

# “Elementi IVA Base per gli Enti Locali”



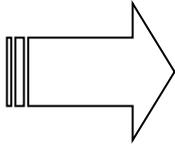
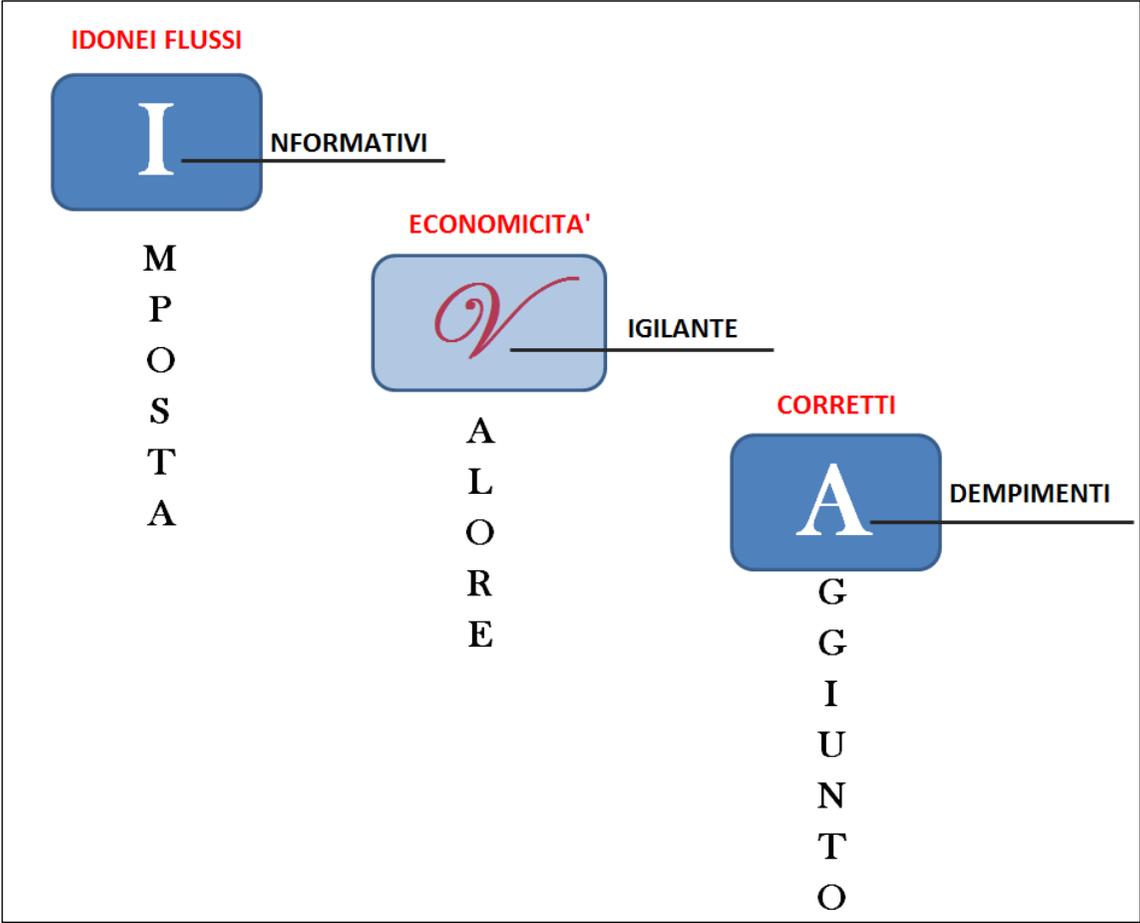
RICERCA E FORMAZIONE

Servizi contabili e amministrativi  
formazione e pubblicazioni



*Ordine dei Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Lodi*

# L'OGGETTO MISTERIOSO



## INDICE

- ➡ **I “MECCANISMI APPLICATIVI”**
- ➡ **INDIVIDUAZIONE “ATTIVITÀ COMMERCIALI”**
- ➡ **ATTIVITÀ ESCLUSE, ESENTI ED “ISTITUZIONALI”**
- ➡ **LA “CONTABILITÀ IVA”**

# I “MECCANISMI APPLICATIVI”

## Che cos'è l'IVA?

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta generale sul **consumo** applicata alle attività commerciali che comportano la **produzione** e la **distribuzione** di beni e la **prestazione** di servizi. Essa è stata scelta dalla Unione Europea come principale imposta sugli scambi in vista della creazione di un **mercato unico**. Scopo originario del Trattato, firmato a Roma il 25 Marzo 1957 (di seguito "trattato"), che ha istituito la Comunità economica europea (CEE, poi CE ora UE) è stato quello di dare vita a un ampio territorio transazionale con piene **libertà** di circolazione delle persone, dei capitali e delle merci.

## IVA – I MECCANISMI APPLICATIVI IN BASE AI PRINCIPI COMUNITARI ED ALLA NORMATIVA NAZIONALE

- **IVA = IMPOSTA INDIRETTA:** Presupposto di riferimento: la manifestazione indiretta di capacità contributiva individuata nei *consumi* di beni e servizi
- **Art. 1 =** Triplice presupposto per l'applicazione del Tributo

①	<b>OGGETTIVO</b>	Cessione di Beni Prestazioni di Servizi	<b>Art. 2</b> <b>Art. 3</b>
②	<b>SOGGETTIVO</b>	Esercizio d'Impresa Esercizio Art. e Prof.	<b>Art. 4</b> <b>Art. 5</b>
③	<b>TERRITORIALE</b>	Nello Stato	<b>Art. 7</b>

In considerazione della Presenza o Meno di tali Presupposti, le Operazioni Economiche (*artt. 2 e 3 D.P.R. 633/72*) si distinguono in due Grandi Categorie

1) OPERAZIONI NON RILEVANTI [*o escluse o fuori campo IVA*]

↳ (a) Se manca uno dei citati presupposti (*soggettivo, oggettivo, territoriale*)

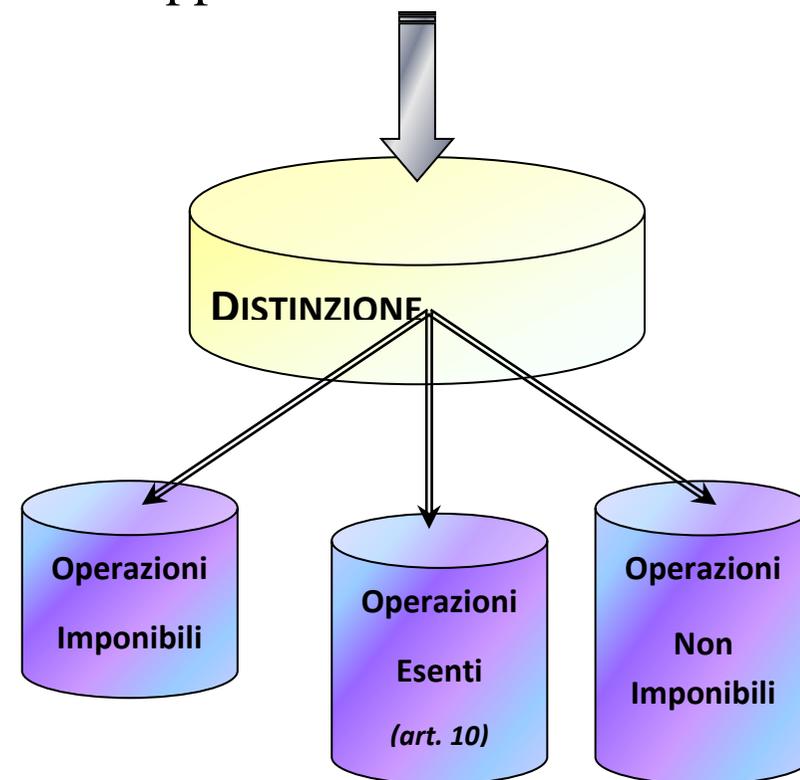
↳ (b) Se l'esclusione è espressamente prevista dalla norma



## 2) OPERAZIONI RILEVANTI



Sono presenti i presupposti di applicazione del Tributo



# **INDIVIDUAZIONE “ATTIVITÀ COMMERCIALI”**

## QUALIFICAZIONE DI ENTE NON COMMERCIALI

La nuova formulazione dell'art. 4, quinto comma, del D.P.R. 633/72<sup>1</sup>, prevede che non si considerano attività commerciali “le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità”. Tale norma, come precisato nella relazione tecnica al D.L. n. 179/12, ha carattere chiarificatorio e non innovativo, in quanto ha recepito espressamente il principio contenuto nell'art. 13 della direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112 e già applicato in ambito nazionale (cfr. risoluzioni n. 169/E del 01/07/2009, n. 122/E del 06/05/2009 e n. 348/E del 07/08/2008): gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività e le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Attività esercitata	Assoggettabilità all'imposta
<b>Esercizio diretto di funzioni di pubblica autorità</b>	NO IVA, salvo distorsioni alla concorrenza
<b>Esercizio di funzioni di pubblica autorità per il tramite di società in house providing</b>	SI IVA sempre

<sup>1</sup> Derivante dalle modifiche introdotte all'art. 4, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 ad opera dell'art. 38, comma 2, del D.L. n. 179/12

## INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITÀ COMMERCIALI AI FINI IVA DEGLI ENTI LOCALI

- Per gli ENTI PUBBLICI NON ECONOMICI è necessario – *ai fini IVA* – distinguere attentamente le diverse Attività svolte per valutare l'eventuale rilevanza o meno delle stesse.
- Gli ENTI NON COMMERCIALI sono caratterizzati dall'assenza quale oggetto esclusivo o principale o svolgimento di un'Attività Commerciale, ossia quell'attività che determina Attività d'Impresa ai sensi dell'art. 51 TUIR (D.P.R. 917/86).

<u>ENTI COMMERCIALI</u>	⇒	Tutte le operazioni sono rilevanti ai fini IVA (art. 4 co. 2 n. 2)
<u>ENTI NON COMMERCIALI</u>	⇒	Occorre analizzare le singole tipologie

- La VI<sup>a</sup> DIRETTIVA CEE [n. 388 del 17.05.77, art. 4, paragr. 5] [ora Direttiva 2006/112/CE] si esprime, tuttavia, per l'**esclusione da soggettività IVA per le attività che gli Enti esercitano in quanto pubbliche autorità**, anche quando, in relazione a tali attività ed operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

- Tali Esclusioni non possono, però, trovare applicazione nelle ipotesi in cui il Regime stesso possa dar luogo a **fenomeni distorsivi della LIBERA CONCORRENZA**.
  
- Quali siano le Attività esercitate in quanto Pubblica Autorità, **spetta** – *a parere della Corte di Giustizia CEE* – **al Giudice Statale Individuarle**.
  
- In ogni caso gli Enti locali sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato “D” **quando esse non sono trascurabili** [l'Allegato “D” elenca: telecomunicazioni, erogazioni di acqua, energia elettrica e vapore, trasporto di merci, servizi portuali e aeroportuali, trasporto di persone, cessione di prodotti nuovi per la vendita, gestione di fiere a carattere commerciale, depositi, pubblicità commerciale, attività di agenzie di viaggio, gestione di spacci, mense aziendali e simili, attività degli Enti radiotelevisivi]
  
- Occorre guardare – comunque – alle “**modalità**” di svolgimento delle operazioni

## ATTIVITÀ PRESUNTIVAMENTE COMMERCIALI (Art. 4 co. 5)

- |   |
|---|
| <b>① le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e assistenziali, culturali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati</b> |
| <b>② erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore</b>  |
| <b>③ gestione di fiere e esposizioni di carattere commerciale</b>   |
| <b>④ gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazioni di pasti</b>  |
| <b>⑤ trasporto di persone</b>   |
| <b>⑥ organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere o di alloggio</b>  |
| <b>⑦ servizi portuali e aeroportuali</b>  |
| <b>⑧ pubblicità commerciale</b>   |
| <b>⑨ telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari</b>  |

ATTIVITÀ “COMMERCIALI E NON” EFFETTUATE DAGLI ENTI LOCALI  
(CIRC. MIN. 22.05.76 N. 18/360068)

Prima ed unica elencazione di attività commerciali svolte dagli Enti locali che rientrano nel campo di applicazione del Tributo.

SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE  
(DECRETO MIN. 31 DICEMBRE 1983)

Elencazione dei cosiddetti “servizi pubblici a domanda individuale” che se non svolti in modo occasionale, configurano attività rilevanti ai fini IVA.

**ATTIVITÀ ESCLUSE, ESENTI ED  
“ISTITUZIONALI”**

## OPERAZIONI ESCLUSE DA REGIME IVA

<b>ART. 2</b> <b>D.P.R. 633/72</b>	<b>ART. 3</b> <b>D.P.R. 633/72</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cessioni di denaro o di crediti in denaro;</li> <li>• Conferimenti e cessioni di aziende o rami di azienda;</li> <li>• Cessioni di terreni non edificabili;</li> <li>• Cessione di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;</li> <li>• Passaggi di beni conseguenti a fusioni e trasformazioni di società ed enti;</li> <li>• Cessioni di beni per concorsi e operazioni a premio.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cessioni, ecc. di diritti d'autore effettuate;</li> <li>• Prestiti obbligazionari;</li> <li>• Cessioni di contratti di denaro, crediti, aziende, terreni non edificabili;</li> <li>• Conferimenti e passaggi di beni in dipendenza di fusioni e trasformazioni;</li> <li>• Servizi di spettacolo, con ingressi gratuiti contingentati</li> </ul>
<b>ART. 5</b> <b>D.P.R. 633/72</b>	<b>ART. 6 CO. 12</b> <b>LEGGE 13.05.1999 N. 133</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestazioni inerenti rapporti di collaborazione coordinata e continuativa rese da soggetti che non esercitano abitualmente altre attività di lavoro autonomo;</li> <li>• Attività di levata dei protesti cambiari esercitata dai segretari comunali,</li> <li>• Prestazioni di vigilanza e custodia da parte di guardie giurate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>Leasing immobiliare</u></b>: l'ICI eventualmente rimborsata dal locatario al concedente non è compresa nella base imponibile</li> </ul>

<p style="text-align: center;"><b>ART. 7 CO. 1</b> <b>LEGGE 13.05.1999 N. 133</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>ART. 8</b> <b>LEGGE 11.08.1991 N. 266</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Lavoro interinale:</b> gli oneri retributivi e previdenziali sostenuti dalle agenzie di lavoro interinale in favore dei prestatori di lavoro temporaneo e da questi rimborsati da parte dei soggetti utilizzatori sono esclusi dalla base imponibile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Organizzazioni di volontariato:</b> le operazioni poste in essere dalle organizzazioni di volontariato costituite per soli fini di solidarietà nelle forme previste dalla legge sono escluse da IVA. Non beneficiano dell'esclusione invece gli acquisti di beni effettuati da dette organizzazioni anche se riferiti a mobili registrati, utilizzati per il soccorso (C.M. 30 novembre 2000 n.217)</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>ART. 15</b> <b>D.P.R. 633/72</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>ART. 74</b> <b>D.P.R. 633/72</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità del concessionario o del committente;</li> <li>• Valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli con aliquota Iva più elevata;</li> <li>• Somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate;</li> <li>• Somme dovute a titolo di rivalsa dell'Iva</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Commercio di sali e tabacchi importati o fabbricati dai Monopoli di Stato, ceduti attraverso le rivendite;</li> <li>• Commercio di quotidiani, periodici, supporti integrativi, libri;</li> <li>• Vendita al pubblico, da parte di rivenditori autorizzati, di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone;</li> <li>• Operazioni relative ai giochi di abilità e concorsi pronostici (Totocalcio ecc.);</li> <li>• Cessioni di rottami, carta da macero e simili.</li> </ul>

## OPERAZIONI ESENTI DA REGIME IVA

<b>ART. 10 Co. 1</b>	<b>OPERAZIONE</b>	<b>OPZIONE ART.36- BIS</b>
1)	Concessione e negoziazione di crediti e impegni finanziari	SI
2)	Operazioni di assicurazione	SI
3)	Operazioni su valute estere	SI
4)	Operazioni relative ad azioni o quote sociali	SI
5)	Riscossione tributi	SI
6)	Operazioni relative lotto e lotterie	SI
7)	Operazioni relative giochi e scommesse	SI
8)	Locazioni immobili	SI
8-bis)	Cessione abitazioni da parte di non costruttori	SI
8-ter)	Cessione di fabbricati strumentali che per loro caratteristica non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione in determinati casi	SI
9)	Intermediazione relative a operazioni di cui ai numeri da 1 a 7, all'oro e valute estere	SI
11)	Cessione di Oro in lingotti	NO
12)	Cessioni gratuite di beni di propria produzione a enti e associazioni, onlus	SI
13)	Cessioni gratuite a favore delle persone colpite da calamità o catastrofi	SI

14)	Trasporto pubblico urbano di persone (Taxi)	SI
15)	Trasporto malati e feriti con veicoli appositamente equipaggiati effettuate da imprese autorizzate e da Onlus	SI
16)	Servizi postali	SI
18)	Prestazioni sanitarie di diagnosi e cura rese da enti ospedalieri, cliniche, case di cura	NO
19)	Prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri, cliniche, case di cura	NO
20)	Prestazioni educative e didattiche rese da istituti e scuole riconosciute da PA e Onlus	SI
21)	Prestazioni di orfanotrofi, asili, colonie e case di riposo, colonie, alberghi e ostelli (ex. L. 326/58)	SI
22)	Prestazioni proprie di musei, biblioteche, ville e simili	SI
23)	Prestazioni previdenziali a favore di dipendenti	SI
24)	Cessioni di organi e sangue	SI
27)	Servizi di pompe funebri	SI
27-ter)	Prestazioni socio-sanitarie e assistenza domiciliare rese da enti direttamente a favore di categorie protette	SI
27-quater)	Guardie campestri	SI
27-quinquies)	Cessioni di beni acquistati o importati con Iva indetraibile, ai sensi degli artt. 19, 19-bis 1, 19-bis 2	SI

**LE ATTIVITÀ ESERCITATE IN VESTE DI “PUBBLICA AUTORITÀ”  
(NON RILEVANTI AI FINI IVA)**

ATTIVITÀ	RIF. NORMATIVI	NOTE
Diritti per rilascio copie fotostatiche di Documenti Amministrativi	L. 241/90 C.M. n. 70 del 24.11.92	<i>Rientra nella definizione di “COPIA” ogni rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica e simili, utilizzati ai fini dell’attività amministrativa</i>
Concessione di Beni Demaniali o Patrimoniali		<i>La concessione rientra nello svolgimento di attività amministrative per fini di pubblica autorità [Tuttavia dall’emanazione della Risoluzione Ministeriale n. 169/09, se possibile optare per la gestione “imprenditoriale” del Patrimonio Comunale (si rinvia ai successivi capitoli)]</i>

Concessione di Aree, Loculi Cimiteriali ed Altri Manufatti per la Sepoltura	D.L n. 417/91	<i>Attività di Imperio</i>
Concessione di Aree Adibite a Cava	Ris. Min. 67/E del 17.04.97	<i>Non costituisce esercizio di Impresa</i>
Locazione di Beni Immobili finalizzata alla sola Riscossione di Canoni ( <i>mero godimento</i> )	Circ. Min. n. 32 – 21.06.91 Circ. Min. n. 8 – 14.06.03 Ris. Min. n. 239 – 24.12.96	<i>[Tuttavia dall’emanazione della Risoluzione Ministeriale n. 169/09, sé possibile optare per la gestione “imprenditoriale” del Patrimonio Comunale (si rinvia ai successivi capitoli)]</i>
Assegnazione di Aree Edificabili Acquisite in via Espropriativa	Legge n. 167/62 R.M. 19.02.92 prot. 431064 R.M. 13/12/01 n. 206	<i>Attività di Imperio. Anche le assegnazioni fatte ai singoli soggetti nell’ambito dell’edilizia residenziale di aree comunque acquisite, esulano dal campo IVA</i>
Demolizione di Opere Abusive	Legge n. 47/85 R.M. n. 655 del 02.07.94	<i>Attività finalizzata alla tutela di interessi urbanistici ed ambientali</i>

Cessioni di Terreni  
(edificabili e non edificabili)

R.M. n. 430065 – 10.09.91  
R.M. n. 135 – 25.09.01

*Attività Non Commerciale*

*[Tuttavia dall'emanazione della  
Risoluzione Ministeriale n. 169/09, sé  
possibile optare per la gestione  
"imprenditoriale" del Patrimonio  
Comunale (si rinvia ai successivi capitoli)]*

Erogazione di Contributi

R.M. n. 118/E – 12.07.96  
R.M. n. 125/E – 12.07.96  
R.M. n. 72/E – 03.05.99

*Se la contribuzione è erogata al di  
fuori di ogni corrispettività,  
l'operazione è esclusa da IVA*

Acquisizione di  
Contributi e  
Finanziamenti  
Comunitari (FSE, FESV,  
FEOGA, FESR)

R.M. n. 110/E – 20.08.98

*Nel caso l'Ente sia destinatario di  
contributi e finanziamenti erogati  
dalla UE, assumendo nei confronti  
degli Organi Comunitari l'onere  
della responsabilità dei **risultati del  
progetto**, ma non l'obbligazione  
contrattuale della **esecuzione dei  
progetti stessi**, il contributo esula  
dal campo di applicazione IVA*

Oneri di Urbanizzazione

Legge n. 10/77  
Legge n. 342/00  
C.M. n. 207/E – 16.11.00

Risoluzioni n. 140 e 166  
del 2009

*Non rilevanza IVA della cessione nei confronti dei Comuni di Aree o di Opere di Urbanizzazione a scomputo totale o parziale di contributi di urbanizzazione ovvero in esecuzione di convenzioni di lottizzazione*

*L'esclusione non si applica se le cessioni sono effettuate solo a scomputo degli oneri di urbanizzazione senza un preciso obbligo convenzionale alla loro realizzazione*

## Gestione Parcheggi

Art. 7 NC della Starda –  
D.Lgs. n. 285/92  
Corte di Giustizia – C –  
446/98 del 14.12.00  
R.M. n. 210/E – 14.12.01  
R.M. nn. 173 e 174 –  
06.06.02

Sentenza della Corte  
Europea 4 giugno 2009 –  
Causa C-102/08

*Attività esercitata in veste di Pubblica  
Autorità –*

*Necessità di assenza di “Distorsione  
di Concorrenza di una certa  
importanza” con analoga attività  
esercitata dal Concessionario Privato  
La distorsione agisce anche nei  
confronti degli Enti pubblici quando  
viene negata la detrazione dell’Iva  
pagata “a monte”.*

- *Necessità di analisi delle concrete  
modalità di svolgimento dell’attività:*

Concessione a Privati  
Gestione diretta Tariffa Oraria

NO

*Solo nel caso di assenza di distorsione e  
se lo Stato prevede una norma espressa  
che qualifica tale attività come di  
pubblica autorità*

Costruzione di Parcheggi da  
Vendere a Privati

SI

# LA CONTABILITÀ IVA DEGLI ENTI LOCALI

- Per gli ENTI NON COMMERCIALI è ammessa in detrazione secondo i criteri generali (*art. 19*) e con le relative limitazioni, riduzioni e rettifiche (*artt. 19-bis e 19-bis 2*) soltanto l'Imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di Attività Commerciali a condizione che:



Le Attività Rilevanti ai fini IVA siano gestite con contabilità distinta rispetto all'Attività Istituzionale



Inoltre, la Detrazione non è ammessa in caso di Omessa Tenuta della Contabilità Obbligatoria a norma di Legge o di Statuto

- Per le REGIONI, PROVINCE, COMUNI e LORO CONSORZI, la Contabilità separata è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle Modalità previste per la tenuta della Contabilità Pubblica Obbligatoria:



- ✿ Indicazione Rilevanza IVA per Interventi, Capitoli, Articoli, Risorse
- ✿ Utilità di Pervenire a PEG "Fiscali"

**UTILIZZO PROMISCUO DI BENI E SERVIZI PER  
L'EFFETTUAZIONE SIA DI OPERAZIONI NON SOGGETTE SIA DI  
OPERAZIONI CHE DANNO DIRITTO ALLA DETRAZIONE**

- Per i Beni utilizzati **Promiscuamente** spetta una **Detrazione Parziale**, rapportata all'entità del loro impiego nelle Operazioni Soggette ad Imposta.
- Adozione di Criteri **Oggettivi e Coerenti**.
- Circ. Min. 22.05.81 n. 18/331568 – Ris. Min. 29.12.90 n. 450565.
- La Quota di Imposta Detraibile ed Indetraibile deve essere rilevata all'atto della Registrazione della Fattura di Acquisto.

# Esempi:

✚ ILLUMINAZIONE E  
RISCALDAMENTO

✚ SPESE TELEFONICHE

✚ .....

✚ ALTRE



Mq. o Mc. Locali



N° Apparecchi Fissi



Volume d'Affari

*(DLgs. n. 466/97 Art. 10-bis co. 2)*



Volume Affari Attività Economiche  
Totale Entrate Correnti

Eliminare al Massimo i Casi di Congiunzione di Costi

**SI RINGRAZIA DELL'ATTENZIONE  
A VS DISPOSIZIONE PER OGNI EVENIENZA  
CON I PIÙ SINCERI E DISTINTI SALUTI.**



RICERCA E FORMAZIONE

## **DOTT. CIRO D'ARIES**

Via Filelfo, 5 - 20145 – Milano    Vicolo dei Modelli, 63 - 00187 – Roma  
TEL. +39 02 3495856 • FAX + 39 02 34937855  
[studiodaries@studiodaries.it](mailto:studiodaries@studiodaries.it) - [www.darieseassociati.it](http://www.darieseassociati.it)

Servizi contabili e amministrativi  
formazione e pubblicazioni



## **DOTT. GIUSEPPE MUNAFO'**

Piazza Emilia, 1 - 20129 – Milano  
TEL. +39 02 744714 - +39 02 701002037 • FAX + 39 02 70101928  
[info@giflo.com](mailto:info@giflo.com)