



IFEL
SUPPORTO
COMUNE
PER LA GESTIONE
FINANZIARIA

IFEL
Fondazione ANCI

Progetto IFEL

Interventi di supporto e prevenzione delle crisi finanziarie nei comuni

Titolo: La gestione dell'Iva: come individuare il confine tra attività commerciali e non commerciali nella gestione fiscale dei Comuni

WEBINAR

Relatore Prof. Massimiliano Longo

Scuola
IFEL

Obiettivo del webinar:

Fornire aggiornamenti in relazione agli strumenti di individuazione del perimetro delle attività commerciali nel Comune, così da adeguare i conseguenti adempimenti e soprattutto così da programmare correttamente la spesa nei diversi settori di intervento dell'Amministrazione

Programma:

- I criteri per definire il confine tra attività commerciali e non, chiave logico – sistematica di analisi
- Riferimenti alle norme nazionali e comunitarie ed alla principali novità nella prassi dell'amministrazione finanziaria ed in giurisprudenza
- Gli effetti in ambito Iva della collocazione di un'attività o di un servizio tra quelli commerciali o meno
- L'esercizio della detrazione, possibilità, limiti ed approfondimenti sugli acquisti promiscui

La gestione Iva delle Pubbliche Amministrazioni.

Le PA in generale (tranne specifiche eccezioni), ed i Comuni in particolare, sono inquadrati ai fini della soggettività Iva nel più ampio contenitore fiscale degli «Enti non commerciali»

Di seguito si approfondiscono:

- Il confine tra attività commerciali e non.
- I criteri per definire il confine tra attività commerciali e non, chiave logico – sistematica di analisi
- Gli effetti in ambito Iva della collocazione di un'attività o di un servizio tra quelli commerciali o meno

La soggettività passiva ai fini Iva degli Enti non commerciali (tra cui gli EEL)

Articolo 4 DPR 633/72 comma 4.

Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché' dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

La soggettività passiva ai fini Iva degli Enti non commerciali (tra cui EELL)
Articolo 4 DPR 633/72 comma 4.

In sostanza le PA (tranne i rari casi di inquadramento tra gli Enti di natura commerciale) hanno dal punto di vista Iva una doppia anima:

Sono equiparati ai consumatori finali privati (l'Iva sugli acquisti è un costo e su eventuali operazioni attive poste in essere non si applica il tributo, per mancanza del presupposto di tipo soggettivo) nell'ambito dell'attività non commerciale svolta

Sono soggetti passivi (l'Iva sugli acquisti è detraibile nei limiti delle norme in materia di detrazione, sulle operazioni attive sussiste l'obbligo di rivalsa, cioè di applicazione dell'imposta a carico dei clienti) nell'ambito del perimetro di attività commerciale svolta.

Attenzione a non equivocare: attività istituzionale è spesso utilizzata come sinonimo di attività non commerciale, non è così.

Quindi la esigenza di definire il confine tra attività commerciale e non commerciale è fondamentale

La soggettività passiva ai fini Iva degli Enti non commerciali (tra cui gli EELL)

Articolo 4 DPR 633/72 comma 5.

Presunzioni di commercialità.

Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché' esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

La soggettività passiva ai fini Iva degli Enti non commerciali (tra cui gli EELL)

Articolo 4 DPR 633/72 comma 5.

Presunzioni di non commercialità.

Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità; le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi; la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio; la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali; le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale

Direttive UE.

Per gli enti pubblici non si considera commerciale:

«l'attività resa in regime di pubblica autorità anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni, purché tali attività non determinino una distorsione della concorrenza di una certa importanza»

(cfr articolo 13 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE e articolo 4, comma 4, DPR n. 633 del 1972)

Sul piano concettuale occorre stabilire se una determinata attività venga svolta da una PA nella veste pubblicistico-autoritativa oppure in quella privatistico commerciale, spesso quindi si rende necessario analizzare in concreto le modalità attraverso le quali la stessa viene resa.

Si parla di :

Ius imperii (sfera pubblicistico – amministrativa)

Ius gestionis (sfera privatistica)

In concreto, spesso, al fine di stabilire se una determinata attività venga svolta da un Comune o altra PA nella veste pubblicistico-autoritativa oppure in quella privatistico commerciale, si rende necessario analizzare le modalità attraverso le quali la stessa viene resa.

Esempio parcheggi :

Si ravvisa l'uso di poteri propri della pubblica autorità (escludendo, pertanto, la rilevanza ai fini IVA dell'attività svolta dal Comune) nella seguente ipotesi:

attività di gestione di un parcheggio di proprietà comunale, affidata a terzi tramite concessione amministrativa e finalizzata, nel rispetto delle leggi vigenti che regolamentano il settore, alla tutela di interessi preminentemente pubblici

attività di gestione di parcheggi svolta direttamente e in via esclusiva dal Comune nell'ambito del territorio comunale, finalizzata, nel rispetto delle leggi vigenti che disciplinano il settore, alla tutela di interessi preminentemente pubblici.

Va invece considerata commerciale:

La gestione diretta di un parcheggio in una strada o piazza cittadina (attività in concorrenza con i privati).

La gestione delle aree a pagamento lungo le strade comunali non va considerata attività commerciale (è attività pubblicistico- autorizzatoria)

Il confine tra attività commerciali ed attività non commerciali ha una serie di «punti fermi» e di relative certezze, ma al tempo stesso è in continuo movimento, ed è legato anche alle diverse modalità di erogazione di determinati servizi locali, oltre che ovviamente alla nascita di nuove e diverse tipologie di servizi locali.

Vedi novità sui temi «raccolta rifiuti» e «concessione per servizi deposito e custodia veicoli rimossi»:

Interpello Agenzia delle Entrate risposta 107/2021

Interpello Agenzia delle Entrate risposta 322/2022

(contengono esiti in parte sorprendenti, ma condivisibili).

Li commentiamo più avanti, perché investono anche il tema della detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti da parte delle PA

La detrazione per gli enti non commerciali. Articolo 19 ter.

Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 e' ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, **soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole. La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa alla attività principale** e conforme alle disposizioni di cui agli articoli 20 e 20-bis del decreto del DPR 600/73 . L'imposta relativa ai beni e ai servizi **utilizzati promiscuamente** nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione **per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale** o agricola. La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, ne' quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, **la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.** Le disposizioni del precedente comma si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza ed a quelli di previdenza nonché' all'Automobile Club d'Italia e agli automobile club.

- **Iva su acquisti di beni e servizi relativi ad attività non commerciali: rappresenta un costo per la PA**
- ***Iva su acquisti totalmente riferibili ad attività commerciali, rappresenta un credito per la PA***
- ***Iva su acquisti promiscui, è detraibile per la parte del bene o servizio acquistato riconducibile all'attività commerciale***

(si verifica spesso nella realtà operativa una «sottovalutazione» del tema degli acquisti promiscui e della conseguente possibilità di detrarre una parte dell'Iva assolta:

I software di gestione contabile non aiutano, la norma è chiara nei suoi principi, ma di non agevole applicazione)

Le categorie di operazioni rilevanti ai fini IVA (da non confondere con quelle fuori campo Iva):

- Imponibili
- Non imponibili
- Esenti

Il tema delle operazioni esenti assume particolare rilievo per le PA, che sono destinatarie di molte specifiche fattispecie di esenzione tra quelle contenute nell'articolo 10 del DPR633/72

La logica del contenitore delle «operazioni esenti»: evitare di gravare il consumatore finale dell'imposta

Gli effetti per chi pone in essere operazioni esenti: è escluso il diritto alla detrazione

Attenzione a non confondere nelle PA, tra operazioni fuori campo Iva in quanto relative all'ambito non commerciale di attività, con operazioni esenti Iva, che ricadono comunque nell'ambito di attività commerciale.

La confusione in genere deriva dal fatto che in entrambi i casi l'Iva assolta sugli acquisti rappresenta un elemento di costo, ma le ragioni (ed i conseguenti adempimenti) sono profondamente diverse.

Art. 17-ter (splitting)

Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società (4)

1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, **per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.**

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

0a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;

0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;

a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;

b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);

c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);

d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario. (5)

1-ter. Le disposizioni del presente articolo si applicano fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE. (2)

1-quater. A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-bis devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime di cui al presente articolo. (2)

1-quinquies. Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico. (2)

1-sexies. Le disposizioni del presente articolo **non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti di cui ai commi 1, 1-bis e 1-quinquies, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600**

Il fatto di versare l'imposta tramite la procedura dello splitting, non modifica in alcun modo l'impianto logico legato alla posizione IVA delle PA.

Indipendentemente dalle modalità di gestione e dagli aspetti procedurali:

se l'acquisto è in ambito non commerciale il costo comprende l'iva, sia che sia pagata al fornitore (es. libero professionista), sia che sia versata a parte direttamente allo Stato

se l'acquisto è in ambito commerciale l'iva assolta sugli acquisti è detraibile, indipendentemente dal fatto che sia pagata al fornitore o versata direttamente allo Stato.

In occasione di erogazioni di denaro da parte della Pubblica Amministrazione, occorre correttamente qualificare il rapporto giuridico che lega la Pubblica Amministrazione erogante al soggetto ricevente, i relativi meccanismi d'interrelazione e gli accordi sottostanti, distinguendo, in particolare:

l'ipotesi dei “contributi” da quella dei “corrispettivi”

Infatti, le erogazioni qualificabili come contributi in senso stretto, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni si considerano rilevanti ai fini IVA.

Ai fini del corretto inquadramento e degli elementi che aiutano a definire il confine tra contributi e corrispettivi, si veda da ultimo:

Agenzia delle Entrate, risoluzione 22/2021