



CENTRO STUDI  
ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

COMUNE  
DI  
SINNAI (CA)

INTERVENTO *CHECK-UP* IVA  
ANNI 2011-2015

RELAZIONE FINALE

Settembre 2015

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**  
Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona  
- Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**  
Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street





Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

## RELAZIONE FINALE

### Premessa

Il Comune di Sinnai, tra le priorità individuate in sede programmatoria per l'anno 2015, ha fissato quella di effettuare un intervento di verifica analitica sulla tenuta della contabilità Iva, con l'obiettivo di operare un *check-up* completo sulla correttezza degli adempimenti formali e delle impostazioni sostanziali relativi al suddetto tributo, al fine di beneficiare di eventuali risparmi o recuperi di imposta versata in eccedenza rispetto al dovuto.

Al riguardo, la Società "*Centro Studi Enti Locali Srl*", operatore specializzato in ambito nazionale nel fornire servizi di assistenza e consulenza, anche di natura formativa, alle numerose e varieguate tipologie di Amministrazioni pubbliche presenti nel settore della P.A., è stata incaricata di eseguire un intervento di *check-up* Iva sui servizi commerciali del Comune.

### Note esplicative sull'intervento di *check-up* Iva

L'intervento di *check-up* Iva è rivolto a fornire all'Ente Locale prestazioni di alta professionalità nel settore della fiscalità erariale in generale e dell'Imposta sul valore aggiunto in particolare, in affiancamento ed a supporto dei tecnici interni alla struttura organizzativa, con l'obiettivo di minimizzare, sempre nell'ambito di un'assoluta legittimità e liceità di operato, il carico tributario da sostenere e liberando così risorse finanziarie importanti a disposizione degli Amministratori per il soddisfacimento delle esigenze del territorio di riferimento.

"*Centro Studi Enti Locali Srl*", Società specializzata a livello nazionale nel fornire assistenza e consulenza alle Amministrazioni ed Enti pubblici, nonché nell'organizzare ed implementare interventi formativi e di aggiornamento del personale, sulle questioni riguardanti materie fiscali, ha oramai da un decennio fornito tale servizio specialistico ad alcune centinaia di Amministrazioni locali distribuite sull'intero territorio nazionale.

In particolare per quanto attiene più nello specifico l'intervento in oggetto, si sottolinea che la notevole e continua produzione di norme legislative in materia di Iva, oltre che la considerevole prassi ministeriale, dottrina e giurisprudenza di natura tributaria formatasi nel tempo, richiedono un costante

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

impegno che permetta agli operatori degli Enti Locali di acquisire le necessarie conoscenze per una corretta applicazione del suddetto tributo ai servizi di carattere commerciale, gestiti oggi dagli Enti Locali unitamente a quelli di carattere istituzionale.

I molteplici compiti attribuiti al “*Servizio Finanziario*” dell’Ente comportano la necessaria conoscenza della corposa normativa prodotta dal Legislatore amministrativo-contabile nel corso di quest’ultimo decennio, con particolare riferimento alla materia fiscale Iva.

In considerazione di ciò, per quanto notevoli possano essere gli sforzi per dare una corretta applicazione, sia delle leggi che regolano la contabilità pubblica, sia di quelle che disciplinano aspetti riguardanti la contabilità economica, dove di riflesso hanno rilevanza imposte come l’Iva, si è avvertita ogni giorno di più la necessità di avere dei supporti altamente professionali che consentano di raggiungere un livello di operatività completo e funzionale, che una struttura come “*Centro Studi Enti Locali*”, in considerazione dell’esperienza maturata nell’ambito delle Amministrazioni pubbliche distribuite in tutto il territorio nazionale, può garantire.

*Utilità dell’intervento*

Dall’esperienza maturata a livello nazionale si è ritenuto che la predisposizione e l’implementazione di una metodologia organica e sistematica per la corretta e analitica separazione, ai fini Iva, delle spese e delle entrate del Comune afferenti, da un lato, le attività istituzionali e, dall’altro, quelle commerciali, costituisca un momento fondamentale nel processo di passaggio, ormai divenuto irrinunciabile per tutti gli Enti, da una visione “*passiva*” dei suddetti tributi ad una gestione “*attiva*” degli stessi, rivolta a minimizzare eventuali diseconomie di gestione.

Ciò premesso, l’intervento di *check-up* Iva operato al Comune di Sinnai è stato orientato in 2 direzioni:

- da un lato, nella verifica della contabilità fiscale per gli anni pregressi con il connesso intervento di recupero Iva, volto a quantificare l’ammontare di imposta relativa a fatture inerenti servizi commerciali del Comune che, talvolta a scopo prudenziale, non erano state fatte transitare dalla contabilità Iva e per le quali non era stato a suo tempo esercitato il diritto alla detrazione;
- dall’altro, nella predisposizione di Note tecniche a favore degli Uffici interessati, da rivedere ed aggiornare all’inizio di ogni anno, utilizzabili come “*manuale*” di riferimento ogni qualvolta si presenti la necessità di comprendere la natura commerciale o meno di ogni singola spesa.

*Fasi dell’intervento di check-up Iva*

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

L'intervento di *check-up* Iva si è sostanziato nell'adozione di una procedura, che si compone delle seguenti fasi:

- verifica delle modalità formali e sostanziali di tenuta della contabilità Iva;
- analisi delle caratteristiche di ciascun servizio e attività svolta dall'Ente ai fini Iva;
- individuazione delle spese correnti e di investimento (comprese le "promiscue", ovvero quelle imputate in parte a servizi commerciali ed in altra parte a servizi istituzionali) non inserite in Iva nel periodo 2011-2015 ed analisi delle ragioni connesse con tale esclusione, verificando l'eventuale sussistenza delle condizioni per procedere al loro recupero;
- monitoraggio di attività e servizi non ritenuti fino a quel momento rilevanti ai fini del tributo, verificando l'eventuale sussistenza delle condizioni per procedere all'attribuzione della qualifica di commercialità;
- individuazione delle fatture afferenti i citati servizi e attività da inserire in contabilità Iva;
- regolarizzazione di possibili violazioni formali compiute in contabilità Iva nelle annualità oggetto di intervento;
- predisposizione dell'elenco delle fatture da inserire in Iva e consegna della *Relazione tecnica* conclusiva dell'intervento, contenente istruzioni procedurali e tecniche agli Uffici comunali per la prosecuzione *in-house* della "gestione attiva" del tributo erariale;
- inserimento dei dati di recupero nella Dichiarazione Iva, con il conseguente utilizzo delle economie generate dall'intervento da parte dell'Amministrazione comunale.

Occorre inoltre ricordare 2 aspetti fondamentali:

- 1) l'attivazione della posizione Iva del Servizio "Gestione immobiliare", illustrata nella presente Relazione, rappresenta solo la conclamazione in termini di fiscalità erariale della decisione dell'Amministrazione comunale di procedere ad attivare un percorso di effettiva "valorizzazione del patrimonio immobiliare" anche ai fini amministrativo-contabili, rispettando in pieno e dettami dati dalla Corte dei conti sulla messa a remunerazione almeno di una parte (quella data a terzi con evidenza di valore economico) del patrimonio locale. Tutto ciò, oltre a produrre incidentalmente importanti nuove entrate da credito Iva - facilmente utilizzabile con la "compensazione orizzontale" del Modello "F24 a saldo zero" (vedi di seguito) - consente di mettere "a regime" un sistema gestionale capace di produrre annualmente canoni attivi da imputare al Titolo III dell'entrata corrente capaci

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

di aiutare il perseguimento strutturale del cosiddetto “*equilibrio di parte corrente*” del bilancio dell’Ente Locale.

Su tale problematica citiamo la Sentenza della Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per la Regione Toscana, 23 maggio 2014, n. 96, in materia di concessione impianti sportivi e danno erariale. Nella controversia in esame un Sindaco e un Dirigente comunale sono chiamati a rispondere di danno procurato al proprio Ente, derivante da una gestione poco accorta dello spazio espositivo del Palazzetto dello sport, concesso in affitto a condizioni inique.

La scelta di destinare gli spazi espositivi in questione non ha apportato alcuna utilità al Comune, anzi, l’aver concesso l’uso della struttura alle condizioni praticate nel concreto si è rivelata una scelta antieconomica, avendo dovuto l’Amministrazione sostenere le necessarie spese di allestimento e condizionamento di tali spazi che non hanno trovato copertura attraverso i canoni di affitto versati dagli aggiudicatari.

I Giudici hanno rilevato che la differenza tra le voci di spesa e di entrata deve considerarsi una perdita netta per la finanza comunale e non può ritenersi che essa trovi giustificazione nell’utilità che ne sarebbe conseguita per l’immagine della città in questione e per il rilancio del turismo.

La Sezione ha sottolineato che le perdite subite costituiscono diseconomie nel bilancio comunale se non sono accompagnate da reali utilità, e quindi danno erariale.

In conclusione, secondo i Giudici, l’intera gestione delle trattative si è rivelata dannosa e poca accorta, poiché non ispirata a criteri di economicità, di convenienza e di buona amministrazione, permettendo che la finanza comunale subisse passività prive di alcuna reale giustificazione.

Per tali motivi, il Dirigente è stato condannato al risarcimento del 60% delle perdite, in quanto responsabile a titolo di colpa grave, non solo perché ha redatto la relazione per la Giunta come Responsabile del Servizio sulle concessioni in questione ma anche per aver rivestito il ruolo di Responsabile del procedimento; il Sindaco invece ha dovuto risarcire il 40% delle perdite per omissione di qualsivoglia controllo sulla gestione degli spazi comunali;

- 2) la motivazione principale che sottostà all’intervento di *check-up* Iva immobiliare, ossia l’effettiva “*valorizzazione del patrimonio immobiliare*” ancor prima del vantaggio fiscale, soltanto conseguente a detta valorizzazione, libera il campo da ogni possibile contestazione in termini di possibile esercizio del cosiddetto “*abuso del diritto*”, in quanto sussiste una “*valida ragione economica di fondo*” ad operare l’intervento che non consiste nel mero vantaggio fiscale rappresentato dal credito Iva - che in realtà

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

rappresenta solo la legittima conseguenza, per un ente pubblico non commerciale come il Comune, di un'azione strategica e gestionale rivolta alla *“valorizzazione del patrimonio immobiliare”* – ma che è invero costituita dalla messa a remunerazione della parte del patrimonio comunale data a terzi (vedasi, tra le altre, Corte di Cassazione, Sentenza 30 novembre 2011, n. 25537).

Sul tema è intervenuta anche la Ctr Lombardia, con la Sentenza 25 giugno 2014, n. 3417/7/2014, con cui è stato chiarito che il contribuente che beneficia di un risparmio fiscale perseguendo scopi imprenditoriali non tiene un comportamento elusivo. Solo il risparmio fiscale non sostenuto da valide ragioni economiche può essere considerato illecito, fermo restando che anche la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude a priori l'illiceità del comportamento. Spetta all'Amministrazione fornire la prova a sostegno delle proprie pretese, consistente nel far risaltare le anomalie che fanno ritenere quelle operazioni prive di un reale contenuto economico diverso da quello dell'ottenimento di un mero risparmio d'imposta. Il contribuente è successivamente chiamato a fornire la controprova, consistente nella dimostrazione dell'esistenza di valide ragioni economiche che legittimano l'operazione realizzata, soltanto dopo la presentazione delle prove da parte dell'Amministrazione finanziaria. Quanto appena riportato ha trovato recentemente posto nell'ordinamento normativo, con la pubblicazione sulla G.U. n. 190 del 18 agosto 2015 del Dlgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante *“Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23”*, in vigore dal 2 settembre 2015. Infatti, l'art. 1 del Provvedimento citato riguarda le modifiche apportate allo *“Statuto del contribuente”* (Legge n. 212/00) dalla richiamata Legge n. 23/14, in materia di abuso del diritto e di elusione fiscale, e con l'introduzione, *ex novo*, dell'art. 10-bis (*“Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”*), si è sancito che *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”*. Si considerano *“operazioni prive di sostanza economica (.....) i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Inoltre, si considerano *“vantaggi fiscali indebiti”* i

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Non si considerano abusive, in ogni caso, *“le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”*. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Il contribuente può proporre apposita istanza di interpello per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'abuso del diritto viene accertato attraverso apposito atto, preceduto a pena di nullità dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine, il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del Regolamento Mef 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Mef di apportare modificazioni a tale Regolamento. Le disposizioni del nuovo art. 10-bis dello *“Statuto del contribuente”* hanno efficacia a decorrere dal 1° ottobre 2015 e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali alla stessa data non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

## Note generali sull'intervento di recupero Iva

A seguito di una serie di incontri, colloqui e scambi di informazioni intercorsi nel periodo ottobre 2014 - agosto 2015, principalmente tra lo *staff* della Società e l'Ufficio *“Finanziario”* del Comune, con la partecipazione anche dell'Ufficio *“Tecnico”*, è emersa la possibilità di inserimento in contabilità Iva di una serie di fatture d'acquisto relative a spese di investimento sostenute negli anni dal 2011 al 2015, che erano in realtà riferibili a Servizi di natura commerciale rilevanti ai fini Iva, per le quali era sorto quindi

---

### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

il diritto alla detrazione dell'Imposta *ex art. 19-ter*, comma 1, Dpr. n. 633/72.

Ci riferiamo, in particolare, agli investimenti sostenuti sulle Scuole comunali (per la quota parte inerente gli spazi adibiti a cucina/refettorio), sui diversi Impianti sportivi comunali: Centro polisportivo, Campi sportivi da calcio e da rugby, Piscina, Palestre scolastiche ad uso promiscuo, ecc. (sia a gestione diretta che affidati in concessione a terzi gestori) e sul Museo civico e Pinacoteca.

Su tali investimenti si è proceduto al recupero dell'Iva a suo tempo non detratta, in base all'art. 19, comma 1, del Dpr. n. 633/72, secondo cui *"il diritto alla detrazione dell'Imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

L'ammontare complessivo del recupero Iva potenzialmente ottenibile risulta così determinato:

<b>Recupero Iva Servizio "Gestione immobiliare" o "Gestione impianti sportivi"</b> <b>(Impianti sportivi: Centro polisportivo, Campi da calcio e da rugby, Piscina, Palestre scolastiche ad uso promiscuo, Pista skate)</b>	
Totale recupero anno 2011	€ 3.484,02
Totale recupero anni 2012-2014	€ 23.948,09
Totale recupero anno 2015	da definire
<b>Totale recupero anni 2011-2015</b>	<b>€ 27.432,11</b>
<b>Recupero Iva Servizio "Museo"</b> <b>(museo civico e pinacoteca)</b>	
Totale recupero anno 2011	€ 3.020,00
Totale recupero anni 2012-2014	€ 36.110,40
Totale recupero anno 2015	da definire
<b>Totale recupero anni 2011-2015</b>	<b>€ 39.130,40</b>
<b>Recupero Iva Servizio "Refezione scolastica"</b> <b>(locali cucina/refettorio interni alle scuole)</b>	
Totale recupero anno 2011	€ 1.323,58
Totale recupero anni 2012-2014	€ 5.625,64
Totale recupero anno 2015	da definire
<b>Totale recupero anni 2011-2015</b>	<b>€ 6.949,22</b>
<b>Totale generale recupero anni 2011-2015</b>	<b>€ 73.511,73</b>

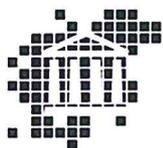
*Centro Studi Enti Locali S.r.l.*

### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

### **Altri interventi di recupero correlati al *check-up* immobiliare**

Si evidenzia che il monitoraggio ha riguardato l'intero parco immobili del Comune, avendo tuttavia accantonato per ovvi motivi quelli ad utilizzo prettamente istituzionale, e solo temporaneamente quelli non oggetto attualmente di investimenti.

Ricordiamo che anche tali ultimi immobili, se verranno gestiti in forma diretta a tariffa o affidati in gestione a terzi a canone, potranno essere certamente inseriti nel nuovo Servizio "*Gestione immobiliare*", le cui caratteristiche sono illustrate nell'ultima parte del presente lavoro.

Si sottolinea inoltre che, nell'ambito dell'intervento di check-up, sono state "recuperate" in Iva anche le entrate del Museo civico/Pinacoteca, pari, rispettivamente, per l'anno 2013 a 821 Euro e per l'anno 2014 a 2.754 Euro.

### **Inquadramento del Comune ai fini Iva**

Ai fini del corretto inquadramento tributario delle attività svolte dal Comune, ed in particolare per quanto attiene la sussistenza del presupposto soggettivo Iva, ricordiamo che, ai sensi dell'art. 4, comma 2, n. 2), del Dpr. n. 633/72, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese - e quindi sono soggette ad Iva - "*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da (...) Enti pubblici o privati (...) che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali?*".

In base al comma 4 del medesimo articolo, per gli Enti di cui sopra "*che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole [ed in tale previsione rientrano anche i Comuni], si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali ...*".

Inoltre, ai sensi dell'art. 4, n. 5, della VI Direttiva Ce (n. 77388 del 17 maggio 1977), ora art. 13 della Direttiva n. 112/2006, "*gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri Organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza?*".

Riguardo al concetto di pubblica autorità, ricordiamo, tra le altre, la Sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite nn. 231/87 e 129/88, con cui la Corte di Giustizia della Comunità europea ha affermato che la sua definizione non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'Ente pubblico, prese già

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

in considerazione da altre norme della Direttiva, ma occorre individuare il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale. Ne consegue che le attività esercitate in quanto pubbliche autorità *“sono quelle svolte dagli Enti di diritto pubblico nell’ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati”*.

In merito a ciò, importanti chiarimenti sono stati forniti dalla Corte di Giustizia europea, prima, con la Sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07, e poi, con la Sentenza 4 giugno 2009, Causa C-102/08.

In concreto, per la definizione di quali delle attività svolte dai Comuni siano configurabili come commerciali ai fini Iva occorre far riferimento, oltre a quanto previsto dal citato 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”*.

Per inciso, in considerazione dei numerosi cambiamenti avvenuti dall’emanazione della suddetta Circolare (datata 1976) ad oggi, sia relativamente alla tipologia di servizi commerciali erogati dai Comuni che alle modalità di esercizio degli stessi (gestione diretta, mediante affidamento a terzi o promiscua), l’Agenzia delle Entrate ha compiuto una rivisitazione completa di alcune fattispecie di incerta soluzione derivanti dall’evoluzione normativa dei modelli gestionali dei servizi pubblici locali, a distanza ormai di trent’anni dall’emanazione della Circolare n. 18.

In materia di soggettività Iva del Comune nell’ambito di particolari attività (affidamento in gestione o in uso di servizi a rete, di impianti sportivi, di immobili in generale, ecc.), si ricordano comunque gli ultimi più importanti interventi dell’Agenzia delle Entrate:

- la Risoluzione n. 292/E del 10 luglio 2008, riguardante la rilevanza Iva del canone per la concessione in uso di impianti sportivi;
- la 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;
- la Risoluzione n. 348/E del 7 agosto 2008, relativa alla rilevanza Iva del canone per l’affidamento del servizio di distribuzione gas;

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

- la 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, nonché due Sentenze della Corte di Giustizia europea in materia di parcheggi:

- Sentenza 16 settembre 2008, Causa C-288/07;

- Sentenza 4 giugno 2009, Causa 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.

A queste si aggiunge la Sentenza della Corte di Giustizia Ue 10 settembre 2014, Causa C-92/13, con la quale è stata confermata 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 l'Iva sulla quota parte della spesa inerente attività commerciali (considerando tra queste soltanto quelle a regime di imponibilità, che consentono la detrazione).

## Verifica presupposti di detraibilità

Ricordiamo che, affinché un'attività possa essere considerata rilevante ai fini Iva, occorre che sussistano contemporaneamente i 3 requisiti indicati dal Dpr. n. 633/72, ovvero il presupposto soggettivo, quello oggettivo e quello territoriale.

Precisato che il requisito della territorialità, di cui all'art. 7 del Dpr. n. 633/72, nella fattispecie risulta sempre verificato in quanto le prestazioni di servizio del Comune si svolgono nel territorio italiano, per i Servizi:

- “*Refezione scolastica*”;
- “*Musei*” (gestione diretta museo civico e pinacoteca);
- “*Gestione Immobiliare*” (se gestione a terzi dietro canone) o “*Gestione impianti sportivi*” (se gestione diretta a tariffa);

anche i requisiti oggettivo (art. 3, Dpr. n. 633/72) e soggettivo (art. 4, Dpr. n. 633/72) risultano comunque verificati, in quanto tali attività rientrano tra le prestazioni di servizio di cui all'art. 3 del Dpr. n. 633/72 e sono oggettivamente commerciali per il Comune di Sinnai, in virtù di quanto disposto dall'art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/72 e dei chiarimenti forniti dalla Circolare Finanze n. 18/76 e dal Dm. 31 dicembre 1983, relativo ai “*Servizi a domanda individuale*”, e del fatto che il Comune percepisce dall'esercizio dello stesso dei corrispettivi soggetti ad Iva.

---

### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

Inoltre, l'acquisizione delle Entrate da parte del Comune a fronte dello svolgimento dei servizi citati avviene esclusivamente in regime di impresa, in quanto l'Ente Locale non esercita in essi alcun potere d'imperio tale da qualificarlo come "pubblica autorità" (art. 4, n. 5, Direttiva n. 77/388/Cee, Sentenze Corte di Giustizia europea 11 luglio 1985 n. 107/84, 26 marzo 1987 n. 235/85, 17 ottobre 1989 n. 231/87 e 14 dicembre 2000 n. C-446/98, 16 settembre 2008 n. C-288/07, e 4 giugno 2009 C-102/08). Per inciso, ricordiamo che costituisce attività commerciale rilevante ai fini Iva, non soltanto la gestione di servizi esercitata direttamente nei confronti degli utenti, bensì anche la locazione, l'affitto e la messa a disposizione di terzi di locali, attività o servizi a titolo oneroso, come previsto dall'art. 3, comma 2, n. 1), del Dpr. n. 633/72.

In parziale difformità con quanto sopra indicato, la Sentenza 13 luglio 2012, n. 11946, della Corte di Cassazione - oltre a ribadire (positivamente in questo caso) che la detraibilità dell'Iva sulle spese sostenute dai Comuni è possibile soltanto se vi è inerenza con le attività commerciali degli Enti, ai sensi degli artt. 4, comma 4, e 19-ter del Dpr. n. 633/72 - con riferimento ai Servizi scolastici "Mensa" e "Trasporto" ed a quello "industriale" o "a rete" della "Distribuzione dell'acqua" ha contestato, per i primi, l'avvenuta detrazione dell'Iva sulle fatture emesse dalle ditte appaltatrici in considerazione della sproporzione esistente tra i corrispettivi versati ed i contributi richiesti all'utenza, e per il secondo, il diritto alla detrazione Iva delle spese di investimento effettuate sulla rete idrica demaniale in caso di gestione diretta del "Servizio idrico integrato" per avvenuto esercizio della "pubblica autorità".

A tal riguardo, si segnala che le conclusioni avanzate dalla Sentenza n. 11946 risultano quanto meno non in linea, non solo con gli oramai consolidati orientamenti dell'Amministrazione finanziaria sopra richiamati, ma soprattutto con i pronunciamenti della Corte di giustizia europea che hanno negli ultimi anni portato la stessa Agenzia delle Entrate ad adeguarsi ad essi, per i quali si rimanda alle considerazioni espresse nella seconda parte della Relazione, con riferimento alla rilevanza Iva del Servizio "Gestione immobiliare".

Solo per fare alcuni accenni e qualche sintetico richiamo alle posizioni consolidati della giurisprudenza comunitaria ed addirittura dell'Amministrazione finanziaria italiana, poi meglio riprese nella seconda parte della presente Relazione, si ricorda che:

- per il riconoscimento dell'eventuale diritto alla detrazione d'imposta delle spese sostenute, il principio da seguire, ai sensi degli artt. 19 e seguenti del Dpr. n. 633/72, è sempre quello della "inerenza", "afferenza" e "strumentalità" tra le spese sostenute ed i corrispettivi incassati;

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

- a prescindere dalla modalità di gestione, diretta o appaltata a terzi, il servizio può essere considerato comunque commerciale, ai sensi dell'art. 4, comma 4, del Dpr. n. 633/72 ("Trasporto di persone" e "Distribuzione acqua" lo sono anche in quanto elencati nell'Allegato I della Direttiva n. 112/2006, già Allegato D della Direttiva IV), qualora preveda corrispettivi in favore del Comune che lo eroga e sia comunque organizzato in forma di impresa (art. 4 del Dpr. n. 633/72 e, tra le altre, Rm. Entrate n. 169/E), che, nella fattispecie di appalto a terzi dei Servizi scolastici piuttosto che della gestione con personale proprio, l'organizzazione d'impresa sarà costituita più da un insieme di operazioni di carattere amministrativo-gestionale che strettamente tecnico, ma ciò non può essere elemento sufficiente a disconoscere che vi è comunque una organizzazione d'impresa;
- relativamente alla proporzione tra corrispettivi previsti (tariffe) e spese sostenute, se nella Sentenza si parla di "ridotto contributo richiesto agli utenti" - per cui è facile presumere che il Comune in questione non avesse deliberato delle tariffe *ad hoc* per i Servizi scolastici di "Mensa" e "Trasporto" o comunque, nel deliberarle, non avesse tenuto conto dei costi dei servizi derivanti dall'appalto a terzi degli stessi e quindi della necessità di coprire al massimo detti costi, si rimarca che trattasi, per l'ordinamento giuridico speciale degli Enti Locali, di "Servizi a domanda individuale" di cui al Dm. 31 dicembre 1983 (la "Refezione scolastica") e di "Servizi produttivi" (il "Trasporto scolastico") - per legge con spese coperte solo parzialmente dagli utenti (che pagano i cosiddetti "prezzi politici" o "tariffe sociali") e per la restante parte finanziate dalla fiscalità generale (e da specifiche contribuzioni statali e regionali) - oltre che servizi commerciali ai fini Iva propri degli Enti Locali sin dalla "storica" Circolare Finanze n. 18/76, così come attività oggettivamente commerciale *ex* comma 5 dello stesso art. 4 del Dpr. n. 633/72, a prescindere da chi lo svolge e dalla modalità di gestione dello stesso;
- sono da considerare altresì eventualmente inerenti, anche in caso di appalto a terzi dei 2 Servizi scolastici, le spese di carattere ordinario o straordinario sostenute dal Comune sulle strutture ed attrezzature strumentali ai servizi stessi (es. spese per utenze o spese per la ristrutturazione della "Mensa scolastica", oppure spese per la ristrutturazione di una scuola, da considerare - sulla base di un criterio oggettivo predeterminato - solo per la quota-parte afferente lo spazio occupato dai locali della mensa, o ancora ristrutturazione del magazzino comunale solo per la quota-parte afferente lo spazio occupato dagli scuolabus, ecc., tutto ciò ai sensi degli artt. 19, comma 4 e 19-ter del Dpr. n. 633/72);
- per quanto attiene espressamente al Servizio di "Distribuzione dell'acqua", la strumentalità oggettiva della rete idrica (sebbene qualificata tra i beni demaniali), e delle spese d'investimento su di essa effettuate,

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

allo svolgimento di un servizio oggettivamente commerciale rappresentato dalla vendita dell'acqua previo pagamento di una tariffa non è mai stata messa in discussione in caso di gestione diretta, e neppure con i chiarimenti prassistici e giurisprudenziali degli ultimi anni nella fattispecie gestoria della cosiddetta "concessione-contratto" affidata a Società esterne tramite le Autorità di ambito (Rm. Entrate n. 122/09 sulla rete fognaria; Rm. Entrate n. 292/08 su concessione in uso di impianti sportivi; Rm. Entrate n. 348/08 relativa alla rilevanza Iva del canone per l'affidamento del Servizio "Distribuzione gas"; Rm. Entrate n. 321/08 in materia di "detraibilità prospettica" dell'Iva nella realizzazione da parte di un Comune delle nuove condutture cittadine del metano; Sentenza Corte di Giustizia europea 16 settembre 2008, Causa C-288/07; Sentenza Corte di Cassazione 21 luglio 1967, n. 1894, sulla natura ibrida ma comunque prevalentemente negoziale piuttosto che pubblicitica della "concessione-contratto");

- qualora le reti demaniali oggetto di lavori siano strumentali al Servizio, a pagamento, di "Distribuzione dell'acqua" – anch'esso servizio oggettivamente commerciale ai sensi dell'art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/72 - la decisione della Corte di Cassazione, basata principalmente sulla mera verifica delle modalità pubblicitiche di affidamento dei lavori, non può essere condivisa in quanto il principio fiscale di "inerenza", alla base della possibile detraibilità dell'Iva, comunque sussiste, e soprattutto, come da giurisprudenza comunitaria mai confutata, l'utilizzo di procedure (ovviamente pubblicitiche) di individuazione dell'appaltatore di lavori non costituiscono certo indicatore di esercizio del "potere d'imperio" e quindi manifestazione di "pubblica autorità" ex art. 4, paragrafo 5, della Direttiva VI (ora art. 13, Paragrafo 1, della Direttiva n. 112/06), per la valutazione della qualificazione dell'operazione in oggetto come "fuori dal campo di applicazione dell'Iva" per insussistenza del requisito soggettivo, visto che sin dalla "notte dei tempi" (a partire dalla storica Sentenza n. C-446/98 "Fazenda pubblica/Camara municipal do Porto"), la Corte di Giustizia europea ha affermato (e sempre confermato, seguita anche dalla stessa Amministrazione finanziaria italiana), che, per stabilire se una determinata attività sia esercitata dall'Ente pubblico in veste di "pubblica autorità" ex art. 4, paragrafo 5, comma 1, della Direttiva VI, non ci si può far condizionare, né dalla natura del bene (demaniale, patrimoniale, o altro), e neppure dall'oggetto o dal fine o dal risultato dell'attività da esaminare, bensì solo e soltanto basare in concreto sulle modalità attraverso le quali tale attività viene resa;

- lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità è attività commerciale (art. 9, Direttiva n. 112/06, già art. 4 della Direttiva VI; Sentenze Corte di Giustizia europea n. C-230/94, n. C-23/98, n. C-288/07).

---

#### **Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### **Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

## Modalità tecniche di recupero dell'Iva

### Modalità tecniche di recupero dell'Iva per l'anno 2011

Riguardo alle fatture pagate nell'anno 2011, quelle individuate sono state rilevate in data 31 dicembre 2013, in calce ai registri acquisti delle attività oggetto del recupero e nel registro riepilogativo (liquidazione del mese di dicembre).

In secondo luogo, tali rilevazioni sono state riportate direttamente nella Dichiarazione Iva 2014 (Quadro "VF"), della quale verrà operato entro il 30 settembre 2015 l'invio telematico, da parte dei ns. Uffici, di una "integrativa a favore", rispetto alla Dichiarazione già inviata entro il 30 settembre 2014.

### Recupero Iva anni 2012-2014

Riguardo alle fatture pagate nel triennio 2012-2014, quelle individuate verranno rilevate in data 31 dicembre 2014, in calce ai registri acquisti delle attività oggetto del recupero e nel registro riepilogativo (liquidazione del mese di dicembre).

In secondo luogo, tali rilevazioni verranno riportate direttamente nella Dichiarazione Iva 2015 (Quadro "F"), della quale verrà operato entro il 30 settembre 2015 l'invio telematico, da parte dei ns. Uffici, richiamando a nuovo il credito risultante dalla Dichiarazione Iva 2014 "integrativa a favore" di cui sopra, oggetto di reinvio entro la medesima data del 30 settembre 2015.

### Recupero/risparmio Iva anno 2015

Infine, riguardo all'anno corrente, le fatture che verranno monitorate nei prossimi mesi, oggetto di pagamenti dal 1° gennaio 2015 in poi, saranno recuperate in Iva registrandole direttamente o in corso d'anno oppure al 31 dicembre 2015.

Per inciso, i ns. tecnici restano comunque a disposizione per ogni eventuale chiarimento o attività di supporto, a prescindere da eventuali rapporti di collaborazione futuri con l'Ente.

## Accertamento del credito in bilancio

Alla luce dell'intervento operato sugli anni 2011-2014, il Comune di Sinnai potrà procedere all'accertamento, in sede di bilancio di previsione 2015, con una apposita variazione, di una maggiore entrata pari al recupero Iva ottenuto per le suddette annualità e risultante dalla Dichiarazione Iva 2015, mediante istituzione o variazione dell'apposita posta in entrata, da allocare tra i proventi diversi del Titolo III, come "Crediti erariali - Iva a credito".

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street

Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Infatti, l'utilizzabilità del credito Iva in compensazione "orizzontale" (Iva con altri tributi e contributi) decorre dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello di riferimento, sebbene la relativa Dichiarazione annuale sia poi presentata entro il successivo 30 settembre.

Quanto appena affermato non vale invece per il credito Iva derivante dal recupero/risparmio Iva ottenuto sulle fatture pagate negli anni successivi al 2014, il cui accertamento in bilancio potrà avvenire una volta registrate le stesse in contabilità Iva.

In tal caso, l'utilizzabilità del credito Iva in compensazione "verticale" (Iva da Iva) decorre dalla data di registrazione in contabilità delle suddette fatture (o meglio dall'esercizio del diritto alla detrazione dell'Imposta), mentre per l'utilizzabilità del credito Iva in compensazione "orizzontale" (Iva con altri tributi e/o contributi) si dovrà attendere il 1° gennaio dell'anno successivo a quello di rilevazione.

Da rilevare che, in virtù del meccanismo dello "split payment" introdotto dal comma 629 della Legge n. 190/14 ("Legge di stabilità 2015"), chiarito, con riferimento agli acquisti in ambito Iva da parte degli Enti Locali, dal successivo Decreto Mef 23 gennaio 2015 e dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13 aprile 2015, il maggior credito Iva prodotto anche grazie al presente intervento potrà essere utile per compensazioni "verticali" (Iva da Iva) interne ai registri, posticipando il momento, fisiologico, in cui le liquidazioni periodiche Iva risulteranno a debito.

## Utilizzazione del credito Iva in compensazione

### *Inquadramento normativo*

La compensazione rappresenta una forma agevolata di pagamento dei tributi e contributi introdotta dall'art. 17, del Dlgs. n. 241/97, con la quale è consentito al contribuente di unificare in uno stesso modello di versamento i debiti/crediti assunti con la Pubblica Amministrazione (tributi erariali, contributi previdenziali, premi assicurativi obbligatori, ecc.), avendo così la possibilità di "incrociare" quanto dovuto a debito per tributi/contributi con i crediti dallo stesso vantato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e/o di altri Enti pubblici.

In particolare, la compensazione può essere di due tipi, cioè "verticale" oppure "orizzontale":

- la compensazione è di tipo "verticale" quando riguarda crediti e debiti relativi alla stessa Imposta (ad esempio, Iva da Iva);
- la compensazione è invece di tipo "orizzontale" se con un'imposta a credito si compensano i debiti derivanti da altre imposte o contributi diversi.

---

### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Per quanto riguarda in particolare la “*compensazione orizzontale*”, sottolineiamo che, con l’unificazione nel Modello “F24” dei versamenti dovuti per tasse, imposte e contributi specificati nel citato art. 17, del Dlgs. n. 241/97, è possibile dunque utilizzare il credito maturato per un’imposta e/o un contributo in compensazione con altri tributi e contributi.

In altre parole, con riferimento ai tributi indicati nella norma per i quali è stato unificato il versamento mediante l’utilizzo del Modello “F24”, l’art. 17 consente ai contribuenti di recuperare i crediti vantati verso l’Erario mediante il meccanismo della “*compensazione orizzontale*”, senza cioè ricorrere alla procedura di istanza di rimborso e riducendo così i tempi di recupero ed i costi della procedura (in caso di rimborso viene infatti richiesta la presentazione di idonea garanzia fidejussoria).

Per l’applicazione dello strumento compensativo nell’ambito specifico degli Enti Locali, ricordiamo che, sino al 31 dicembre 2000, la quasi totalità dei tributi, contributi e ritenute che gli stessi Enti erano chiamati a corrispondere doveva essere versata attraverso il Modello “F24” e, di conseguenza, poteva essere oggetto di compensazione orizzontale con altri crediti vantati (facevano eccezione, tra gli altri, l’Addizionale regionale Irpef e l’Irap, entrambe da corrispondere per mezzo del “*girofondi da contabilità speciale*”).

L’art. 34, comma 3, della Legge n. 388/00 è poi intervenuto in materia di versamenti delle ritenute operate dagli Enti Pubblici, individuati dalle Tabelle A e B, allegate alla Legge n. 720/84, prevedendo per tali soggetti l’obbligo di corrispondere le ritenute fiscali operate, in qualità di sostituti d’imposta, a partire dal 1° gennaio 2001, non più attraverso la delega unica Modello “F24”, bensì mediante versamento diretto alle Sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato (Banca d’Italia).

La norma in specie ha infatti novellato l’art. 3, comma 2, della Legge n. 602/73, recante disposizioni in materia di riscossione delle imposte sul reddito, introducendo un’aggiuntiva lett. h-bis), al comma 2 - che ora recita così: “*Sono riscosse mediante versamento diretto alle Sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato: [...] h-bis) le ritenute operate dagli Enti pubblici di cui alle Tabelle A e B allegate alla Legge 29 ottobre 1984, n. 720*” - ma, come è apparso immediatamente ad una prima lettura della disposizione, non ha previsto alcuna modifica all’art. 17, comma 2, lett. a), del Dlgs. n. 241/97, in materia di compensazione dei crediti e dei debiti d’imposta - che infatti prevede ancora: “*2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi: a) alle Imposte sui redditi e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell’art. 3 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato*

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street

Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

*art. 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente Sezione di Tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione”.*

Alla luce di quanto detto, è parsa subito rimanere intatta la possibilità per gli Enti pubblici di cui alle Tabelle A e B, allegata alla Legge n. 720/84 (dunque Enti Locali compresi), di scegliere tra:

- il versamento diretto alle Sezioni della Tesoreria provinciale dello Stato (non potendo in tal modo operare alcuna compensazione rispetto ad altri crediti vantati verso l’Erario);
- il versamento tramite Modello “F24”, con conseguente compensazione riconosciuta dal citato art. 17, comma 2, lett. a), del Dlgs. n. 241/97.

Dopo un’iniziale rigidità assunta dall’Amministrazione finanziaria sulla necessità di far prevalere l’esigenza del Ministero del Tesoro di avere, in ogni caso e senza eccezioni, a disposizione in anticipo rispetto al passato e soprattutto sotto controllo diretto i pagamenti degli Enti Locali (per inciso, solo per le ritenute fiscali) sul rispetto di un principio di rilievo costituzionale quale quello della “compensazione orizzontale”, l’Agenzia delle Entrate è poi corsa ai ripari con la Circolare n. 20/E del 4 marzo 2001, sostenendo che “*in tutti i casi in cui le disposizioni di legge consentono la compensazione, gli Enti possono continuare ad utilizzare il Modello ‘F24’, ma esclusivamente per effettuare la compensazione tra i crediti vantati e le ritenute da versare. L’utilizzo del Modello ‘F24’ è, dunque, limitato ai solo importi da compensare. Se, a seguito della compensazione, restano ancora ritenute da versare, queste vanno versate tramite la Tesoreria provinciale*”.

Nel merito delle modalità di effettuazione dei predetti versamenti, la citata Circolare n. 20/E ha chiarito che:

1. i versamenti in Tesoreria devono essere effettuati entro il giorno 15 di ogni mese, ai sensi di quanto disposto dall’art. 8 del Dpr. n. 602/73;
2. per la presentazione del Modello “F24” nei casi di utilizzo dello stesso per compensare le ritenute “a zero” con altri crediti vantati, rimane fermo il termine del giorno 16 di ogni mese previsto dall’art. 18 del Dlgs. n. 241/97;
3. per quanto riguarda le ritenute, queste devono essere indicate separatamente, in base ai codici tributo finora utilizzati, nella distinta di versamento (ex Modello “124T”) da presentare alla competente sezione di Tesoreria provinciale. In particolare:
  - va indicata l’imputazione al capo, capitolo e articolo del bilancio statale a cui le stesse devono affluire;

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

- vanno quindi raggruppate le somme, che seppur riferite a più codici tributo sono imputabili ad un unico capitolo e articolo del bilancio statale;
- per agevolare gli Enti nell'individuazione dei capi, capitoli e articoli del bilancio statale da indicare, la Circolare riporta una tabella di raccordo tra i codici tributo precedentemente utilizzati e i capitoli e articoli del bilancio statale da indicare, d'ora in avanti, per queste tipologie di versamento;
- per ogni singola distinta di versamento possono essere riportate fino a sette diverse imputazioni per capitolo o articolo.

Ricordiamo poi che l'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento 8 novembre 2007, ha approvato il nuovo Modello "F24 Enti Pubblici" ("F24 EP") da utilizzare per obbligo, a partire dal 1° gennaio 2008, esclusivamente per il pagamento dell'Irap, delle ritenute alla fonte e della Addizionale regionale e comunale all'Irpef, utilizzando gli appositi codici-tributo approvati con la Risoluzione Entrate n. 367/E del 2007.

La trasmissione telematica (obbligatoria) del nuovo Modello deve essere effettuata direttamente dagli Enti pubblici ovvero, per i soli Enti di cui alla Tabella A allegata alla Legge n 720/84 - Province, Comuni (tranne quelli con meno di 5.000 abitanti che non beneficiano di trasferimenti statali), Consorzi, Associazioni, Unioni di Comuni e Comunità montane con più di 10.000 abitanti - tramite il proprio Tesoriere, utilizzando i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle Entrate (*Entratel* o *Fisconline*). Tuttavia, sebbene dal 1° gennaio 2008 i Comuni siano obbligati per il versamento, tra le altre, delle ritenute fiscali, all'utilizzo del nuovo Modello "F24 EP", per eventuali compensazioni "orizzontali" tra il credito Iva e le ritenute fiscali continua a dovere essere utilizzato il Modello "F24 ordinario" con le proprie regole ed i propri codici-tributo.

Tale impostazione è stata confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 321/E del 29 luglio 2008, con cui è stata estesa la possibilità di compensare il credito Iva anche ai versamenti delle Addizionali comunale e regionale e dell'Irap e non solo alle ritenute, confermando poi che gli importi dovuti a titolo di ritenute e Irap eccedenti il credito Iva utilizzato in compensazione devono essere versati tramite il loro specifico sistema di pagamento (che prima era costituito, rispettivamente, dal versamento diretto in Tesoreria per le ritenute e per le Addizionali e dal "girofondi in contabilità speciale" presso la Banca d'Italia per l'Irap, mentre a partire dal 1° gennaio 2008 dal Modello "F24 EP" per tutti i suddetti tributi).

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

### *Indicazioni di tipo contabile-finanziario*

In ultimo, per quanto concerne la gestione dell'operazione di compensazione del credito Iva all'interno della contabilità finanziaria, si sottolinea che il maggior credito riportato nella Dichiarazione Iva dovrà essere accertato come maggiore entrata ed imputato al Titolo III.

Al momento in cui lo stesso credito verrà utilizzato attraverso la compilazione e la presentazione in Tesoreria del Modello "F24" (si suppone mensilmente, a scomputo delle ritenute fiscali sulle retribuzioni per lavoro dipendente, assimilato ed autonomo), potrà essere emessa un'apposita reverseale di importo pari alla quota di credito Iva utilizzata, con contestuale emissione di specifico mandato di pagamento contenente il totale delle ritenute compensate nel Modello "F24", ovviamente dello stesso importo della parte di credito Iva utilizzata in compensazione.

In tal modo, si riporterà in contabilità finanziaria l'operazione di compensazione tra una posta dell'entrata ed una (o più) poste della spesa di medesimo importo, evitando così di incorrere nella violazione del principio ordinamentale del "divieto di compensazione di partite".

### *Le novità sulla compensazione del credito Iva in vigore dal 1° gennaio 2010*

Atteso quanto sopra, l'art. 10 del Dl. 1° luglio 2009, n. 78, pubblicato sulla G.U. n. 150 del 1° luglio 2009, convertito con modificazioni dalla Legge n. 102/09 e recante "Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali", al fine di contrastare gli abusi e gli illeciti utilizzi di crediti inesistenti e contemporaneamente innalzare la soglia massima annua di utilizzo di crediti in compensazione, ha introdotto un meccanismo preventivo di controllo, dettando le modalità operative cui devono attenersi i contribuenti che effettuano compensazioni di crediti Iva per importi superiori a 10.000 Euro (poi ridotto a 5.000) e 15.000 Euro annui.

L'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento 21 dicembre 2009, è intervenuta a disciplinare le modalità ed i termini di effettuazione dei versamenti mediante Modello "F24", in relazione alle nuove regole di compensazione dei crediti Iva, introdotte dal citato art. 10 del Dl. n. 78/09.

Prima di analizzare nello specifico il Provvedimento, appare utile ricordare sommariamente quanto ha disposto l'art. 10 citato ("Incremento delle compensazioni dei crediti fiscali").

Per contrastare gli abusi e gli illeciti utilizzi di crediti inesistenti e contemporaneamente innalzare la soglia massima annua di utilizzo di crediti in compensazione, è stato introdotto un meccanismo preventivo di controllo, dettando le modalità operative cui devono attenersi i contribuenti che

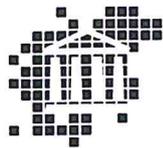
---

#### **Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### **Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

effettuano compensazioni di crediti Iva per importi oltre i 10.000 Euro annui (poi ridotto a 5.000 Euro annui).

Con il Provvedimento in esame viene innanzi tutto stabilito che la compensazione può essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione Iva annuale o dell'istanza infrannuale da cui emerge il credito.

Le false attestazioni sono punite con la sanzione da 258 a 2.582 Euro e, nel caso in cui l'illecito si ripettesse o fosse particolarmente grave, è prevista la segnalazione agli organi competenti per ulteriori provvedimenti.

Per evitare che il contribuente debba aspettare a lungo prima di poter utilizzare il credito emergente dalla Dichiarazione annuale (il termine ultimo di presentazione scade il 30 settembre di ogni anno), la norma introduce la possibilità di presentare la Dichiarazione Iva annuale sganciata dal Modello "Unico", in forma autonoma, cioè a partire dal 1° febbraio successivo all'anno d'imposta. La modifica consente di compensare il credito annuale a partire dal 16 marzo. Inoltre, chi presenterà la Dichiarazione annuale entro febbraio non sarà tenuto alla trasmissione della Comunicazione dati Iva.

Peraltro, con riferimento agli Enti Locali è necessario ricordare che non sussiste per tali soggetti l'obbligo di presentare, entro il 28 febbraio di ogni anno, la Comunicazione dati Iva e che, a decorrere dall'anno 2009 (Dichiarazione Iva 2009 riferita all'anno 2008), la Dichiarazione Iva annuale deve essere comunque presentata in via autonoma, in considerazione del fatto che anche la Dichiarazione Irap deve essere presentata in via autonoma (come previsto espressamente dalla Legge n. 244/07 - "Finanziaria 2008") e quindi i quadri Iva resterebbero gli unici ad essere ricompresi nel Modello "Unico/Enti non commerciali".

Nel Provvedimento 21 dicembre 2009 è stato anche ricordato che le operazioni di compensazione per importi superiori a 10.000 Euro annui (poi ridotto a 5.000 Euro annui) dovranno avvenire utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Sono state riviste anche le regole relative alle sanzioni, in quanto è stata espressamente esclusa la possibilità di avvalersi della definizione agevolata per quelle derivanti dall'utilizzo di crediti inesistenti.

Pertanto, dopo il Dl. n. 78/09, le sanzioni sono dovute, senza alcuno sconto legato a modalità e tempi di pagamento, nella misura minima del 100% fino a un massimo del 200% del credito inesistente utilizzato per la generalità dei casi, nella misura fissa del 200% per gli importi superiori a 50.000 Euro.

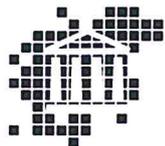
---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Il Provvedimento in commento ribadisce che sono *Entratel* e *Fisconline* i soli canali per la trasmissione delle deleghe di pagamento Modello "F24", da parte dei contribuenti che, volendo compensare crediti Iva superiori a 10.000 Euro annui (poi ridotto a 5.000 Euro annui), hanno l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

La compensazione del credito annuale o infrannuale dell'Iva per importi superiori a 10.000 Euro annui (poi ridotto a 5.000 Euro annui) può essere effettuata, come già detto, a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione annuale o dell'istanza infrannuale.

Se poi il credito compensato è superiore alla soglia di 15.000 Euro annui, il contribuente è altresì obbligato a richiedere l'apposizione del "visto di conformità" oppure, in alternativa, per i soggetti per cui ciò è previsto, la sottoscrizione della Dichiarazione Iva anche da parte di chi effettua il controllo contabile, attestante l'esecuzione dello stesso.

Le deleghe, da trasmettere a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della Dichiarazione/istanza, sono sottoposte ai consueti controlli e gli eventuali scarti (per mancata Dichiarazione/istanza, per mancato visto di conformità, per utilizzo eccedente il credito emergente da Dichiarazione/istanza) saranno evidenziati nelle ricevute telematiche con le motivazioni della mancata accettazione.

Con riferimento specifico agli Enti Locali, è possibile sostenere che l'apposizione del "visto di conformità" possa essere evitata chiedendo la sottoscrizione della Dichiarazione Iva al Revisore unico o al Collegio dei revisori.

Tali soggetti possono pertanto superare i 2 vincoli previsti dall'art. 10 del Dl. n. 78/09 (limite annuo di compensabilità "orizzontale" del credito Iva di 10.000 - poi ridotto a 5.000 - e 15.000 Euro), mediante l'invio telematico della Dichiarazione Iva, contenente a partire dall'anno 2010 (Dichiarazione Iva 2010 riferita all'anno 2009) anche nel frontespizio la sottoscrizione dell'Organo di revisione.

Ciò appare confermato anche dalla Circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E della Direzione centrale Accertamento, contenente i primi chiarimenti in merito alle disposizioni stabilite dal citato art. 10 per compensazioni annue superiori alla soglia dei 15.000 Euro.

Al Paragrafo 5 viene ricordato che, "sulla base del comma 7 dell'art. 10 del Decreto-legge n. 78 del 2009, in alternativa al visto di conformità, per poter utilizzare in compensazione i crediti Iva per importi superiori ad Euro 15.000, la Dichiarazione deve essere sottoscritta - oltre che dai soggetti di cui all'art. 1, comma 4, del Dpr. n. 322 del 1998 - dai soggetti di cui all'art. 1, comma 5, del medesimo Regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

*esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice civile. Ai sensi del predetto art. 2409-bis del Codice civile, il controllo contabile deve essere esercitato da un Revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia?*

Atteso quanto sopra, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la Dichiarazione Iva deve quindi essere sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale o dal rappresentante negoziale, dai soggetti che esercitano il controllo contabile e che, per espressa previsione dell'art. 10, comma 7, del citato Dl. n. 78/09, la sottoscrizione da parte dei predetti soggetti comporta "l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del Decreto n. 164/99", ovvero dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il "visto di conformità".

Al riguardo, la Circolare rinvia al successivo Paragrafo 7, riferito appunto ai controlli, che assume quindi una valenza generale, sia per chi appone il visto, sia per i Revisori dei conti, precisando peraltro che "i rinvii alla disciplina relativa all'assistenza fiscale sono limitati al contenuto dei controlli e alle sanzioni" e quindi "nessun rinvio è operato dalla norma in relazione agli adempimenti preliminari che i soggetti che intendono apporre il visto di conformità", "si ritiene, pertanto, che per tali soggetti non rilevino le previsioni dell'art. 21 del Decreto n. 164 del 1999 e, in particolare, la disposizione che prevede la comunicazione preventiva alle Direzioni regionali e la stipulazione della apposita polizza assicurativa".

Relativamente ai controlli previsti dall'art. 2, comma 2, del citato Decreto n. 164/99, ricordiamo che, in via generale, tale controllo presuppone, ai fini dell'Iva:

- la correttezza formale delle Dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

Con la Circolare n. 134/99 furono illustrati i primi chiarimenti in relazione all'assistenza fiscale in generale e al visto di conformità, al quale come detto l'attestazione dell'esecuzione dei controlli da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile è stata equiparata anche sotto il profilo sanzionatorio in caso di infedeltà della sottoscrizione effettuata.

In particolare, per le Dichiarazioni Iva i controlli devono essere finalizzati, "oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto".

Con riferimento agli Enti Locali, i controlli implicano pertanto la verifica:

- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini Iva;
- della corrispondenza dei dati esposti nella Dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

- della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione.

Con la predetta Circolare n. 134/99, inoltre, fu chiarito che *“tale verifica non comporta valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza, in ordine all’ammontare delle componenti positive e negative relative all’attività di impresa esercitata e rilevanti ai fini delle Imposte sui redditi, dell’Imposta sul valore aggiunto e dell’Imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d’imposta”*.

Con tale tipo di controllo viene verificata la corrispondenza del codice di attività economica indicato nella Dichiarazione Iva con quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della Dichiarazione.

In caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell’unico Modulo di cui si compone la Dichiarazione deve essere indicato il codice relativo all’attività prevalente con riferimento al volume d’affari realizzato nell’anno d’imposta (nel caso degli Enti Locali, il codice prevalente è il 84.11.10).

Nell’ipotesi di esercizio di più attività tenute con contabilità separate ai sensi dell’art. 36, del Dpr. n. 633/72, invece, deve essere indicato in ogni intercalare il codice dell’attività ad esso relativo.

Il controllo documentale prevede la verifica della sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l’eccedenza di Imposta (*check-list*), ovvero:

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- presenza di operazioni non soggette all’Imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Nel caso in cui il credito d’imposta destinato dal contribuente all’utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d’affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito Iva non appare direttamente giustificata dall’attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d’imposta cui si riferisce la Dichiarazione, deve essere effettuata l’integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Ai fini del computo dell’ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell’eventuale credito proveniente dall’eccedenza formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella Dichiarazione presentata).

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta, la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'Iva con Imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'Iva detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la Dichiarazione, di cui conservare copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'art. 2, comma 2, del Decreto n. 164/99, unitamente alla *check-list* del controllo svolto (se, ad esempio, l'ammontare complessivo Iva detratta è Euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture con Imposta superiore a Euro 10.000).

E' opportuno in questa sede ricordare che, con la Risoluzione n. 321/E dell'Agenzia delle Entrate, non solo è stata confermata la compensabilità "*orizzontale*" del credito Iva con le ritenute fiscali (già chiarita con la Circolare Mef n. 20/01), ma è stata altresì riconosciuta l'estensione della possibilità di compensare il credito Iva, sia con le Imposte e contributi che gli Enti Locali continuano a versare abitualmente con Modello "F24" (esempio, contributi Inps, Inail, ecc.), sia con le Addizionali comunale e regionale e l'Irap, confermando poi che gli importi dovuti a titolo di ritenute, Addizionali e Irap eccedenti il credito Iva utilizzato in compensazione devono essere versati tramite il loro specifico sistema di pagamento (che prima era costituito, rispettivamente, dal versamento diretto in Tesoreria per le ritenute e per le Addizionali e dal "*girofondi in contabilità speciale*" presso la Banca d'Italia per l'Irap, mentre a partire dal 1° gennaio 2008 dal Modello "F24 EP" per tutti i suddetti tributi).

Per inciso, mentre riguardo alle ritenute e alle Addizionali non sussistono dubbi circa i codici-tributo "F24" da utilizzare (che hanno i corrispondenti codici-tributo "F24 EP", circa il codice-tributo da utilizzare per la compensabilità degli acconti mensili Irap, in attesa di una nota perentoria da parte dell'Amministrazione finanziaria, riteniamo possa essere utilizzato il codice 3858, istituito (seppur non espressamente per gli Enti Locali ma comunque facendo riferimento all'art. 10-*bis*, comma 1, del Dlgs. n. 446/97, norma che si applica anche a tali Enti) con la Risoluzione n. 51/08, codice-tributo che in tal caso avrebbe come corrispondente codice del Modello "F24 EP" il 380E.

*I chiarimenti della Circolare n. 1/10 sulla possibilità di compensare orizzontalmente senza limiti il credito Iva se maturato nell'anno 2008*

L'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Normativa, con la Circolare 15 gennaio 2010, n. 1, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito ai contenuti dell'art. 10 del Dl. n. 78/09, convertito con

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

modificazioni dalla Legge n. 102/09, che come già detto ha introdotto importanti novità in merito alla compensazione “*orizzontale*” dei crediti Iva operata a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Le indicazioni si vanno ad aggiungere a quelle già fornite con la precedente Circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E della Direzione centrale Accertamento, immediatamente successiva all’emanazione del Provvedimento 21 dicembre 2009. La Nota in esame, tra le premesse, oltre a richiamare la suddetta norma e la *ratio* della stessa, ha ricordato che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti di cui sia constatata l’esistenza in misura superiore ai limiti introdotti dall’art. 10 Dl. n. 78/09 (rispettivamente, 10.000 Euro per compensazioni operate in data antecedente a quella di presentazione della Dichiarazione annuale - soglia poi ridotta a 5.000 Euro - 15.000 Euro per compensazioni operate senza che sia stato apposto sulla Dichiarazione il visto di conformità o la firma dell’Organo di revisione), continua ad applicarsi la sanzione di cui all’art. 13 del Dlgs. n. 471/97, pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione.

E’ stata altresì ricordata l’introduzione della possibilità di compensare crediti Iva per importi superiori al limite massimo annuale 516.456,90 Euro, fino al nuovo limite massimo di 700.000 Euro, in vigore dal 2014, come previsto dall’art. 9 del Dl. n. 35/13.

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2010 e riguardano i crediti esposti nelle Dichiarazioni Iva presentate a partire da tale data.

Le principali novità che interessano gli Enti Locali fornite dalla Circolare in oggetto è relativo al “*tetto*” dei 10.000 Euro (adesso 5.000 Euro), che è riferito all’anno di maturazione del credito e non all’anno solare di utilizzo in compensazione. Ciò significa che il credito Iva annuale del 2008 (che è emerso dalla Dichiarazione Iva 2009), potrà continuare ad essere utilizzato in compensazione anche nel corso dell’anno 2010, senza scontare i vincoli della disposizione in esame.

In particolare, il credito Iva del 2008 poteva essere liberamente compensato fino a quando non fosse stata presentata la Dichiarazione Iva 2010, riferita all’anno 2009, “*all’interno della quale il credito dell’anno precedente sarà - per così dire - ‘rigenerato’ andandosi a sommare al credito Iva maturato nel 2009*”.

Viene precisato inoltre che la nuova disciplina sulla compensazione dei crediti Iva riguarda soltanto la compensazione “*orizzontale*” o “*esterna*” dei crediti Iva, e non anche la compensazione cosiddetta “*verticale*” o “*interna*”, ossia la compensazione dei predetti crediti con l’Iva dovuta a titolo di acconto, di saldo o di versamento periodico.

---

#### **Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### **Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

In altri termini, l'utilizzo del credito Iva in compensazione in "F24" con debiti Iva scaturenti dalle liquidazioni periodiche non concorre, né al "tetto" dei 10.000 Euro (ridotto a 5.000 Euro), né a quello dei 15.000 Euro. Inoltre, *"se nella medesima delega di pagamento il contribuente utilizza in compensazione crediti Iva, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad Iva e ad altre imposte, premi o contributi, la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti Iva, a partire dai crediti esposti di più remota formazione"*.

Infine, è stato ribadito che il citato Provvedimento 21 dicembre 2009 ha stabilito che la trasmissione telematica dei Modelli "F24" recanti compensazioni di crediti Iva che superano l'importo annuo di 10.000 Euro (importo ridotto a 5.000 Euro), può essere effettuata non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della Dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge, indipendentemente dalla data di addebito indicata che, in ogni caso, non può essere inferiore al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione e/o dell'istanza.

In seguito alla trasmissione telematica di una delega di pagamento, infatti, il contribuente (o l'intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l'avvenuta acquisizione del *file* da parte dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate e successivamente una seconda comunicazione attestante l'esito di accettazione o di scarto, per cui è preferibile procedere alla trasmissione delle deleghe contenenti compensazioni Iva con alcuni giorni di anticipo rispetto alla scadenza dei termini di versamento.

Da gennaio 2010, quindi, fino all'ammontare di 10.000 Euro (ammontare ridotto poi a 5.000 Euro), il credito Iva riferito all'anno 2009 poteva essere utilizzato in compensazione *"orizzontale"* senza attendere la presentazione della Dichiarazione Iva. Raggiunto il predetto limite, ogni ulteriore compensazione (anche se d'importo inferiore a 10.000 - ora 5.000 - Euro) era realizzabile dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione Iva 2010.

Per compensazioni superiori a 15.000 Euro, la Dichiarazione deve altresì essere dotata del visto di conformità - di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del Dlgs. n. 241/97 - o della firma dei soggetti che compilano la Relazione di revisione per i contribuenti (per gli Enti Locali, Revisore unico o Organo di revisione).

Al fine di non condizionare il contribuente nella scelta dell'utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della Dichiarazione, continua ad essere presente nel Quadro "VX" della Dichiarazione Iva 2010 un unico campo in cui indicare la parte di credito che si intende utilizzare in detrazione o compensazione.

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

Qualora il contribuente presenti più Dichiarazioni annuali (“*correttive*” o “*integrative*” di quella originariamente presentata), il *plafond* di riferimento per l’esecuzione dei controlli sarà quello emergente dall’ultima Dichiarazione presentata. Il contribuente che presenta la propria Dichiarazione senza visto di conformità (o senza firma dell’Organo di revisione) - intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione “*orizzontale*” non oltre il limite di 15.000 Euro - può modificare la propria scelta mediante presentazione di una Dichiarazione “*correttiva/integrativa*”, completa di visto (o di firma), al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento). Come di consueto, non saranno applicate sanzioni al contribuente che presenti la Dichiarazione “*correttiva*” entro il termine di scadenza ordinario, mentre sarà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la Dichiarazione “*integrativa*” entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza (Risoluzione n. 325/E del 2002).

Riguardo agli Enti Locali, considerato che tali contribuenti presentano, già dallo scorso anno, la Dichiarazione Iva in via autonoma e non più quindi all’interno del Modello “*Unico*” e che non sono chiamati a presentare la Comunicazione dati Iva, non vi sono cambiamenti sostanziali nei tempi e nelle modalità di presentazione. Per inciso, ricordiamo che l’art. 10, comma 1, lett. a), n. 2.1, prevede che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito Iva emergente dalla Dichiarazione annuale Iva possono anticipare tale Dichiarazione presentandola in forma autonoma, anziché unificata (all’interno del Modello “*Unico*”), dal 1° febbraio al 30 settembre di ciascun anno e che i contribuenti che presentano la Dichiarazione annuale Iva entro il 28 febbraio sono esonerati dalla presentazione della Comunicazione dati Iva, scadente il medesimo giorno.

*La conferma dell’alternatività della firma dell’Organo di revisione al visto di conformità*

Con la Risoluzione n. 90 del 17 settembre 2010, l’Agenzia delle Entrate ha definitivamente confermato che la sottoscrizione della Dichiarazione Iva da parte dell’Organo di revisione (o del Revisore unico) dell’Ente Locale può considerarsi alternativa, al pari di quella del Revisore di una società, al “*visto di conformità*”.

Dopo aver ricordato i contenuti del citato art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del DL. n. 78/09, introdotto al fine di contrastare gli abusi in materia di compensazione dei crediti fiscali, l’Agenzia ha chiarito che l’apposizione del “*visto di conformità*” costituisce uno dei livelli dell’attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il Legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all’Amministrazione finanziaria (Circolare n. 57/E del 2009, Punto 6).

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street

Centro Studi Enti Locali S.r.l.



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

In particolare, ai fini Iva, tali controlli consistono come detto nella verifica della corrispondenza dei dati esposti nella Dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 35 del Dlgs. n. 241/97 e 3, comma 3, lett. a) e b), del Dpr. n. 322/98, i soggetti competenti al rilascio del “*visto di conformità*” sono:

- i responsabili dell’assistenza fiscale (Raf) dei Caf-impresе;
- gli iscritti negli Albi dei Dottori commercialisti, dei Ragionieri e dei periti commerciali e dei Consulenti del lavoro;
- gli iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

In alternativa al visto di conformità, i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all’art. 2409-*bis* del Codice civile, possono effettuare la compensazione “*orizzontale*” dei crediti Iva, se la Dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all’art. 1, comma 4, del Dpr. n. 322/98 - ovvero, nel caso del Comune, dal Sindaco (nella veste di rappresentante legale-istituzionale) o, più correttamente, dal Responsabile dei Servizi “*Finanziari*” (nella veste di rappresentante legale-gestionale), sempre che quest’ultimo risulti come “*rappresentante legale*” dell’Ente Locale presso l’Agenzia delle Entrate - dai soggetti di cui all’art. 1, comma 5, del medesimo Decreto, ossia da coloro che esercitano il “*controllo contabile*” (vedasi la citata Circolare n. 57/E del 2009, Punto 1).

Il citato art. 1, comma 5, del Dpr. n. 322/98, dispone testualmente che “*la Dichiarazione delle società e degli Enti soggetti all’Imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del Codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione*”.

Nell’ambito del Tuel, l’art. 234 dispone che la revisione economico-finanziaria degli Enti Locali è affidata ad un Collegio di revisori composto da tre membri - scelti, uno, tra gli iscritti al Registro dei Revisori contabili, un altro tra gli iscritti nell’Albo dei Dottori commercialisti e il terzo tra gli iscritti nell’Albo dei Ragionieri - ovvero ad un solo Revisore nel caso di Comuni più piccoli.

In altre parole, “*il citato Collegio svolge, nell’ambito dell’Ente Locale, la stessa funzione di garanzia – in ordine alla regolarità contabile e finanziaria dell’Ente stesso – che il Dlgs. 27 gennaio 2010, n. 39 attribuisce al Revisore legale dei conti (persona fisica o società), relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la sua funzione*”.

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

Tale interpretazione trova anche conferma in un recente Parere reso dalla Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per la Lombardia (n. 305 del 16 marzo 2010) che, chiamata da un Comune a pronunciarsi in merito ai criteri di nomina del Collegio dei revisori, ha incidentalmente precisato che *“la competenza del citato Collegio è quella di ‘asseverare’ i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all’Amministrazione finanziaria corrispondano a quelli risultanti dalle scritture contabili?”*.

Tanto premesso, sebbene la lettera dell’art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del Dl. n. 78/09 indichi, quale alternativa al visto di conformità, la sottoscrizione dei Revisori apposta sulle Dichiarazioni delle società di capitali, per le quali ricorre l’obbligo della *“revisione legale dei conti”*, l’Agenzia ha ritenuto che la sottoscrizione della Dichiarazione da parte del Collegio dei revisori (o Revisore unico nei piccoli Comuni) di cui all’art. 234 del Tuel *“sottenda la stessa tipologia di controlli e, conseguentemente, abbia la stessa valenza giuridica del visto di conformità previsto dall’art. 35, comma 1, lett. a), del Dlgs. n. 241 del 1997”*.

Alla luce di quanto sopra l’Ente Locale, con la scadenza dell’inizio telematico della Dichiarazione Iva 2011 (30 settembre 2011) poteva scegliere come comportarsi sulla base delle seguenti ipotesi:

- non richiedere l’apposizione di alcun visto o firma in quanto debitore d’Imposta;
- non chiedere l’apposizione di alcun visto o firma in quanto, pur essendo creditore Iva, non intendeva e non intende compensare in via *“orizzontale”* con altri tributo o lo intendeva fare nel limite massimo, entro il 31 dicembre 2011, di Euro 15.000;
- chiedere il visto al professionista tenentario della contabilità fiscale Iva, che non se ne può esimere;
- in caso di tenuta interna della contabilità Iva, presentare richiesta al Revisore contabile dell’Ente (o al Collegio dei revisori), a seguito della conferma data dall’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 90/E sopra illustrata, che però, essendo modalità alternativa, poteva rifiutarsi di apporla;
- in caso di diniego del Revisore (o del Collegio), far apporre il visto ad un professionista esterno iscritto nel frattempo all’Elenco presso al Dre., sostenendone il relativo onere.

Per completezza, si rammenta anche che, a seguito della previsione dell’art. 1, comma 574, della Legge n. 147/13, le disposizioni in materia di apposizione visto di conformità (o sottoscrizione alternativa da parte dei revisori dei conti) sono state estese, a far data dal periodo d’imposta 2013, a quei contribuenti che intendono compensare, con i versamenti dovuti per tributi e contributi di cui all’art. 17 del Dlgs. n. 241/97, i crediti di importo superiore ai 15.000 Euro relativi anche alle Imposte sui redditi e alle relative Addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all’art. 3 del Dpr. n. 602/73, alle Imposte sostitutive delle Imposte sul reddito e all’Irap.

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Al riguardo, chiarimenti sono stati forniti dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 25/E del 25 settembre 2014. Niente è peraltro cambiato rispetto a quanto già previsto in merito alle regole da seguire per l'utilizzo del credito Iva di cui abbiamo ampiamente parlato.

In ultimo, ricordiamo di nuovo che, in virtù del meccanismo dello “*split payment*” introdotto dal comma 629 della Legge n. 190/14 (“*Legge di stabilità 2015*”), chiarito, con riferimento agli acquisti in ambito Iva da parte degli Enti Locali, dal successivo Decreto Mef 23 gennaio 2015 e dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13 aprile 2015, il maggior credito Iva prodotto anche grazie al presente intervento potrà essere utile per compensazioni “*verticali*” (Iva da Iva) interne ai registri, posticipando il momento, fisiologico, in cui le liquidazioni periodiche Iva risulteranno a debito, per cui potrebbe non essere più strettamente necessario ricorrere, in alternativa alla richiesta di rimborso, alla compensazione “*orizzontale*” di parte o della totalità del credito Iva in essere al fine di poterne usufruire.

Nel caso del Comune di Sinnai, l'eventuale elevato credito Iva risultante dalla Dichiarazione Iva 2015, ottenuto grazie al presente intervento, può essere gestito, sia per “*compensazioni verticali*” (Iva da Iva) all'interno dei registri stessi – anche per attenuare l'effetto dello “*split payment*” commerciale - oppure, anche in virtù del recupero/risparmio fiscale posto in essere attraverso il *check-up* Iva, per “*compensazioni orizzontali*” (Iva con ritenute, Irap, contributi, ecc.) tramite utilizzo del Modello “F24”, rispettando i vincoli sopra indicati.

Più nel dettaglio, si suggerisce di ripartire, dal 1° gennaio 2015, con una gestione del credito Iva esterna ai registri, in modo tale da beneficiare della possibilità di compensare “*orizzontalmente*” il credito Iva recuperato nel quadriennio 2011-2014 (che si rigenererà come credito anno 2014 dopo l'invio della Dichiarazione “*Iva 2015*”). Tutto ciò anche oltre la soglia massima di 15.000 Euro annui e dopo l'invio telematico della Dichiarazione “*Iva 2015*”, in cui far apporre il “*visto di conformità*” ovvero la firma dell'Organo di revisione in modo da non avere vincoli di nessun genere.

## Considerazioni più specifiche sui servizi commerciali oggetto dell'intervento di *check-up*

Riportiamo di seguito alcune considerazioni specifiche sui servizi oggetto dell'intervento di recupero:

- “*Refezione scolastica*”;
- “*Musei*” (gestione diretta Museo civico e Pinacoteca);

---

### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

- “*Gestione Immobiliare*” (se gestione a terzi dietro canone) o “*Gestione impianti sportivi*” (se gestione diretta a tariffa);

da tenere in considerazione, specie con riferimento agli adempimenti di carattere amministrativo evidenziati, che si aggiungono alle indicazioni di natura contabile già fornite, necessari a completare l'intervento operato.

### Servizio “*Refezione scolastica*”

Con riferimento infine al Servizio “*Refezione scolastica*”, si ricorda in primo luogo che tale Servizio costituisce attività oggettivamente commerciale in virtù di quanto disposto dall’art. 4, del Dpr. n. 633/72 e dei chiarimenti forniti dalla Circolare Finanze n. 18/76 e dal Dm. 31 dicembre 1983 relativo ai servizi a domanda individuale, oltre che dalla Risoluzione Agenzia delle Entrate 10 agosto 2007, n. 222, ed in ultimo del fatto che il Comune percepisce da sempre dall’esercizio della stessa dei corrispettivi soggetti ad Iva.

Per procedere all’imputazione in Iva delle spese che sono state sulle scuole nell’ultimo quinquennio, grazie al supporto dell’Ufficio “*Tecnico*” è stata determinata la percentuale di spazio adibito al Servizio “*Refezione scolastica*” (locali asserviti a cucina e refettorio) sul totale dei metri quadri dei vari plessi scolastici.

Ciò in virtù di quanto disposto dall’art. 19, comma 4, del Dpr. n. 633/72, secondo cui, “*per i beni e servizi utilizzati per operazioni non soggette all’imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l’ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati*”.

Tale quantificazione, frutto appunto dell’applicazione del suddetto “*criterio oggettivo*”, è stata determinata dal rapporto tra i metri quadri occupati dai locali adibiti a “*Refezione scolastica*” (cucina, refettori e locali di servizio annessi) ed il totale dei metri quadri dei singoli plessi scolastici, come risulta dal prospetto elaborato dall’Utc e messo a disposizione dell’Ufficio “*Ragioneria*”.

Per comodità è stata determinata una percentuale media, valore oggettivo in quanto risultante a sua volta da percentuali oggettive determinate come sopra descritto, che è risultata pari al **8,24%**.

### Servizio “*Musei*” (gestione diretta museo civico e pinacoteca)

Con riferimento infine al Servizio “*Musei*”, si ricorda in primo luogo che tale Servizio costituisce attività oggettivamente commerciale laddove vengano previsti dei corrispettivi per accedere agli spazi museali.

Rammentiamo che, fiscalmente, detti corrispettivi scontano il regime di esenzione Iva *ex art. 10, n. 20*),

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

Dpr. n. 633/72, incidendo nella determinazione del pro-rata di detraibilità.

Nel caso del Comune di Sinnai, si è stimato che questa incidenza sarà assolutamente marginale.

Il recupero dell'Iva sul presente Servizio ha riguardato gli investimenti sul Museo civico e sulla Pinacoteca.

**Servizio “Gestione Immobiliare” (se gestione a terzi dietro canone) o “Gestione impianti sportivi” (se gestione diretta a tariffa)**

Durante l'intervento di *check-up* è stato operato, con la collaborazione dell'Ufficio “Ragioneria”, un attento monitoraggio di tutte le strutture sportive di proprietà dell'Ente, oggetto di investimenti, dalle quali il Comune percepisce o ha previsto di percepire un corrispettivo in entrata, soggetto a Iva, dato o dalla tariffa (nel caso di gestione diretta) o dal canone concessorio (nel caso di affidamento a terzi della gestione dietro convenzione).

Abbiamo proceduto quindi al recupero Iva sulle fatture relative a spese di investimento sostenute negli anni dal 2011 al 2014 sui suddetti immobili, in base ai seguenti principi fiscali:

- di “inerenza” delle spese sostenute con la futura attività Iva di “Gestione immobiliare” (diretta a tariffa, o affidata a terzi a canone);
- di “detraibilità prospettica”, nella prospettiva del completamento dei lavori e della adozione della delibera giunta di indirizzo, allegata al presente lavoro.

**Principio di “detraibilità prospettica” e di “inerenza”**

Come disposto dal comma 1 dell'art. 19, del Dpr. n. 633/72, la detrazione compete se e nella misura in cui il bene o servizio acquistato o la struttura costruita (o anche ampliata o ristrutturata) viene impiegato per l'effettuazione delle operazioni imponibili, essendo comunque sufficiente la destinazione prospettica del bene o servizio alla realizzazione delle operazioni imponibili.

In base al principio di “detraibilità prospettica” appena citato, infatti, secondo quanto affermato in tema dalla Cm. Finanze n. 328/E del 1997 (richiamata dalla Risoluzione Entrate n. 321/E del 29 luglio 2008), “il contribuente dovrà effettuare una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro utilizzo dei beni e servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà ad operazioni soggette al tributo (o ad esse assimilate ai fini della detrazione) e in quale misura, invece, in operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Imposta, in modo da calcolare in definitiva, la quota d'Imposta detraibile”.

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

In altre parole, il diritto alla detrazione dell'Imposta spetta per gli acquisti di beni e servizi utilizzati, non solo nella gestione ma anche, come nel caso di specie, nella predisposizione delle strutture necessarie ad esercitare un'attività che prospetticamente darà luogo a corrispettivi soggetti a Iva.

Da ciò traspare il necessario rispetto, non solo del principio di "detraibilità prospettica", ma anche di quello di "strumentalità", "inerenza" ed "afferenza", secondo i quali risulta detraibile solo e soltanto l'Iva ricompresa nelle spese sostenute per l'acquisizione di beni e servizi afferenti e collegati funzionalmente e strumentalmente con lo svolgimento dell'attività dalla quale si conseguiranno prospetticamente corrispettivi imponibili.

In particolare, per quanto concerne la "detraibilità prospettica", va ricordato che la detrazione dell'Iva sulle spese sostenute per la costruzione della struttura non sorge al momento della produzione del primo corrispettivo imponibile, in quanto è sufficiente che la creazione di corrispettivi imponibili sia "prospettica".

Ciò è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 124/98, nella quale è stato chiarito che la mancanza di operazioni attive non costituisce di per sé motivo per negare il diritto alla detrazione, che può esercitarsi fin dal momento in cui vengono posti in essere i primi atti riconducibili ad un processo produttivo (Risoluzione n. 147 del 9 giugno 2009).

Tale concetto è stato inoltre ribadito dalla Corte di Giustizia europea con Sentenza 8 giugno 2000, Causa C-400/98, in cui è stato stabilito che un soggetto che abbia effettuato spese di investimento in vista di un futuro esercizio di attività di impresa, può recuperare l'imposta assolta sugli acquisti, anche se nello stesso momento in cui opera la detrazione sa che non inizierà mai l'attività.

Ricordiamo inoltre in ultimo che la Corte di Cassazione, con la Sentenza 12 febbraio 2014, n. 3106, avente ad oggetto "detrazione Iva atti di preorganizzazione", ha ritenuto che "per gli acquisti di beni, occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'Iva, che dette operazioni passive siano effettivamente inerenti all'esercizio dell'impresa, cioè compiute in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, senza tuttavia che sia richiesto il concreto esercizio dell'impresa, con la conseguenza che la detrazione dell'Imposta spetta, ricorrendo la detta condizione, anche quando non siano ancora state compiute operazioni attive. Se l'inerenza di un'operazione ai fini Iva comporta che essa sia funzionale all'attività imprenditoriale formalizzata nell'oggetto sociale, è tuttavia tale anche quella finalizzata alla costituzione delle condizioni necessarie perchè l'attività tipica possa concretamente iniziare, e quindi, anche le attività meramente preparatorie che per definizione vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi".

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Sempre in materia di detraibilità Iva, si richiama altresì la Risoluzione della stessa Agenzia delle Entrate n. 40/02, con cui è stato chiarito che una società che percepisce come unico introito un contributo necessario allo smantellamento dei propri impianti, può portarsi in detrazione l'Iva sulle spese sostenute anche se non effettua direttamente operazioni attive, in quanto i proventi conseguiti possiedono un "nesso immediato e diretto" che attribuisce alla società il diritto alla detrazione dell'Imposta.

Ricordiamo inoltre che il diritto alla detrazione, che sorge nello stesso momento in cui l'Imposta diviene esigibile – ovvero quando nasce il diritto dello Stato a pretendere il pagamento della stessa – può essere esercitato, "al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo" (art. 19, comma 1, Dpr. n. 633/72).

A corollario di tutti i concetti sopra espressi, è stata emanata in ultimo la Risoluzione n. 169/E del 1° luglio 2009 che, richiamando la recente prassi e la giurisprudenza comunitaria sopra citata, ha ribadito chiaramente che "anche l'attività di gestione del patrimonio immobiliare da parte degli Enti Locali può rilevare agli effetti dell'Iva se integra, secondo i criteri richiamati, lo svolgimento di un'attività commerciale".

Riepilogando, i 2 fattori che hanno consentito, fin da subito, di poter recuperare in Iva, nel rispetto dei termini previsti dall'art. 19, comma 1, Dpr. n. 633/72, le spese sostenute, sono stati:

- la "detraibilità prospettica" dell'Imposta pagata;
- la futura "strumentalità", "inerenza" ed "afferenza" della struttura oggetto dei lavori ad una attività commerciale del Comune, a prescindere dalla modalità di gestione che verrà adottata.

Relativamente alla "detraibilità prospettica", abbiamo specificato che la detrazione dell'Iva sulle spese sostenute per la costruzione della struttura non sorge al momento della produzione del primo corrispettivo imponibile, in quanto è sufficiente che la creazione di corrispettivi imponibili sia "prospettica" (Risoluzioni Agenzia Entrate n. 124/98 e n. 147/09, Sentenza Corte di Giustizia europea 8 giugno 2000, Causa C-400/98).

Riguardo al principio di "inerenza" delle spese sostenute con i corrispettivi, attuali o prospettici, incassati, questo viene rispettato, a prescindere dalla modalità di gestione, se il Comune prevede da subito di introitare dei corrispettivi dalla gestione delle strutture, che saranno dati:

- nell'ipotesi di gestione diretta delle stesse, dall'incasso di tariffe da parte dell'utenza, da assoggettare ad Iva;

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

- nell'affidamento in gestione a terzi, da un canone in entrata per il Comune a carico del gestore, da assoggettare a Iva ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1), del Dpr. n. 633/72, con emissione di fattura di vendita ad aliquota 22%.

In altre parole, è la stessa *datio* in uso a terzi delle suddette strutture che, inserita nel contesto delle gestioni immobiliari Iva da parte del Comune, configura l'esercizio di un'attività d'impresa.

### **Requisito "soggettivo" e rilevanza Iva del Servizio "Gestione immobiliare"**

Chiariti in precedenza i principi di "*detraibilità prospettica*" e di "*inerenza*", riguardo alla soggettività Iva del Comune e quindi alla rilevanza Iva del Servizio "*Gestione immobiliare*", ricordiamo che l'affidamento in gestione da parte dell'Ente Locale di strutture a terzi, se dietro corresponsione di apposito canone, rientra a pieno titolo tra le prestazioni di servizio, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1), del Dpr. n. 633/72 – ove si prevede che sono considerate prestazioni di servizi "*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simil*" – e, in generale, di cui al comma 1, dello stesso articolo – "*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da [...] obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

A sostegno di questa impostazione si citano, rispettivamente, la Risoluzione Ministero Finanze n. 325334 del 2 maggio 1989 sulla concessione in locazione a titolo oneroso di un impianto sportivo (ippodromo) con canoni di "*affitto di azienda*" da assoggettare a Iva *ex art.* 3, comma 2, n. 1), del Dpr. n. 633/72, le Risoluzioni Ministero Finanze n. 460690 del 21 luglio 1987 e n. 361285 del 31 dicembre 1986 in materia di concessione in gestione del servizio pubblico di somministrazione del gas, la Risoluzione Ministero Finanze n. 363969 del 18 ottobre 1979 sulla rilevanza ai fini Iva dei "*canoni derivanti da provvedimenti amministrativi fra i quali è da comprendere la concessione*", la Nota Dre. Toscana n. 8690/2004/C2 del 17 maggio 2004 riferita alla rilevanza Iva del canone concessorio per la messa a disposizione delle reti idriche da parte dei Comuni titolari a favore del soggetto gestore unico, la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 174/E del 6 giugno 2002 sul canone di concessione del servizio parcheggi, la Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004 sulla rilevanza Iva dei canoni acquisiti dall'Autorità portuale per l'affidamento in gestione di immobili a destinazione commerciale insistenti sul demanio marittimo.

In ultimo, la questione della "*dovuta*" attribuzione all'attività immobiliare degli Enti Locali della rilevanza Iva è stata indirettamente avallata anche dalla Rm. Entrate 25 febbraio 2004, n. 954-22166/2004, con la quale è stata riconosciuta natura commerciale all'attività di locazione di immobili da parte di un ente previdenziale. Per di più, nella VI Direttiva Cee (ora Direttiva n. 112/06) l'art. 4, Paragrafo 1,

---

#### **Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### **Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237  
Web: www.entilocaliweb.it - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - Partita Iva 02998820233

ricomprende tra le attività economiche ai fini Iva anche una *“operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere stabile”*, concetto questo confermato più volte anche dalla Corte di Giustizia europea, tra le altre, nelle Sentenze 14 febbraio 1985, n. C-268/83, 4 dicembre 1990, n. 186/89, 26 settembre 1996, n. 230/94. A sostegno si ricorda anche quanto detto dalla Cm. Entrate 8 maggio 1997, n. 128/E, secondo cui *“le operazioni aventi ad oggetto la locazione o la concessione in affitto di immobili, alla luce delle disposizioni comunitarie, devono essere considerate, se poste in essere con carattere di abitualità, sufficienti ai fini dell’attribuzione, a chi le effettua, della qualità di soggetto passivo d’imposta”*.

Ad ulteriore conferma di questa posizione sono inoltre da sottolineare anche, tra le altre, la Nota Entrate 25 febbraio 2004, n. 954-22166/2004, le Sentenze della Corte di Giustizia europea n. 186/89, n. C-230/94, n. C-487/01 e n. C-7/02, n. C-430/04 dell’8 giugno 2006, la Sentenza Ctr Umbria 20 giugno 2006, n. 30 e, in ultimo, la Sentenza Corte di Giustizia delle Comunità europee 25 ottobre 2007, Causa C-174/06.

L’elemento attualmente decisivo per dimostrare la rilevanza ai fini Iva dei canoni di concessione per l’affidamento in gestione di servizi comunali a rilievo commerciale (come sicuramente è la gestione di un impianto sportivo) è rappresentato dall’assenza di utilizzo da parte dell’Ente Locale di potere d’imperio attestante la *“pubblica autorità”*.

Infatti, l’art. 4, n. 5 della VI Direttiva Cee, prevede che *“gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri Organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche Autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni ...”*. In aggiunta, la Sentenza 17 ottobre 1989, Cause riunite nn. 231/87 e 129/88, della Corte di giustizia della Comunità europea, sostiene che le attività esercitate in quanto pubbliche autorità *“sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell’ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati”*, che *“dovranno ricondursi nell’ambito delle attività svolte in veste di pubblica autorità quelle che costituiscono cura effettiva di interessi pubblici, poste in essere nell’esercizio di poteri amministrativi”*, sottraendo così dal campo di applicazione dell’Iva *“solo le operazioni effettuate da soggetti pubblici nell’esercizio di funzioni di tipo autoritativo, non imprenditoriale”*.

E’ dunque sufficiente predisporre gli atti di affidamento in modo da non esercitare il potere d’imperio tipico della pubblica autorità, esercizio che non si esprime automaticamente nell’utilizzo dello strumento giuridico della concessione amministrativa per regolare i rapporti con l’affidatario del

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

servizio, bensì nell'effettivo e concreto potere autoritativo dell'Ente, prescindendo dalla natura giuridica dell'atto.

Ne è un esempio calzante quello che in dottrina è stato oramai pacificamente riconosciuto come "concessione-contratto", ovvero un atto di natura prettamente amministrativistica (pubblicistica) che in realtà costituisce la cornice nella quale si colloca un contratto di servizio di carattere esclusivamente privatistico regolato dalle norme del Codice civile e della legislazione speciale in materia di servizi pubblici locali (Dlgs. n. 267/00), all'interno del quale i canoni concessori previsti a favore dell'affidatario assumono rilevanza ai fini Iva.

Negli ultimi anni, proprio sulla base di una tale definizione della fattispecie della "concessione-contratto", secondo la dottrina maggioritaria avrebbe assunto importanza essenziale nell'economia del rapporto P.A.-concessionario la convenzione bilaterale, nella quale si esaurirebbero tutte le scelte sulle modalità di godimento del bene e sull'esercizio del servizio.

Tale dottrina ha infatti sostenuto la natura contrattuale della concessione, a tal punto che il potere concessorio non si concretizzerebbe più in un provvedimento autonomo, relegando quindi la concessione amministrativa ad una posizione secondaria rispetto all'atto negoziale. In tali occasioni "la P.A. si spoglia della veste di autorità e si presenta come contraente, stipulando un negozio di diritto privato accessivo al provvedimento unilaterale con il quale si dispone dell'interesse pubblico" (Galli). Tale interpretazione è stata confermata recentemente, tra l'altro, anche dalla giurisprudenza contabile, la quale ha affermato che le "concessioni-contratto sono caratterizzati da un rapporto bilaterale consensuale avente natura contrattuale" (Corte dei conti, Sezione Controllo, II Collegio, Delibera 13 maggio 2005, n. 5).

Del resto, già la stessa Corte aveva avuto occasione di soffermarsi sulla "subiecta materia" affermando che "la costruzione giudiziale di questa fattispecie 'complessa' - che si è andata affermando e consolidando - riposa sulla constatazione che all'atto amministrativo di natura concessoria accede sempre una convenzione (altrimenti indicata anche come capitolato o disciplinare) in cui sono contenute le clausole destinate a disciplinare il rapporto paritario di diritti e obblighi delle parti, sicché in essa fattispecie coesistono interessi legittimi, volti ad ottenere e/o conservare la concessione, e diritti soggettivi alle prestazioni dell'altra parte".

Per completezza, in tale contesto normativo si colloca anche l'art. 90, commi 23 e 24, della Legge n. 289/02 ("Finanziaria 2003"), il quale prevede che "l'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli Enti Locali territoriali è aperto a tutti i cittadini e deve essere garantito, sulla base di criteri obiettivi, a tutte le società e associazioni sportive", ed ancora che, "ai fini del conseguimento degli obiettivi di cui all'art. 29 della presente Legge,

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

*nei casi in cui l'Ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a Società e Associazioni sportive dilettantistiche, Enti di promozione sportiva, discipline sportive associate e federazioni sportive nazionali, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le Regioni disciplinano, con propria legge, le modalità di affidamento".*

Ricordiamo poi la Risoluzione n. 292/E del 10 luglio 2008, con la quale l'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad una istanza di Interpello presentata da un Comune, ha ribadito chiaramente che, in presenza di determinate condizioni, il canone versato da una Società sportiva al Comune per la gestione di un impianto sportivo deve essere assoggettato ad Iva con aliquota ordinaria ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1), del Dpr. n. 633/72 (oltre al fatto che, in forza dell'alternatività tra Iva ed Imposta di registro, la convenzione stipulata fra i 2 soggetti è soggetta ad Imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 40, comma 1, Dpr. n. 131/86).

Nella convenzione tra Comune e gestore presa in esame in tale ultima Nota emergeva infatti che l'Ente "consente alla società di ritrarre un valore aggiunto sul piano economico, ulteriore rispetto a quello derivante dallo spettacolo sportivo, attraverso lo svolgimento dell'attività pubblicitaria all'interno dell'impianto e nel corso dell'evento sportivo".

L'attività del Comune istante nell'ambito del rapporto con il gestore "assume, quindi, rilevanza sotto il profilo economico, costituendo un'attività commerciale da cui l'Ente Locale ritrae un canone periodico che, in quanto unitario, viene corrisposto a fronte di tutte le prestazioni rese e delle facoltà riconosciute dal Comune stesso a favore della Società". Tale ultima Nota agenziale ha definitivamente liberato il campo da ogni preclusione all'applicabilità dell'Iva ai canoni riscossi per l'affidamento in gestione degli Impianti sportivi, a condizione che nelle convenzioni in essere tra il Comune ed i gestori emerga il rapporto sinallagmatico tra i due soggetti, confermando il punto di vista espresso da tempo da chi scrive su un argomento discusso ed oggetto di varie interpretazioni - spesso discordanti - sia in dottrina che in giurisprudenza ed anche all'interno della stessa prassi ministeriale.

L'interpretazione fornita dai tecnici delle Entrate ha fugato dunque ogni dubbio, in presenza dei presupposti indicati, in merito alle interpretazioni in materia fornite in passato da alcune Dre. (su tutte ricordiamo la Dre. Emilia Romagna 11 ottobre 2007 e la Dre. Piemonte n. 04/1646/2004), secondo cui il Comune, affidando in concessione ad Associazioni sportive il Servizio di gestione del complesso degli

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Impianti sportivi esistenti sul territorio comunale, avrebbe esercitato in ogni caso un potere proprio della “*pubblica autorità*”.

Sottolineiamo che la Risoluzione ha anche chiarito la disciplina fiscale da applicare all’Imposta di registro, confermando di fatto anche in tal caso la non applicazione ai canoni riscossi dai Comuni per l’affidamento in gestione di proprie strutture (nella fattispecie gli Impianti sportivi) dell’Imposta di registro dell’1% (in base a quanto stabilito dal Dl. n. 223/06) qualora il rapporto tra le parti sia disciplinato da una “*convenzione per la gestione*” o “*per l’affidamento in uso*” e non da un “*contratto di locazione commerciale*”.

Per inciso, ricordiamo che l’art. 9 del Dl. 29 giugno 2012, n. 83 (“*Decreto Sviluppo*”) ha apportato modificazioni agli artt. 10 e 17, del Dpr. n. 633/72, e sostituito il n. 127-*duodecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al citato Decreto, in materia di regime Iva da applicare alle locazioni e cessioni di immobili, modifiche che interessano direttamente anche gli Enti Locali. In particolare, sono stati sostituiti completamente i nn. 8, 8-*bis*) e 8-*ter*), comma 1, dell’art. 10, del Dpr. n. 633/72. Ricordiamo che il n. 8), comma 1, dell’art. 10 citato era recentemente stato modificato anche dall’art. 57, comma 1, lett. a), del Dl. n. 1/12, convertito con modificazioni dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27.

Citiamo inoltre la Risoluzione n. 122 del 6 maggio 2009 che, richiamando l’art. 13, Paragrafo 1, della Direttiva n. 112/06 (sostitutivo del previgente art. 4, Paragrafo 5, della Direttiva IV), ha precisato che, ai fini della non assoggettabilità a Iva degli Enti di diritto pubblico, tra cui sono ricompresi i Comuni, occorre verificare:

- che l’Ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità;
- che il mancato assoggettamento a tributo non comporti una distorsione della concorrenza di una certa importanza;
- che l’attività esercitata non rientri tra quelle indicate all’Allegato I della Direttiva.

In merito alla prima condizione l’Agenzia, nel ribadire quanto già affermato con precedenti pronunciamenti, ha richiamato la giurisprudenza della Corte di giustizia europea, secondo la quale non assumono rilievo, ai fini della verifica del carattere autoritativo dell’attività resa dall’Ente pubblico, l’oggetto o il fine dell’attività svolta dal medesimo Ente, né l’appartenenza dei beni dallo stesso eventualmente utilizzati al demanio o al patrimonio dell’Ente.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, infatti, il non assoggettamento ad Iva degli Enti pubblici dipende dalle “*modalità di esercizio delle attività*” rese dagli stessi e, in particolare, dalla circostanza che tali

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

enti agiscono in quanto “*soggetti di diritto pubblico*” o in quanto “*soggetti di diritto privato*”. A tal fine, occorre operare, in base al diritto nazionale, un’analisi dell’insieme delle modalità di svolgimento delle attività o operazioni svolte dallo stesso.

In particolare l’Agenzia, citando la Risoluzione n. 348/08 sull’affidamento da parte di un Comune del servizio di erogazione del gas e dei relativi impianti, ha ricordato che l’analisi delle modalità di svolgimento dell’attività resa dall’Ente pubblico deve investire, in concreto, il rapporto Ente-soggetto con il quale lo stesso opera, per verificare se il rapporto è caratterizzato “*dall’esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale, le reciproche posizioni soggettive*”.

In base ai principi sopra richiamati, la Risoluzione ha pertanto chiarito che l’esercizio di poteri autoritativi da parte dell’Ente Locale affidante può essere escluso nel caso in cui l’affidamento in uso della rete fognaria comunale, dietro pagamento di un canone, sia disciplinato su base pattizia secondo le modalità proprie degli operatori economici privati.

Dopo aver escluso l’esercizio di poteri autoritari da parte dell’Ente Locale, l’Agenzia ha esaminato la sussistenza dei presupposti oggettivo e soggettivo di applicazione dell’Iva, secondo le disposizioni contenute nel Dpr. n. 633/72, per cui rientrano nel campo di applicazione del tributo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell’esercizio di imprese.

Per quanto afferisce il presupposto oggettivo, la Risoluzione ha precisato che costituiscono prestazioni di servizio ai fini Iva quelle aventi a oggetto obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, rese, nell’ambito di rapporti giuridici di carattere sinallagmatico, a fronte del pagamento di un corrispettivo.

In merito al presupposto soggettivo di applicazione dell’Imposta, i tecnici delle Entrate hanno richiamato l’art. 4, comma 4, del citato Dpr. n. 633/72, in forza del quale per gli Enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale, tra i quali rientrano gli Enti Locali, si considerano effettuate nell’esercizio di imprese - e come tali sono inclusi nel campo di applicazione dell’Iva - le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali.

Relativamente agli elementi che denotano il carattere commerciale dell’attività svolta, sono stati richiamati i chiarimenti delle Risoluzioni n. 286/07 e n. 348/08, con la precisazione che un’attività si considera effettuata con organizzazione in forma d’impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un’organizzazione di mezzi e risorse funzionali all’ottenimento di un risultato economico.

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CI) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

In sintesi, dalla Risoluzione si evince che l'attività svolta si considera commerciale quando è caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché la stessa non venga esercitata in via esclusiva, potendo tali requisiti sussistere anche in presenza del compimento di un unico affare, in considerazione della rilevanza economica dello stesso e della complessità delle operazioni in cui si articola, che implica la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici. In particolare, anche l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi, nell'ambito di una operazione di rilevante entità economica, costituisce esercizio di attività d'impresa.

A conferma dei principi sopra esposti, l'Agenzia ha peraltro richiamato l'art. 9 della Direttiva Ce n. 112/06, in base al quale è soggetto passivo "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica" e si qualifica "attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

Per verificare se lo sfruttamento di un bene materiale configuri "attività economica", l'Agenzia si è rifatta alla giurisprudenza della Corte di giustizia Ce, secondo cui occorre considerare il complesso dei dati che caratterizzano il caso specifico e, in particolare, la natura del bene (in quanto, qualora detto bene si presti a uno sfruttamento esclusivamente economico, tale circostanza implica, di regola, che il proprietario lo utilizzi per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità), nonché la durata effettiva della locazione dello stesso e l'importo degli introiti ricavati.

In conclusione, per verificare la rilevanza agli effetti dell'Iva del canone corrisposto per l'affidamento della rete fognaria comunale occorre considerare, nell'ambito di un'analisi degli elementi di fatto che caratterizzano il caso di specie, la natura del bene dato in uso (insieme degli impianti necessari all'erogazione all'utenza del servizio di fognatura), l'entità e il carattere di stabilità del canone periodico (percepito per una durata pari a 10 anni e parametrato ai metri cubi di acqua fatturati dal gestore sull'intero territorio comunale), nonché l'impegno assunto dall'Ente Locale di realizzare, assumendone l'onere finanziario, la costruzione delle nuove opere, le ristrutturazioni e le implementazioni di quelle esistenti.

La Risoluzione Entrate n. 122/09 fa seguito ad una serie di altri piuttosto recenti interventi dell'Agenzia delle Entrate, rappresentati, rispettivamente:

- dalla già citata Risoluzione n. 292/E del 10 luglio 2008, circa la rilevanza Iva del canone giusto per la concessione in uso di impianti sportivi;

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street

Centro Studi Enti Locali S.r.l.



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

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

ai quali si aggiungono, in ordine, la 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, e la Sentenza della Corte di Giustizia europea 16 settembre 2008, Causa C-288/07, circa la rilevanza Iva dell’affidamento in gestione a terzi dei parcheggi da parte del Comune, che rafforzano il principio sviluppatosi negli ultimi 10 anni - assolutamente in linea con la nostra posizione ribadita più volte - secondo cui se l’attività svolta da un Comune è oggettivamente commerciale (locazione o più in generale *datio* in uso a terzi di beni a titolo oneroso) e l’Ente Locale non esercita i propri poteri autoritativi, l’utilizzo della concessione amministrativa non determina di per sé l’esclusione dell’operazione dal campo Iva.

In altre parole, accanto al provvedimento con il quale la P.A. esercita il potere concessorio amministrativo, spesso si può individuare una convenzione bilaterale di diritto privato che, unitamente alla concessione, dà luogo alla figura della “*concessione-contratto*”, finalizzata a dar assetto ai rapporti patrimoniali tra concessionario e concedente.

Pertanto, mentre l’atto unilaterale e discrezionale della P.A. si configura quale unico titolo del rapporto di concessione, la disciplina di tale rapporto trova invece il suo fatto costitutivo in una attività negoziale di diritto privato, che come tale rileva ai fini Iva.

In materia, citiamo infine anche la recente Sentenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, n. 3513 del 23 novembre 2011, depositata il 7 marzo 2012, che ha:

- 1) ribadito un principio da tempo sostenuto dalla prassi contabile, da cui discende la correttezza della gestione Iva per attività quali i parcheggi nonostante sia legata ai compiti istituzionali dell’Ente Locale;
- 2) innovato parzialmente il concetto di attività di impresa svolta dall’Ente Locale, aderendo a quanto sostenuto dai contro ricorrenti, secondo cui una attività svolta esclusivamente dai “*normali Uffici amministrativi*” del Comune non può configurare un’attività di impresa.

Evidentemente, con la locuzione utilizzata si è voluto intendere che l’Ente Locale che si limiti ad incassare canoni di affitto ed emettere fatture attraverso i propri Uffici amministrativi non svolge attività imprenditoriale ma il cosiddetto “*mero godimento*” del proprio patrimonio, da qualificare ancora come in passato “*fuori campo Iva*” per insussistenza del requisito soggettivo, vista l’assenza di quella

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street

Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

“*organizzazione di mezzi*” considerata dall’Agenzia delle Entrate (e prima di tutto dallo stesso Legislatore ex art. 4 del Dpr. n. 633/72) condizione necessaria e sufficiente per riconoscere l’esistenza del requisito “*soggettivo*” di imprenditore commerciale (anche) per un ente pubblico non commerciale che, in contestuale presenza degli altri 2 requisiti “*oggettivo*” e “*territoriale*”, fa scattare l’applicazione dell’Imposta sul valore aggiunto.

Tale posizione giurisprudenziale non fa altro che conformarsi con quanto sostenuto in questi anni in diverse Note di prassi dall’Amministrazione finanziaria, su tutte la già citata Rm. 1° luglio 2009, n. 169/E, con la quale l’Agenzia ha infatti osservato che anche l’attività di gestione del patrimonio immobiliare da parte degli Enti Locali può rilevare agli effetti dell’Iva se integra, secondo i criteri richiamati, lo svolgimento di un’attività commerciale. Riguardo alla “*verifica degli indici significativi per stabilire l’esistenza o meno di un’organizzazione in forma d’impresa*”, si legge nella Rm. n. 169/E che “*la stessa attiene ad un accertamento fattuale che implica la valutazione complessiva dei diversi parametri (tra i quali anche quello relativo alla predisposizione di un’idonea struttura destinata allo svolgimento dell’attività di gestione dei beni immobili) da evidenziare in relazione alla specifica fattispecie*”.

In ultimo, citiamo il Dl. n. 179/12, in vigore dal 20 ottobre 2012, che al comma 2 dell’art. 38 ha apportato una modifica all’art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/72, inserendo l’inciso “*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*”.

Con tale precisazione si è voluto rimarcare che non sono considerate oggettivamente commerciali le attività che lo Stato, gli Enti Pubblici in generale e gli Enti Locali in particolare svolgono nell’esercizio dei propri poteri autoritativi, coerentemente con il concetto espresso più volte dalle citate Direttive e Sentenze comunitarie e Risoluzioni dell’Amministrazione finanziaria.

In realtà, per evitare qualsiasi tipo di dubbio legato alla rilevanza Iva o meno delle attività svolte dagli Enti Locali in regime di potere autoritativo, ma che vanno a ledere i principi di concorrenza, sarebbe stato pertanto preferibile se il Dl. n. 179/12 avesse integrato il comma 5 dell’art. 4 aggiungendo anche la suddetta previsione normativa comunitaria, inserendo finalmente anche nella normativa italiana il principio della “*autoritatività*” in maniera completa e non invece parziale, come ora risulta nell’art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/72 dopo l’intervento dell’art. 38, comma 2, del Dl. n. 179/12, per evitare di creare confusione tra gli operatori degli Enti Locali, che comunque dovranno continuare ad applicare le

---

**Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

**Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

disposizioni previste dalla Direttiva comunitaria e interpretate dalle Sentenze della Corte di Giustizia europea.

Nel caso del Comune di Sinnai, il recupero sulle spese di investimento sostenute sugli impianti sportivi individuati è avvenuto come detto in base ai principi di “inerenza” e di “detraibilità prospettica” e potrà essere mantenuto **soltanto se verranno posti in essere, contestualmente all’intervento operato, i seguenti passaggi amministrativi, già condivisi dall’Amministrazione:**

- in primo luogo, la Giunta comunale con una propria Deliberazione (in base allo schema allegato) dovrà ratificare fin da subito, in virtù appunto delle spese sostenute, l’effettiva volontà dell’Amministrazione di destinare detti immobili ad un utilizzo commerciale, dal quale ricavarne corrispettivi imponibili;
- contestualmente è necessario attivare, presso l’Agenzia delle Entrate, un nuovo codice attività 68.20.01 (“Locazione immobili propri”), da utilizzare d’ora in avanti per tutte le gestioni immobiliari considerate rilevanti ai fini Iva del Comune.

Dunque, è importante ricordare che, per poter preservare la possibilità di conseguire un recupero immediato e in futuro un risparmio Iva sulle spese che il Comune andrà a sostenere, è necessario prevedere da subito o come tariffa (attraverso apposita delibera) o come canone (attraverso apposita convenzione) un corrispettivo in entrata in favore del Comune, da assoggettare a Iva in virtù dei principi sopra richiamati. E’ dunque opportuno che nella citata Deliberazione ricognitiva della Giunta comunale vengano inseriti da subito inseriti **tutti i sopra citati immobili comunali** a seguito di apposito monitoraggio operato dall’Ufficio “Finanziario”, con la collaborazione dei ns. esperti.

### **Servizio “Impianti sportivi” (focus sulla gestione diretta di Palestre ad uso promiscuo)**

Nel monitoraggio complessivo delle Strutture sportive sono state individuate anche le Palestre ad uso promiscuo, determinando per ciascuna il tempo di utilizzo extrascolastico delle stesse.

Ciò in virtù di quanto disposto dall’art. 19, comma 4, del Dpr. n. 633/72, secondo cui, *“per i beni e servizi utilizzati per operazioni non soggette all’Imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l’ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati”*.

Attualmente viene incassata dal Comune una tariffa per l’uso extrascolastico, considerandola rilevante Iva. Il recupero Iva sulle varie annualità è avvenuto richiamando il sopra citato comma 4 dell’art. 19 ed utilizzando un criterio “oggettivo” di promiscuità definiti dal Responsabile del Settore Affari Generali,

#### **Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### **Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street

Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

dato al tempo di utilizzo da parte delle associazioni sportive rispetto al totale del tempo di apertura degli impianti. Tale percentuale, pari al **34,34%**, dovrà essere verificata, a cadenza annuale, da parte dell'Ufficio competente.

### Considerazioni sul co-finanziamento delle spese sostenute

Relativamente alla sussistenza del diritto alla detrazione Iva nell'ipotesi in cui un finanziamento pubblico abbia coperto una parte della spesa sostenuta per la costruzione dell'immobile, occorre richiamare quanto già sostenuto dall'Amministrazione finanziaria con la Rm. Finanze 4 aprile 1991, n. 431184, secondo la quale *“la concessione di contributi statali [e più in generale di altre Amministrazioni pubbliche], a favore di soggetti concessionari di opere miranti allo sviluppo e all'ammodernamento di strutture turistiche e ricettive, commisurati in misura percentuale ai costi lordi di realizzazione, non può in alcun modo condizionare o limitare il diritto di detrazione, ex art. 19, Dpr. n. 633/72, dei concessionari stessi”*.

Più nel dettaglio, all'osservazione contenuta nel testo della Risoluzione secondo la quale *“la detrazione dell'Iva assolta dai suddetti concessionari per l'acquisizione di beni e servizi relativi alle opere realizzate verrebbe a concretizzare un indebito rimborso, posto che i soggetti interessati hanno ricevuto il finanziamento statale comprensivo anche dell'Iva come sopra assolta per rivalsa”*, i tecnici ministeriali hanno risposto che *“il rimborso dei costi comprensivi dell'Iva eseguiti da codesta Amministrazione non può in alcun modo condizionare o limitare il diritto di detrazione che, ai sensi dell'art. 19, del Dpr. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, i concessionari esercitano mediante decurtazione dell'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate di quello dell'imposta assolta sui beni e servizi acquistati o ricevuti”*.

In altre parole, anche dalla Nota citata risulta che, in materia di Imposta sul valore aggiunto, la provenienza dei finanziamenti necessari alla realizzazione di strutture o impianti che siano qualificabili come strumentali all'esercizio di un'impresa commerciale non incide sulla detraibilità dell'Imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per la realizzazione delle citate strutture o impianti, così come su quella afferente le spese di gestione e di funzionamento della struttura ed anche dell'attività in esse svolta.

Di converso, la detraibilità dell'Iva assolta a monte è condizionata, come visto sopra, dal rispetto dei requisiti sanciti nel più volte citato art. 19, del Dpr. n. 633/72, e nelle altre norme dallo stesso implicitamente richiamate (artt. 2, 3, 4 e 7).

---

#### Delegazioni territoriali ITALIA:

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

#### Delegazioni territoriali EUROPA:

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street



# CENTRO STUDI ENTI LOCALI

Organismo Accreditato da ACCREDIA



**Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - tel. 0571 469222 - 469230 - fax. 0571 469237

Web: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - E-mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it) - Partita Iva 02998820233

Sempre secondo il Ministero delle Finanze, quindi, *“sulla base della esposta disciplina applicabile per la determinazione del debito d'imposta dovuto dai soggetti passivi non pare allo scrivente che possano avere influenza le citate norme contenute nella Legge n. 556 del 1988 [ovvero, la norma che, nella fattispecie allora trattata, aveva previsto il finanziamento dell'investimento] e nel relativo Decreto di attuazione che sembrano, in buona sostanza, limitarsi ad individuare un ammontare di costi finanziabili comprensivi anche del tributo in parola”*.

In particolare, la citata Legge n. 556/98 - che prevedeva la concessione di contributi statali, in conto capitale e in conto interessi, a favore di soggetti che dovevano realizzare, in concessione, opere miranti allo sviluppo e all'ammodernamento di strutture turistiche e ricettive in vista dello svolgimento dei Mondiali di calcio del 1990 - all'art. 1, comma 4, lett. b), così come il Decreto 31 dicembre 1988 agli artt. 4, comma 1, lett. d), e 5, comma 2, lett. d), sanciva che i suddetti contributi dovevano coprire, seppure in misura percentuale, i costi di realizzazione degli interventi eseguiti in concessione, *“costi da intendersi a prezzo chiuso e comprensivo dell'Imposta sul valore aggiunto”*.

Nel caso del Comune di Sinnai, dalle verifiche operate è risultato che alcuni degli investimenti oggetto di recupero sugli immobili sopra indicati sono stati in parte finanziati da fondi regionali, ma in tutti i casi dall'esame degli atti relativi alle somme ammesse al finanziamento non sono risultati vincoli alla detraibilità dell'Iva.

Ricordato che, al pari della verifica dei principi di “inerenza” e “detraibilità prospettica”, anche quello sulle modalità di finanziamento degli investimenti dovrà riguardare in futuro tutti gli immobili comunali che ne saranno interessati, per valutare la sussistenza eventuali vincoli alla detraibilità dell'Iva, nel caso di specie abbiamo ritenuto non sussistere vincoli al recupero del 100% dell'Iva pagata sulle fatture d'acquisto.

## **Allegati:**

- Prospetto fatture recuperate anno 2011 + anni 2012-2014;
- Schema Delibera Gc. ricognitiva strumentalità immobili gestione Iva.

**CENTRO STUDI ENTI LOCALI**  
Centro Studi Enti Locali Srl  
Via della Costituente n. 15  
56024 San Miniato (PI) - Tel. 0571 469222  
Tel. 0571 469230 - Fax 0571 469237  
P.IVA 02998820233 - [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it)  
[segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it)

## **Delegazioni territoriali ITALIA:**

Macerata - Jesi - Teramo - Roma - Termoli (CB) - Valverde (CT) - Adria (RO) - Vicenza - Mestrino (PD) - Cagnola di Cartura (PD) - Milano - Cagliari - Savona - Bolzano - San Michele Salentino (BR)

## **Delegazioni territoriali EUROPA:**

Malta: Floriana FRN 1032 - St. Thomas Street