risoluzione n. 47 del 24 febbraio 2009
Risoluzione n. 56 del 6 marzo 2009
Risoluzione n. 61 dell'11 marzo 2009
Risoluzione n. 69/E del 20 marzo 2009
Risoluzione n. 85 del 31 marzo 2009
Risoluzione n. 103 del 21 aprile 2009
Risoluzione n. 105 del 21 aprile 2009
Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze 26 marzo 2009
Risoluzione n. 113 del 28 aprile 2009
Risoluzione n. 122 del 6 maggio 2009
Circolare n. 20/E del 30 aprile 2009
Risoluzione n. 140 del 4 giugno 2009
Risoluzione n. 147 del 9 giugno 2009
Risoluzione n. 169 del 1° luglio 2009

Premessa alla quarta edizione

L'evoluzione normativa e soprattutto quella interpretativa in materia di Imposta sul valore aggiunto applicata agli Enti Locali verificatasi dall'uscita della terza edizione di questo lavoro ha reso necessario per gli autori operare una completa revisione del testo.

Per di più, negli ultimi anni si è senza dubbio consolidata una maggiore attenzione degli operatori delle Amministrazioni locali per le questioni afferenti l'applicazione dell'Iva alle attività ed ai servizi dalle stesse fornite, soprattutto nell'ottica dell'ottimizzazione giuridica ed economica del rapporto con l'Amministrazione finanziaria erariale.

Molte Amministrazioni pubbliche locali hanno infatti fatto propria l'esigenza e l'opportunità di adottare una diversa visione del tributo erariale rispetto ai "canoni" del passato.

Ciò si è tradotto anche in una nutritissima serie di istanze di interpello e di richieste di consulenza giuridica presentati da Comuni e Province all'Agenzia delle Entrate, che quest'ultima ha utilizzato per chiarire definitivamente quasi tutte le incertezze da anni irrisolte su aspetti di inquadramento e di applicazione pratica ai fini Iva delle principali operazioni svolte dagli Enti Locali, tra cui, tra le altre, la gestione esternalizzata di impianti sportivi e parcheggi, quella dei servizi a rete in concessione-contratto, ed in ultimo l'autonoma rilevanza Iva della gestione immobiliare.

In un processo oramai irreversibile di marginalizzazione delle gestioni "in economia" dei servizi pubblici locali e di incremento esponenziale delle procedure di esternalizzazione a terzi (appalti e/o concessioni-affidamenti), passare da un approccio "passivo" verso il tributo ad uno "attivo" e strategico comporta, non solo una maggiore rigosità nell'applicazione pratica delle norme e quindi una minimizzazione dei rischi connessi con eventuali provvedimenti sanzionatori a carico collegati al compimento di violazioni normative formali e/o sostanziali, bensì soprattutto una potenziale fonte di risorse per il Comune.

La pubblicazione contiene:

- un'approfondita analisi del trattamento Iva da applicare ai servizi ed attività svolte dall'Ente Locale, con un taglio prettamente operativo;
- una corposa serie di risposte a quesiti formulati dagli Uffici delle Amministrazioni locali;
- un'ampia ed aggiornata appendice normativa e di prassi consultabile in *cd-rom*.

Introduzione

In ambito amministrativo-fiscale gli Enti Locali sono stati chiamati negli ultimi anni ad una serie crescente di adempimenti da rispettare, il più delle volte non legati a correlati benefici finanziari in termini di maggiori risorse da utilizzare, ma piuttosto consistenti in mere comunicazioni di dati destinate all'Amministrazione finanziaria. Tramontata nel 1990 la soggettività passiva ai fini dell'imposizione diretta - attraverso l'introduzione nel Testo unico delle imposte sui redditi (Dpr. n. 917/86) dell'art. 88, comma 1, (ora art. 74, comma 1, come modificato dal Dlgs. n. 344/03) che ha disposto l'esclusione anche degli Enti Locali dall'Irpeg (ora Ires) e, quindi, dalla compilazione e dall'invio del Quadro "Redditi" della Dichiarazione - gli obblighi dei Comuni nei confronti del Ministero delle Finanze hanno poi interessato l'Iva, i sostituti d'imposta e, per ultimo, l'Irap. In un periodo in cui i tanto annunciati e proclamati principi di decentramento delle funzioni amministrative dal "centro" alla "periferia" e di federalismo fiscale hanno iniziato ad avere traduzione nelle prime applicazioni pratiche e nei primi strumenti applicativi - anche se ancora incompleti, visto il lungo percorso ancora da compiere per l'implementazione delle disposizioni della delega governativa sul federalismo fiscale approvata con la Legge n. 42/09, che rappresenta la seconda disposizione attuativa, dopo la Legge "La Loggia" n. 131/03, della Riforma del Titolo V della Costituzione approvata con la Legge costituzionale n. 3/01 - la gestione comunque "attiva" da parte degli Enti Locali del loro rapporto con l'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei tributi nazionali è divenuta senza dubbio un passaggio obbligato da perseguire e da raggiungere. Le sempre più numerose attribuzioni che lo Stato e le Regioni hanno delegato ai Comuni italiani - spesso non commisurate alle relative risorse finanziarie trasferite alle Amministrazioni territoriali per l'esercizio delle stesse - insieme alla progressiva e irreversibile tendenza alla riduzione dei trasferimenti statali e con un federalismo fiscale ancora lungi dall'essere concretamente attuato, devono spingere oggi gli Enti Locali ad adottare comportamenti gestori che consentano loro di minimizzare l'impatto dei tributi erariali sulle proprie casse.

In questa ottica, oltre alla cura del corretto adempimento delle norme Iva, gli Uffici finanziari del Comune dovrebbero rappresentare un punto di riferimento per l'intero Ente nella continua valutazione dell'incidenza dell'Imposta sul valore aggiunto sulle molteplici attività da esso svolte, supportando la struttura organizzativa e la componente gestoria per far sì che, nell'assunzione delle scelte, si tenga conto anche della necessaria minimizzazione dell'incidenza della componente Iva, oltre che delle altre Imposte indirette (Registro ed Ipocatastali).

Oltre a quanto appena affermato, c'è da notare che la normativa Iva applicata agli Enti Locali è stata caratterizzata da sempre da una certa disorganicità ed una diffusa incertezza su molteplici aspetti, non certo giustificata dalle tipicità riscontrabili nel posizionamento assunto dagli stessi enti - strutturalmente pluriattività - ai fini dell'Imposta, che solo di recente sono state chiarite dall'Agenzia delle Entrate. A riferimenti di legge non sempre chiaramente ed espressamente rivolti a chiarire

la corretta applicazione dell'Iva alle differenti attività svolte dalle Amministrazioni territoriali locali si abbina una produzione massiccia e non sempre coordinata di interpretazioni ministeriali, a volte anche confliggenti tra loro, che certo non aiutano alla ottimale implementazione del tributo, sebbene va dato atto all'Amministrazione finanziaria centrale (su tutte, la Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate) di un importante sforzo compiuto nell'ultimo lustro nel proficuo dialogo istituzionale con le Amministrazioni locali, con l'obiettivo di fornire finalmente una chiara ed univoca "piattaforma" di principi e regole auree per la corretta applicazione del tributo, anche nelle fattispecie per anni rimaste vittime dell'incertezza attuativa.

Per tutto quanto detto, si è voluto raccogliere in questo lavoro il frutto di una lunga serie di studi, ricerche ed esperienze compiute nel corso di oltre 10 anni di attività a stretto contatto con gli operatori degli Enti Locali, con lo scopo di fornire un seppur minimo contributo alla maggiore chiarezza delle molteplici questioni ancora aperte in materia di applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto alle attività svolte da Comuni e Province. Il presente lavoro si compone dunque di quattro parti:

1) la prima, dove si affrontano le tematiche della soggettività Iva dell'Ente e della difficile separazione tra attività istituzionali e attività commerciali, oltre a soffermarsi nel dettaglio sulle principali modifiche strutturali che sono state introdotte nel contesto di riferimento con il Dlgs. n. 313/97;

2) la seconda, illustrativa delle vigenti disposizioni normative che interessano alcuni dei più importanti servizi pubblici rilevanti ai fini Iva, corredate con le relative interpretazioni ministeriali, con lo scopo ultimo di fornire un quadro il più esaustivo possibile delle implicazioni che la normativa fiscale in esame determina sulle molteplici attività dell'Ente;

3) la terza, rivolta a riepilogare sinteticamente gli adempimenti formali che devono essere rispettati per il perseguimento della corretta applicazione della normativa Iva nelle molteplici attività svolte dagli Enti Locali nell'esercizio delle proprie funzioni e compiti;

4) la quarta parte, infine, dedicata all'esame di alcune delle principali problematiche riscontrate nella gestione Iva degli Enti, sia nel corso di verifiche svolte e di studi compiuti, sia rispondendo a quesiti formulatici dagli stessi operatori degli enti nel corso degli incontri periodici dedicati alla formazione.

In aggiunta a ciò, questa quarta edizione del testo, oltre agli aggiornamenti normativi ed interpretativi che si sono realizzati dalla pubblicazione della terza edizione, si fregia di contenere una prestigiosa e lucida introduzione del Dott. Sergio Cucchi sui passi salienti che hanno portato all'ingresso della normativa Iva negli Enti Locali, raccontati da chi, decano degli studiosi della materia e "memoria storica" dell'applicazione dell'Imposta nell'intero settore pubblico, li ha in prima persona vissuti ed a fortemente contribuito ad indirizzarli.

Di questa attestazione di stima e fiducia da parte di un collega tanto valido ed esperto quanto disponibile sempre al dialogo, al confronto costruttivo ed alla crescita professionale, gli autori ringraziano.

L'introduzione e l'applicazione dell'Iva nei Comuni

di Sergio Cucchi

In via preliminare è importante sottolineare il fatto che l'Imposta sul valore aggiunto, istituita nel nostro ordinamento tributario con il Dpr. 26 ottobre 1972, n. 633, risulta essere un'imposta atipica, a sua volta inserita in un contesto atipico come quello inerente gli Enti Pubblici Locali, che pertanto ha comportato e comporta tuttora una serie di difficoltà di interpretazione e di applicazione, per di più non disgiunte queste da una diffusa non curanza da parte degli operatori.

Infatti, la presenza di norme di legge talvolta non chiare e di circolari e risoluzioni ministeriali spesso contrastanti tra di loro ha determinato, sin dal primo anno di introduzione dell'Imposta, dubbi e incertezze sulle modalità di applicazione della stessa.

Nella prima stesura della Legge (Dpr. n. 633/72), l'art. 4, commi 2 e 3, relativi alla definizione del presupposto soggettivo ("Regime di impresa"), stabiliva che per "gli enti pubblici o privati diversi dalle società, compresi consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole *mediante una distinta organizzazione*".

L'avvenuto inserimento tra i soggetti Iva degli enti pubblici portò il settore degli Enti Locali ad attivarsi per chiarire da subito la propria soggettività o meno all'Imposta.

Fu infatti costituita dagli operatori dei più grandi Enti Locali nazionali (Roma, Milano, Bologna, Firenze, Genova, ecc.) un'apposita Commissione di studio, che si riunì ufficialmente presso il Comune di Bologna, mentre nel frattempo stava sorgendo un'altra iniziativa presso il Comune di Perugia, nella persona dell'allora Segretario Dott. Ermanno Pianesi.

Le due entità di studio molto presto si fusero e dai lavori che ne scaturirono, nel frattempo "accreditati" anche dall'Anci e dallo stesso Ministero delle Finanze, risultò una comune presa di posizione sulla non applicazione dell'Iva nei confronti degli Enti Locali, vista la mancanza in tali enti del requisito della *distinta organizzazione* menzionata nel comma 3, dell'art. 4. A differenza dei Comuni, invece, le aziende municipalizzate esercitanti attività commerciali furono da subito ricomprese tra i soggetti passivi, stante l'oggettiva presenza in esse del requisito della distinta organizzazione.

Con le modifiche apportate alla normativa originaria dal Dpr. n. 687/74, nel comma 3 dell'art. 4, fu poi eliminato il riferimento alla "distinta organizzazione" e, di conseguenza, anche gli enti pubblici non commerciali (tra i quali gli Enti Pubblici Locali) divennero soggetti passivi d'Imposta.

A questo punto, nei Comuni sorsero le prime grosse incertezze su come porsi di fronte a questi nuovi adempimenti tributari, anche perché non era allora da molti compreso come fosse possibile che un ente pubblico svolgente attività istituzionale potesse essere chiamato ad applicare un'Imposta che richiedeva come presupposto soggettivo il fatto di essere un *imprenditore*.

La Commissione di studio in precedenza citata proseguì i lavori e, dopo varie sedute, concordò con l'Anci ed il Ministero delle Finanze la stesura della Circolare 22 maggio 1976, n. 18, ove si chiariva:

- la definitiva inclusione degli Enti Locali tra i soggetti passivi d'Imposta, "a nulla influendo l'esistenza o meno di una distinta organizzazione contabile amministrativa";
- in ordine alle aziende municipalizzate, che le stesse cessavano di essere soggetti Iva ma "le relative operazioni confluivano in un unico centro di imputazione giuridica, il Comune di appartenenza". A tal proposito, fu stabilito che il numero di Partita Iva in origine acquisita dall'azienda municipalizzata non veniva eliminato ma rimaneva in essere con funzioni di codice fiscale dell'Ente, mentre il Comune doveva invece assumere una propria Partita Iva;
- vista la caratteristica degli Enti Locali di svolgere contemporaneamente varie attività, quali di esse erano da ritenere commerciali e quali invece istituzionali. A parere del sottoscritto con la Circolare n. 18 ci fu una svolta epocale in quanto il Comune fu considerato per la prima volta un imprenditore per le attività da esso svolte a carattere commerciale.

Nella considerazione che la Circolare n. 18 fu pubblicata nel maggio 1976 e di conseguenza il primo anno di applicazione dell'Iva per i Comuni era ormai già concluso, come già "intaccato" era il successivo, l'Anci con Circolare diffusa a tutti i propri associati prese l'iniziativa di "consigliare" l'adozione della contabilità Iva a partire dal 1° gennaio 1977, per nella consapevolezza che ciò avveniva con due anni di ritardo rispetto a quanto previsto dalla Legge.

Per inciso, tale situazione fu poi sanata con i successivi condoni tributari.

Successivamente, con il Dpr. n. 24 del 29 gennaio 1979, con decorrenza dal 1° febbraio dello stesso anno fu introdotto nell'originario Dpr. n. 633 l'art. 19-ter riguardante la detrazione dell'Iva negli enti non commerciali.

Nel dettaglio, sull'art. 19-ter prima versione non si poteva non constatare l'effettiva impossibilità per gli Enti Locali di operare alcuna detrazione Iva, dato che la specifica condizione richiesta per operarla era la tenuta di una contabilità economico-patrimoniale, secondo il dettato dell'art. 20, del Dpr. n. 600/73, contabilità che l'ente certamente non aveva.

Per evitare che tale situazione portasse per gli Enti Locali, da un lato, ad una rico-

nosciuta impossibilità di detrarre l'Iva sugli acquisti – con conseguente rilevante perdita economico-finanziaria - dall'altro le eventuali sanzioni che i verificatori dell'Amministrazione centrale avrebbero potuto constatare, furono presi accordi con il Ministero delle Finanze affinché si operasse una revisione normativa dell'art. 19-ter.

Di conseguenza, con il Dl. n. 660/79, convertito nella Legge n. 31/80, l'ultimo periodo del terzo comma del citato articolo vide soppressa la quasi incomprensibile disposizione "per gli enti pubblici territoriali la regolare tenuta della contabilità stessa è attestata dagli organi di controllo" con la seguente definitiva versione: *"per le Regioni, Province, Comuni e loro consorzi, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto"*.

A chiarimento della suddetta modifica fu emanata la Circolare del Ministero delle Finanze n. 26 del 13 giugno 1980, nella quale l'Amministrazione finanziaria riconobbe ufficialmente il concetto di contabilità separata ai fini Iva nell'ambito del bilancio finanziario degli Enti Locali (in proposito, si rinvia a quanto dettagliatamente chiarito nel Capitolo Secondo del testo).

L'ultima modifica importante che ha interessato, dal punto di vista strutturale, la normativa Iva è stata introdotta dal Dlgs. n. 313/97, ulteriormente chiarita dal Ministero delle Finanze con Circolare n. 238/E del 24 dicembre 1997.

Essa ha interessato i rapporti commerciali intrattenuti dagli enti pubblici in generale con i propri fornitori, nonché ha adottato un nuovo principio cardine dell'intero sistema normativo dell'Imposta, con l'introduzione del regime di esigibilità (come illustrato compiutamente nel Capitolo Secondo del presente testo).

Per concludere, non si può certo sottacere – e penso proprio che dalla lettura di queste brevi note si sia compreso – che per il sottoscritto l'Imposta sul valore aggiunto sia stata vissuta e lo sia tuttora con enorme e profonda passione ed entusiasmo, anche in considerazione della sua dinamicità che ti costringe ad un aggiornamento continuo, e che la rende ai miei (e fortunatamente non solo ai miei) occhi molto affascinante.

Mi sono prestato ben volentieri a questo "gioco dei ricordi" anche perché, modestamente e a differenza di quasi tutti, io stesso, non solo ho vissuto le vicende sopra menzionate, ma addirittura ne sono stato uno dei principali fattori ed artefici. Fatto salvo quanto sopra, non si può che non richiamare l'attenzione di tutti gli operatori interessati sul fatto che, nell'ottica dell'economia del bilancio degli Enti Locali, tale tributo determina un'incidenza sostanziale a livello di costi di esercizio (fatture di acquisto).

Di conseguenza, anche chi non ritenesse tale normativa così importante ed affascinante come il sottoscritto e venisse chiamato ad operare scelte preventive a livello politico-amministrativo o azioni gestionali, deve necessariamente considerare e gestire non certo passivamente tale tributo.

Infatti, essendo l'Iva un'Imposta da applicare ai sensi di una norma di legge cogen-

te a tutti gli effetti (*dura lex sed lex*), tutti gli operatori coinvolti (anche e soprattutto quelli degli Enti Pubblici Locali) dovrebbero approcciarsi ad essa valutando come prioritario nell'applicazione del tributo l'aspetto positivo dell'eventuale recupero d'imposta e conseguentemente la liberazione di risorse che una gestione razionale ed "attiva" dello stesso può garantire.

Buon lavoro a tutti.

Sergio Cucchi
Dottore commercialista
Responsabile servizi tributari
Comune di Roma a.r.
Revisore contabile e consulente tributario
di Enti Locali