

Attualità

L'Iva negli enti locali (2)

24 Giugno 2005

L'esercizio della detrazione e il pro rata. Il contributo statale per il recupero dell'imposta

Thumbnail **3. L'esercizio della detrazione e il pro-rata** Image not found or type unknown

Abbiamo già avuto modo di osservare come i Comuni siano soggetti passivi dell'Iva solo limitatamente alle attività svolte in esercizio di impresa: di contro, per le attività istituzionali, il Comune si comporta come un consumatore finale, con la conseguenza che resta inciso dall'imposta pagata sui costi che sostiene, non acquisendo alcun titolo per esercitare il diritto di detrazione dell'Iva pagata "a monte".

Lo svolgimento di attività soggette a Iva, inoltre, sottopone l'ente locale a tutti gli obblighi previsti dal titolo II del Dpr n. 633/1972, in ordine alla fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione delle operazioni svolte in esercizio di impresa o a esse equiparate.

Il meccanismo di detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi effettuata dagli enti territoriali non prevede particolari deroghe rispetto a quanto disposto nei confronti degli altri soggetti passivi d'imposta: in altre parole, il legislatore non ha concesso (né avrebbe potuto, per coerenza con i principi dettati dalla VI direttiva Ce) benefici soggettivi a favore dei Comuni che, quindi, restano soggetti alle previsioni recate dall'articolo 19-ter del Dpr 633/72, il quale, per gli enti non commerciali, dispone che la detrazione è ammessa a norma degli articoli 19, 19-bis, 19-bis 1 e 19-bis2 del citato decreto, con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste e, comunque, solo per l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni effettuati nell'esercizio di attività commerciali e agricole.

La norma prosegue, imponendo - quale condizione per l'esercizio della detrazione - la tenuta della

contabilità separata dell'attività commerciale e/o agricola, rispetto a quella istituzionale, conformemente alle previsioni recate dagli articoli 20 e 20-bis del Dpr 600/73. Pertanto, il diritto alla detrazione viene negato in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria, ovvero quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per gli enti locali, tuttavia, l'ultima parte del terzo comma dell'articolo 19-ter introduce un temperamento, sancendo il principio che *"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"*.

Inoltre, l'imposta relativa a beni e servizi utilizzati promiscuamente nelle diverse attività (d'impresa e istituzionali) è ammessa in detrazione solo per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale e agricola.

Per meglio comprendere quanto sia frequente tale circostanza nell'ambito delle svariate attività poste in essere dagli enti locali, si fornisce il seguente esempio: si pensi all'utilizzo di una palestra di proprietà di un Comune che, al mattino, la destina all'uso gratuito degli allievi della scuola, aprendola invece al pubblico nel pomeriggio, dietro pagamento di un corrispettivo, assoggettabile a Iva: in tal caso, i costi per la gestione della palestra (acquisto dell'energia elettrica, pulizia, manutenzione, eccetera) sono costi promiscui, in quanto sostenuti nel contemporaneo esercizio di attività istituzionale e commerciale. Sul punto, la circolare n. 328/E/1997 (par. 3.2), ha chiarito, fra l'altro, che la ripartizione dell'Iva tra quota detraibile (imputabile all'esercizio di impresa) e quella indetraibile (imputabile all'attività istituzionale) deve essere effettuata sulla base di *"criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati"*.

Riepilogando, le condizioni per l'esercizio della detrazione da parte degli enti locali sono:

- la tenuta di contabilità separate
- che la fattura d'acquisto esponga distintamente l'Iva e il costo presenti i requisiti dell'inerenza rispetto all'attività svolta (non è rilevante, invece, che il costo sia stato effettivamente pagato)
- che la fattura d'acquisto sia stata registrata nel registro degli acquisti, anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, non oltre la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, alle condizioni e limiti del periodo di

competenza

- che l'operazione per la quale si intende esercitare la detrazione non rientri nei casi di indetraibilità *ex lege*
- che l'imposta, al momento in cui viene esercitato il diritto alla detrazione, sia esigibile.

In ordine a tale ultimo requisito, occorre precisare che, nell'Iva, il diritto alla detrazione del cessionario/committente è strettamente correlato all'obbligo di versamento del cedente o prestatore e, affinché non si verifichino "sfasature" temporali, sono state dettate le disposizioni contenute nell'articolo 6 del Dpr 633/72, che riguardano, appunto, l'effettuazione delle operazioni, così esattamente individuando il momento impositivo, diverso a seconda che si tratti di cessioni di beni (e, a loro volta, di beni mobili o immobili) ovvero di prestazioni di servizi.

Per quanto riguarda gli enti locali, il quinto comma del citato articolo introduce un'eccezione, disponendo che "*l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo*". In tal modo, i soggetti che intrattengono rapporti commerciali con gli enti locali possono apporre sulle fatture emesse nei confronti degli stessi, la dicitura "IVA ad esigibilità differita", così procrastinando il versamento dell'imposta in coincidenza con l'effettivo pagamento da parte dell'ente che, analogamente, viene limitato nell'esercizio della relativa detrazione sino a quando non provvederà a corrispondere il pagamento di quanto addebitato.

Sempre in tema di detrazione, non possono trascurarsi le conseguenze che, su tale istituto, derivano dallo svolgimento di operazioni esenti, tassativamente elencate nell'articolo 10 del Dpr 633/72. Si tratta di fattispecie che il legislatore ha ritenuto meritevoli di un trattamento fiscale agevolato, che si sostanzia, per il consumatore finale, nel mancato addebito del tributo sul bene o sul servizio acquistato. Per il soggetto passivo, invece, l'effettuazione di operazioni esenti da imposta non comporta alcuna agevolazione, in quanto, per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 19, esso perde il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti. Tale limitazione è totale o parziale, a seconda che vengano poste in essere solo operazioni esenti, ovvero congiuntamente anche operazioni imponibili e/o non imponibili.

Poiché nell'ambito delle attività normalmente svolte dagli enti locali figurano spesso alcune delle fattispecie indicate nel citato articolo 10, sono estremamente frequenti le situazioni in cui gli enti locali vedono fortemente limitato il proprio diritto alla detrazione dell'imposta, dovendo provvedere a calcolare la percentuale di detraibilità (*pro rata*) tutte le volte che svolgono contemporaneamente

attività che conferiscono il diritto alla detrazione e attività che, invece, realizzano operazioni esenti. In altre parole, qualora siano poste in essere operazioni esenti unitamente ad altre operazioni rilevanti ai fini dell'Iva, la detrazione sugli acquisti è ammessa in misura proporzionale al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione stessa (imponibili e non imponibili) e il volume d'affari. In presenza di acquisti aventi a oggetto beni ammortizzabili, il calcolo del *pro rata* è suscettibile di rettifiche nei cinque anni successivi, qualora la percentuale inizialmente determinata del *pro rata* vari di oltre dieci punti percentuali.

Nel caso degli enti locali, le limitazioni riguardano i beni utilizzati promiscuamente per l'attività istituzionale e l'attività commerciale, così diminuendo la detrazione dell'imposta in misura percentuale rispetto alla consistenza economica delle due attività e alla rilevanza ai fini dell'Iva (*pro rata* estimativo).

L'applicazione del *pro rata* può essere evitata ricorrendo alla separazione delle attività, secondo la disciplina dettata dall'articolo 36 del Dpr 633/72, e l'esercizio di tale facoltà consente anche di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili con riferimento alle operazioni esenti da imposta, ex articolo 36-*bis* dello stesso decreto, senza che la conseguente indetraibilità totale dell'imposta assoluta sugli acquisti investa anche le attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione.

4. Il contributo statale per il recupero dell'Iva

Al fine di temperare l'esborso dell'Iva che gli enti territoriali non possono recuperare attraverso il normale esercizio della detrazione, il legislatore ha istituito (articolo 6, comma 3, della legge n. 488/1999) un apposito "Fondo", decorrente dal 1° gennaio 2000 e gestito dal ministero dell'Interno, per il tramite delle prefetture. La disciplina e i criteri di ripartizione del "Fondo" sono contenuti nel Dpr 33 dell'8 gennaio 2001, emanato in attuazione della delega contenuta nel citato articolo 6.

Il "Fondo" è alimentato dalle entrate erariali derivanti proprio dall'assoggettamento a Iva delle prestazioni di "servizi non commerciali" affidate dai predetti enti a soggetti esterni, detratte le quote dell'Iva spettanti all'Unione europea e quelle attribuite alle Regioni a statuto speciale, alle province autonome di Trento e Bolzano e alle Regioni a statuto ordinario in base alla normativa vigente.

Come si è già avuto modo di evidenziare (cfr. "[Il recupero dell'IVA per i servizi in outsourcing](#)", in FISCOoggi del 21 marzo 2005), per accedere al "Fondo", gli enti interessati devono inviare apposita istanza entro il 31 marzo di ciascun anno e il contributo è erogato in misura direttamente proporzionale alla media annuale degli oneri relativi all'Iva sostenuta dagli enti locali nel

quadriennio precedente all'anno di attribuzione. Agli enti locali delle Regioni a statuto speciale, il contributo viene corrisposto nei limiti delle risorse derivanti dall'Iva percepita dallo Stato nelle predette regioni e, nelle province autonome di Trento e Bolzano, detratta la quota spettante all'Unione europea. Il pagamento del contributo spettante a ciascun ente avviene in due rate: la prima, fissata entro il 30 giugno di ciascun anno, nella misura del 50 per cento dello stanziamento iniziale dello stato di previsione del ministero dell'Interno, la seconda sulla base delle previsioni di bilancio definitivamente assestate.

2 - continua. La terza puntata sarà pubblicata giovedì 30 giugno; la prima è su FISCOoggi di giovedì 23

di

Valeria Fusconi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/liva-negli-enti-locali-2>