



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

# L'ENTE LOCALE QUALE SOGGETTO PASSIVO DI IMPOSTA

Verona, 2 Ottobre 2018



La disciplina generale delle funzioni dell'organo di revisione degli Enti Pubblici è contenuta nell'art. 239, del D .Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 , in particolare:

Il comma 1, richiamando alle disposizioni dello statuto e del regolamento l'individuazione dell'attività di collaborazione che è chiamato a svolgere l'organo di revisione, elenca le funzioni assegnate a quest'ultimo;

Il comma 6, prevede che “lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori”;

Il comma 1, lettera c), prevede che il revisore dei conti svolge funzioni di “vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità ..... anche con tecniche motivate di campionamento”;

Il revisore non deve effettuare alcun adempimento fiscale per conto dell'Ente, ma ha competenza e, anzi, la doverosità, di verificare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali ai quali gli enti locali sono sottoposti, alla stregua di ogni altro contribuente, indipendentemente da quanto previsto dal regolamento dell'Ente.



A conferma di ciò, si colloca la sentenza 16 marzo 2018, n. 186, pronunciata dal T.A.R. Marche, sezione I, secondo la quale è illegittima la clausola contenuta nella delibera di nomina del Collegio dei Revisori dei conti, che onera un Revisore anche del compito di redigere e trasmettere per via telematica modelli IVA ed IRAP.

Altro tema è la sottoscrizione della dichiarazione IVA dalla quale emerge con credito superiore ad euro 5.000,00.

Con la Risoluzione n. 90/E, del 17/09/2010, l'Agenzia delle Entrate, ha precisato che l'organo di revisione dell'Ente Locale può sottoscrivere la dichiarazione IVA dalla quale emerge un credito superiore a 5.000,00 euro, in alternativa all'apposizione del visto di conformità previsto dall'art. 35, comma 1, lettera a), del D. Lgs. 241/1997, così come stabilito dalla lettera a) n. 7 dell'art. 10 del D.L. 78/2009, convertito nella legge 102/2009.

La sottoscrizione della dichiarazione Iva da parte dell'organo di revisione dell'ente locale ha la stessa valenza giuridica di quella apposta dai soggetti indicati nell'art. 2409-bis del c.c., con la conseguenza che, per la compensazione del credito superiore a 5.000,00 euro, non è necessario il visto di conformità da parte di un professionista "esterno".



L'imposta sul valore aggiunto è stata introdotta dal sistema impositivo previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, colpisce i consumi attraverso l'assoggettamento ad imposizione il valore aggiunto, nelle varie fasi del processo produttivo - commerciale.



### **Presupposto oggettivo:**

Cessione di beni art. 2, D.P.R. 633/72;  
Prestazione di servizi art. 3, D.P.R. 633/72;

### **Presupposto soggettivo:**

Esercizio di imprese art. 4, D.P.R. 633/72;  
Esercizio di arti e professioni art. 5, D.P.R. 633/1972;

### **Presupposto territoriale:**

Operazioni effettuate nel territorio dello Stato art. 7,  
D.P.R. 633/72.



L'assoggettabilità ad iva delle attività svolte dagli Enti Locali, è stata spesso oggetto di problematiche interpretative, dalle quali sono scaturite numerose prese di posizione, spesso anche molto divergenti. Sicuramente è necessario coniugare la legislazione nazionale con il contenuto del dettame normativo comunitario, al quale ci si deve attenere in funzione del disposto dell'art. 13 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. n. 347 UE del 11 Dicembre 2006), relativo al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, che ha sostituito l'art. 4 paragrafo 5 della VI Direttiva CEE del 17 Maggio 1977, n. 77/388/CEE.



La Direttiva evidenzia che gli Stati, le regioni, le provincie, i comuni e gli altri enti 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. Tuttavia, devono essere considerati soggetti passivi, quando esercitando tali attività od operazioni, il loro non assoggettamento ad imposta provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili: 1) servizi di telecomunicazione; 2) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e termica, 3) trasporto di beni, 4) prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, 5) trasporto di persone, 6) cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, 7) operazioni degli organismi agricoli d'intervento relative ai prodotti agricoli ed effettuate in applicazione dei regolamenti sull'organizzazione comune di tali prodotti, 8) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale, 9) depositi, 10) attività degli uffici di pubblicità commerciale, 11) attività delle agenzie di viaggio, 12) gestione di spacci, cooperative, mense aziendali e simili, 13) attività degli enti radiotelevisivi per quanto non siano esenti ai sensi dell'art. 132, paragrafo 1, lettera q), della richiamata direttiva (enti radiotelevisivi di diritto pubblico che esercitano attività diverse di quelle aventi carattere commerciale).



Come visto prima, la normativa nazionale prevista dal D.P.R. 633/72 , basa l'assoggettamento ad imposta al verificarsi di un triplice presupposto: oggettivo, soggettivo e territoriale.

Primo problema, art. 4 del D.P.R. 633/72, individua il presupposto soggettivo, che viene individuato nell'esercizio delle attività commerciali di cui agli art. 2135 e 2195 del codice civile.

Il legislatore , nel contesto dell'art. in esame, amplia la sfera per individuare le predette attività commerciali ed afferma che, in ogni caso, si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa:

- 1) Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo ed accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del c.c. e dalle società di fatto.
- 2) Le cessioni di beni (art. 2) e le prestazioni (art. 3) fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.



Il quarto comma, invece, precisa espressamente che per gli enti di cui al punto n.2) 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.

**Nella considerazione che gli enti pubblici territoriali rientrano tra gli enti non commerciali che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio attività commerciali o agricole, ecco che il requisito soggettivo sussiste solo nelle circostanze in cui le cessioni di beni e/o prestazioni di servizi siano rese nel solo esercizio di attività commerciali o agricole.**



L'art. 4, prevede inoltre tassativamente che le seguenti cessioni di beni e/o prestazioni di servizi sono considerate in ogni caso esercizio di attività commerciale e più precisamente:

- 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 extrascolastica 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.

**Si può così dedurre che per gli enti territoriali l'esercizio di impresa (presupposto soggettivo) deriva, quasi sempre, dal presupposto oggettivo, (ovvero dalla tipologia della cessione di beni o prestazioni di servizi).**



Al fine di meglio disciplinare la tematica in ordine ai presupposti oggettivi e soggettivi degli enti territoriali, anche per una maggiore completezza di informazione, si riportano alcune norme legislative ed interpretazioni ministeriali ed in particolare:

La Circolare n. 18 del 22 maggio 1976;

Il D.M. 31.12.1983 per i servizi pubblici a domanda individuale;

L'art. 13 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. UE n. 347 dell' 11 dicembre 2006 ed il suo allegato I);

La Circolare n. 8 del 14 giugno 1993;

La Circolare n. 32 del 21 giugno 1991.

**La circolare n. 18 (Prot. N. 360068/76 – Dir TT. AA OGGETTO IVA – Enti pubblici territoriali – Attività svolta (D.P.R. n. 633/72, Art. 1,2,3,4,17,21,22,23,24,25,27,28,29,33,34,39)).**

Anche tale circolare partendo dal presupposto di una netta discriminazione tra le attività poste in essere nella qualità di pubblica autorità e le attività inquadrabili nella nozione di “attività commerciali o agricole”, le prime esorbitanti dalla sfera tributaria, le seconde invece integranti operazioni rientranti nell’ambito di applicazione dell’imposta, fornisce un’elencazione positiva delle attività che , esercitate dagli Enti Pubblici territoriali, sia in gestione in economia diretta sia attraverso aziende Municipalizzate (ora Aziende Speciali – soggetti autonomi di imposta) presentano il requisito oggettivo dell’imponibilità). Tale elencazione che può non esaurire tutte le ipotesi, è presa ad orientamento, quale base di raffronto per la ricerca dei presupposti di assoggettabilità in relazione ad altre analoghe attività non comprese nell’elenco stesso.



**D.M. 31.12.1983:** ad integrazione dell'elenco citato sopra è opportuno aggiungere le attività espressamente menzionate dal D.M. 31.12.1983 e cioè i Servizi Pubblici Locali a Domanda individuale che non sono destinati alla collettività ma vengono utilizzati dai singoli cittadini dietro loro richiesta.

**La Direttiva dell' Unione Europea:** La tematica sulla "soggettività passiva" degli Enti Territoriali, come sopra specificato, deve essere analizzata anche alla luce della normativa Comunitaria.

Nell'ambito della normativa nazionale i precetti comunitari sono pressoché integralmente recepiti dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/72.

Sul significato e sulle portate delle norme comunitarie, al fine di accertare l'aderenza o meno della legislazione nazionale, è stata chiamata a pronunciarsi la Corte di Giustizia della CEE con propria sentenza in data 17 ottobre 1989.

Con successiva ordinanza 15 novembre 1989, di rettifica, la Corte ha, altresì, affermato che gli Stati membri sono tenuti a garantire che le attività ed operazioni svolte dagli enti pubblici territoriali in quanto autorità non siano soggette ad IVA, salvo che non ricadano nelle eccezioni previste dalla direttiva.

Il principio per il quale l'Ente Territoriale non sia considerato soggetto passivo di imposta per le attività od operazioni che esercita in quanto "pubblica autorità" anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepisce diritti, canoni, contributi o retribuzioni, contribuisce ad ampliare il panorama sul trattamento IVA.



## **A questo punto è necessario definire il concetto di “pubblica autorità”**

In sintesi la definizione di “ pubblica autorità” non può essere fondata sull’oggetto o sul fine dell’attività dell’ente pubblico, ma occorre individuare il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale. Le attività esercitate in quanto “pubblica autorità” sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell’ambito del regime giuridico, con esclusione delle attività che essi svolgono soggette alla stessa normativa applicabile ai privati. Sono attività poste in essere nella qualità di “pubblica autorità” quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle autorità localmente preposte alla cura della funzioni pubbliche.

Quando, invece, tali enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgono attività in quanto pubbliche Autorità, e conseguentemente devono essere considerati soggetti passivi ai fini Iva.

Dovranno essere ricondotte nell’ambito della categoria delle attività svolte in veste di pubblica autorità quelle che costituiscono cura effettiva di interessi pubblici poste in essere nell’esercizio di poteri amministrativi, fondate quindi sul cosiddetto jus imperii, mentre dovranno comprendersi nelle attività di natura commerciale quelle di carattere privatistico, espressione dello jure gestionis.



L'analisi puntuale delle attività istituzionali deriva dal D.M. del 28 maggio 1993, con cui il Ministero delle Finanze elenca la lista dei servizi istituzionali, distinguendo tra comuni, province e comunità montane.

Da ultimo si segnala che la Sentenza del 4 giugno 2009 della Corte di Giustizia U.E. causa C-102/08 ha precisato che:

La disciplina della Sesta direttiva impone agli Stati membri l'adozione di una disposizione espressa al fine di consentire l'esercizio della facoltà di esonerare dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto le attività esercitate da Enti pubblici per ricondurle ad attività di pubblica autorità.

Gli enti di diritto pubblico devono infatti ritenersi soggetti passivi per le attività esercitate in veste di pubblica autorità sia quando l'esenzione comporterebbe un rilevante fenomeno di distorsione della concorrenza in danno di privati che in dipendenza di analogo fenomeno che procuri danno agli enti pubblici medesimi.

Il secondo aspetto si riferisce indistintamente a tutte le "distorsioni della concorrenza di una certa importanza", a prescindere da chi ne subisca il pregiudizio.



## **LE PRINCIPALI ATTIVITA' SOGGETTE AD IVA ESERCITATA DAGLI ENTI LOCALI.**

Affissioni, le prestazioni rese contro pagamento dei diritti sulle pubbliche affissioni sono imponibili, con obbligo di fatturazione al 22%. Sono escluse le entrate per diritti sulle pubbliche affissioni che, avendo natura tributaria, non costituiscono corrispettivo e quelle derivanti dai canoni per l'installazione dei mezzi pubblicitari che, pur non avendo natura tributaria, sono riscossi dagli Enti pubblici nell'ambito dell'attività di pubblica autorità (risoluzione 5 febbraio 2003, n. 25/E);

Agricoltura, l'attività nel settore è imponibile ed è soggetta allo speciale regime di cui all'art. 34 del D.P.R. 633/1972 come costituito dall'art. 5 del D. LGS. N.313/1197;

Alberghi, campeggi, case per vacanze e simili, la cui gestione realizza l'esercizio di prestazioni alberghiere o di alloggio. Le operazioni conseguenti sono imponibili IVA 10%;

Aree pubbliche. I canoni per l'occupazione di suolo ed aree pubbliche, pur non avendo natura tributaria, sono riscossi nell'ambito dell'attività di pubblica autorità e, conseguentemente, sono esclusi dall'imposta;

Asili, brefotrofi, orfanatrofi, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali e ogni altra prestazione accessoria. L'attività si concreta in prestazioni esenti con obbligo di fatturazione;

Assistenza domiciliare, operazioni esenti.

Autoparcheggi custoditi, Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione IVA 22%. Diversamente, nel caso di parcheggi e parchimetri, se l'attività di



autoparcheggi è svolta in via esclusiva dall'Ente Pubblico nell'ambito del proprio territorio ed è, conseguentemente, finalizzata alla tutela di interessi pubblici, nel rispetto delle leggi che disciplinano il settore, l'attività stessa ha natura essenzialmente pubblicistico – istituzionale. Viene, quindi, meno il presupposto soggettivo per l'applicazione del tributo ed i proventi, non devono essere assoggettati ad IVA ( Risoluzione Agenzia delle Entrate 6 giugno 2002 n. 174/E). C'è da rilevare però che l'agenzia delle Entrate con risposta ad un interpello n. 108461/12, ha ritenuto che la gestione della sosta a pagamento, costituisca un'attività da assoggettare ad IVA, tutte le volte che è in grado di provocare, anche potenzialmente, distorsioni della concorrenza. Cioè: sempre alla luce della giurisprudenza UE, la distorsione della concorrenza va valutata con riferimento ad un "mercato" ben più ampio di quello locale, per cui resta quasi inevitabile riscontrare nel concreto il presupposto. Quindi, la risposta all'interpello ha sovvertito il trattamento di esclusione fino ad allora riservato agli Enti locali. Sul punto, l'agenzia precisa che deve essere presa in considerazione non soltanto la concorrenza attuale, ma anche quella potenziale (sempre che si tratti di mercati ai quali gli operatori privati possono avere accesso). Quanto alla rilevanza della distorsione l'Agenzia richiama la Cassazione (sentenza 3513/12), secondo cui l'espressione "di una certa importanza" comporta l'esclusione da iva solo per le distorsioni di concorrenza abituali o potenziali più trascurabili; dunque una distorsione anche solo potenziale e anche solo trascurabile fa scattare l'iva.



Bagni e gabinetti pubblici. La gestione realizza l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione, IVA 22%;

Biblioteche, cineteche, discoteche, fototeche e simili. Le prestazioni ( esempio: raccolta, catalogazione, consultazione, ecc, nel caso di biblioteche), rientranti nell'attività propria, sono esenti, senza obbligo di fatturazione. Le prestazioni improprie rese dalle strutture e dalle cessioni di volumi, dischi ecc. sono imponibili con obbligo di fatturazione.

Boschi. La gestione del terreno boschivo non costituisce attività commerciale ai fini iva, a meno che l'Ente non ponga in essere comportamenti tali da configurare l'esercizio di un'attività di silvicoltura (ris. 4 dicembre 2000, n. 185/E);

Calore – energia. La gestione degli impianti di produzione per la distribuzione alle utenze si concreta in operazioni imponibili, regolamentate con D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 (iva al 10% per uso domestico e 22% per gli usi diversi).

Canili. I servizi, per eventuali operazioni non connesse a motivi di igiene e profilassi sono operazioni imponibili senza obbligo di fatturazione (IVA 22%);

Case di riposo per anziani, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e ogni altra accessoria. L'attività si concreta in prestazioni esenti;

Cave. Lo sfruttamento delle cave che si realizza con la stipulazione di contratti con terzi, non costituisce attività commerciale, rientrando nei compiti istituzionali degli Enti Locali collegati alla gestione del territorio.



Centri di accoglienza per soggetti disagiati. Le attività configurano prestazioni di rilevante utilità sociale assimilate a quelle individuate al n. 21 del D.P.R. 633/72 e sono, quindi esenti, con obbligo di fatturazione;

Centri ricreativi. L'attività si concreta nell'effettuazione di operazioni esenti con obbligo di fatturazione.

Cessione di alloggi di edilizia residenziale pubblica. Se effettuate da un Ente pubblico che non esercita attività commerciale, non sono soggette ad Iva ma ad imposta di registro;

Cessione di aree edificabili, comprese le costruzioni e le cessioni di diritti reali di godimento relativi a detti beni. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione, salvo che le operazioni non vengano effettuate con carattere di eccezionalità od occasionalità. Tali caratteristiche sussistono in tutti i casi in cui l'acquisizione delle aree non sia avvenuta nell'esercizio di attività commerciali e, pertanto, le cessioni di aree acquistate nell'espletamento di attività istituzionali, sia mediante esproprio e sia al di fuori di qualsiasi procedura espropriativa, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva, così come lo sono sempre le cessioni di terreni soggetti a vincolo di inedificabilità: non si considerano, altresì ai fini Iva, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali, come disposto dall'art. 3, comma 60, lett. E, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, gli atti e le convenzioni relativi alla trasformazione di diritto di superficie a diritto di proprietà delle aree destinate alla edilizia residenziale pubblica.



Cessioni di aree dei piani di zona. Con circolare n. 8 del 14/06/1993 è stata definita dal Ministero delle Finanze l'esclusione dell'Iva delle assegnazioni di aree edificabili ai singoli soggetti nell'ambito dell'edilizia residenziale di cui ai piani di zona ex legge 167/62. Il nuovo orientamento ministeriale è stato, poi, recepito dal legislatore che ha sancito che "le assegnazioni di aree edificabili acquisite dai comuni in via espropriativa non si considerano, agli effetti dell'Iva, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciale" (art. 36, c. 19bis, aggiunto al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, dalla legge di conversione del 29 ottobre 1993, n. 427), L'esclusione trova applicazione tutte le volte che le assegnazioni vengono poste in essere dallo svolgimento di attività per le quali la normativa prevede la possibilità di esproprio da parte dell'ente locale e, conseguentemente, non solo per l'assegnazione di aree edificabili acquisite con esproprio, ma anche di quelle acquisite con atti negoziali che hanno concluso il procedimento non già con il decreto di esproprio bensì con accordo tra il comune ed il proprietario dell'area (circolare Ministero delle Finanze, 14 giugno 1993, n. 8). Resta, comunque, fermo che le assegnazioni di aree edificabili acquisite dall'ente nell'ambito della propria autonomia negoziale esercitata al di fuori di qualsiasi procedura espropriativa, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva qualora le aree stesse siano state acquisite nell'espletamento di attività istituzionali. Ove, infatti, gli immobili non siano destinati all'esercizio di attività commerciale, la successiva cessione resta estranea alla sfera applicativa del tributo (risoluzione Ministero delle Finanze, 1 luglio 1998, n. 37/E).



Analoga disciplina trova applicazione alle operazioni effettuate nell'ambito della legge 865/71, relative alle aree per la realizzazione di impianti produttivi, di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico, per la cui attuazione sono previste procedure espropriative per pubblica utilità.

Cessione di beni nuovo prodotti per la vendita, quali cartografie e planimetrie, astine e numeri civici, cartoline, manifesti, cataloghi e pubblicazioni. Sono operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione.

Cessioni di prodotti da centrali del latte, fabbriche di ghiaccio, opifici, caseifici, vivai, semenzai, mulini e simili. Sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione. L'aliquota iva applicabile è quella propria del bene oggetto di cessione.

Cessioni gratuite di beni prodotti, in favore di enti pubblici e associazioni riconosciute o fondazioni di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica, oppure a favore di popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi. Sono operazioni esenti, con obbligo di fatturazione.

Cessione di materiali fuori uso o rottami, sono operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione, qualora i beni provengano da aree di attività commerciale o dal riciclaggio dei rifiuti solidi urbani o da altri procedimenti tecnici attivati allo scopo di ottenere utilità economica. ( diversamente alcune di esse rientrano nell'ambito delle cessioni ex. Art. 74).

Colonie, comprese la somministrazione di vitto, indumenti, medicinali o ogni altra accessoria.

L'attività si concreta in operazioni esenti, a prescindere che siano erogate dalla stessa amministrazione o da ditte aggiudicatarie del servizio.



Cessioni da aree, di loculi cimiteriali e di altri manufatti per la sepoltura. Non costituiscono attività di natura commerciale e non hanno, quindi rilevanza iva.

Concessioni di beni demaniali. Sono attività non rilevanti ai fini iva, rientrano invece, nell'ambito dell'imposta di registro.

Consulenze, studi e ricerche, anche se il corrispettivo è percepito a titolo di contributo e/o rimborso spese forfetizzato. Sono prestazioni imponibili con obbligo di fatturazione (iva 22%).

Custodia veicoli rimossi. Le prestazioni sono imponibili con aliquota ordinaria.

Discariche ed impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani speciali. L'esercizio realizza operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione ( 10%).

Dormitori pubblici. Le prestazioni sono imponibili (10%).

Editoria e tipografia. L'attività nel settore, salvo che non si tratti di pubblicazione e distribuzione gratuita alla cittadinanza di bollettini, fogli informativi e simili, configura l'effettuazione di operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione applicando l'aliquota del 4%. Se l'attività editoriale viene svolta con carattere di abitualità, anche con la pubblicazione di bollettini, fogli informativi e simili, distribuiti gratuitamente, viene attratta nell'applicazione dell'iva ove viene fissato un valore ai fini fiscali.

Energia elettrica. La produzione e distribuzione di energia elettrica si concreta in operazioni imponibili, regolamentate con D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 (iva 10% per uso domestico e delle imprese estrattive e manifatturiere, 22% per usi diversi).



Con riferimento all'energia, in tema di impianti fotovoltaici, il comma 629 della legge di stabilità 2015, ha introdotto una nuova fattispecie obbligatoria di reverse charge, da applicare alle cessioni di .... energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore (gse), quindi gli Enti locali operano in questo modo: Nel caso in cui l'Ente operi come soggetto passivo iva, vale a dire gestisca impianti con una potenza installata superiore a 20 Kw, si applica il reverse charge (art. 7, comma 6, Dpr 633/72) Nel caso di Ente non è soggetto commerciale, ovvero impianti inferiori a 20 kw. La cessione è fuori campo iva. E' doveroso segnalare che molte P.A. sono titolari di differenti impianti fotovoltaici, alcuni superiori ed altri inferiori a 20 kw: in tal caso sarà compito del costruttore definire tutte le singole e potenzialmente diverse situazioni. Si segnala, inoltre il caso particolare di impianti inferiori a 20 kw attratti in iva in quanto installati su edifici commerciali dell'Ente (asili nido, impianti sportivi gestiti direttamente dall'ente , ecc.) .

Essiccatoi. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, con obbligo di fatturazione. (IVA 22%).

Farmacie. Le modalità applicative dell'imposta sulle operazioni imponibili conseguenti l'attività sono dettate dal D.M. 24 febbraio 1973. L'aliquota Iva è quella propria del bene oggetto della cessione.

Fiere ed esposizioni commerciali, relativamente sia alla organizzazione e prestazioni di servizi agli espositori che alla vendita dei biglietti di accesso. Le operazioni conseguenti sono imponibili e, salvo che per la vendita dei biglietti, con obbligo di fatturazione. In entrambi i casi l'aliquota Iva applicabile è del 22%.



Fognature, intese come prestazioni rese dal servizio per l'espurgo dei pozzi neri, trasporto liquami e simili. Le operazioni di che trattasi sono imponibili, con obbligo di fatturazione. Anche le operazioni di manutenzione delle fognature costituiscono operazioni imponibili e le modalità applicative dell'imposta sono regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 (IVA 22%), bollettazione e registrazione corrispettivi.

Fotocopie. Dall'attività conseguono operazioni imponibili ad aliquota ordinaria, senza obbligo di fatturazione. Se trattasi di fotocopie per il rilascio di atti ex legge 241/90 (trasparenza degli atti della Pubblica amministrazione) le stesse non rilevano ai fini dell'imposta rimanendone estranee in quanto esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

Gas. L'attività connessa all'erogazione e i servizi accessori si concentrano in operazioni imponibili, regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n. 370. L'imposta di consumo e la relativa addizionale costituiscono base imponibile (IVA 10% per uso domestico di cottura cibi e produzione di acqua calda e per uso delle imprese estrattive e manifatturiere, 20% per ogni altro uso).

L'uso domestico si realizza nelle somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, quali consumatori finali, impiegano il gas nella propria abitazione, a carattere familiare o collettivo. L'aliquota agevolata si applica anche agli impegni diretti a soddisfare i fabbisogni di ambienti che ospitano collettività aventi il requisito della residenzialità.



Giardini botanici, zoologici e simili. Le operazioni collegate alla visita sono esenti, senza obbligo di fatturazione. Le prestazioni improprie rese dalle strutture e le cessioni di animali e piante sono imponibili, con obbligo di fatturazione.

Impianti sportivi dati in concessione temporanea a utilizzatori o con ingresso a pagamento. L'attività si concreta in operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione. Nel caso di convenzione con una società sportiva, in base alla quale la società sportiva corrisponde all'Ente locale un canone annuo concessorio e riceve un corrispettivo per la gestione, con la possibilità di installare cartelloni pubblicitari, tale associazione svolge un'attività commerciale e il contributo che riceve dall'Ente è soggetto ad Iva. Per l'Ente Locale la concessione dell'impianto sportivo rientra fra le sue attività istituzionali, con la conseguenza che il canone annuo, non può avere rilevanza ai fini Iva, per carenza del presupposto soggettivo di cui all'art. 4, del D.P.R. 633/72. Risposta Direzione Regionale del Veneto ad un interpello.

Impianti trattamento rifiuti. Sono imponibili, con aliquota del 10%, i corrispettivi percepiti a fronte della gestione dell'impianto di trattamento dei rifiuti urbani speciali. Sono escluse dall'assoggettamento all'imposta le somme percepite a titolo di risarcimento del danno ambientale causato dalla presenza dell'impianto (Risoluzione Agenzia delle Entrate, 28 febbraio 2002, n. 59/E).

Lampade votive nei cimiteri. La gestione del servizio comporta l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 22%).



Lavatoi e lavanderie. Alla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 20%).

Locazione di immobili attrezzati, quali palazzi o sale congresso, teatri, auditorium e simili. Sono operazioni imponibili con obbligo di fatturazione.

Locazione di immobili. L'assoggettamento al tributo consegue alla locazione nell'ambito di altre attività soggette ad IVA oppure alla locazione di immobili o strutture acquistati o costruiti per l'esercizio di attività commerciali. L'attività concernente la locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è, invece idonea di per sé ad assumere la soggettività al tributo, in quanto l'utilizzazione dei beni, finalizzata alla riscossione di canoni, concretizza lo sfruttamento economico di patrimonio e non l'esercizio di impresa. In tal senso si esprime anche la Direzione Regionale del Veneto a seguito di un interpello presentato da un Ente pubblico.

Loculi e colombari cimiteriali. Quali concessioni su beni demaniali, realizzano attività non rilevanti ai fini IVA, rientrando invece, nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro.

Mattatoi e servizi connessi, con l'esclusione delle prestazioni rese dietro pagamento dei diritti erariali di macellazione. Le operazioni conseguenti sono imponibili, con obbligo di fatturazione (IVA 22%)



Mense e refezioni scolastiche. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili al 4%, senza obbligo di fatturazione. Il servizio mensa al personale insegnante dipendente dello stato, realizza prestazione di servizio oggettivamente commerciale ed il contributo statale assume, quindi, la veste di corrispettivo soggetto ad Iva. A tale proposito esiste una tesi differente la quale sostiene che mancando il rapporto di dipendenza tra l'Ente locale ed il personale docente non si configura il rapporto sinallagmatico necessario per l'assoggettamento ad imposta.

Mense per i dipendenti. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 4%).

Mense popolari. Dalla gestione consegue l'effettuazione di operazioni imponibili, senza obbligo di fatturazione (IVA 4%).

Mercati. Relativamente alla concessione di posteggi fissi e alle prestazioni accessorie inerenti. Sono operazioni imponibili con obbligo di fatturazione (iva 22%). Qualora nel rapporto con il concessionario è prevista la messa a disposizione del solo posteggio senza alcun servizio accessorio, l'operazione posta in essere si configura come locazione immobiliare.

Musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, parchi, palazzi. Le operazioni collegate alle visite sono esenti, senza obbligo di fatturazione. Le prestazioni improprie rese dalle strutture e le cessioni di beni sono imponibili, con obbligo di fatturazione.

Ostelli per la gioventù, compresa la somministrazione di vitto ed ogni altra accessoria. L'operazione si concreta in operazioni imponibili ad aliquota del 10%.



Pesa pubblica. L'attività è stata sempre considerata imponibile con obbligo di fatturazione (IVA al 22%). Qualora, tuttavia, continui a mantenere la sua originaria rilevanza connessa al regime pubblicistico, per effetto del recepimento delle norme comunitarie e sussistendo la condizione della non concorrenzialità, il servizio potrebbe essere escluso da assoggettabilità.

Pompe funebri, comprendenti tutte le cessioni e prestazioni tipiche del servizio, sono esenti con obbligo di fatturazione. Sono, invece, escluse dall'assoggettamento i servizi prestati nell'ambito cimiteriale nella veste di pubblica autorità, quali inumazioni, tumulazioni, esumazioni, traslazioni di salme e la cremazione.

Prestiti di denaro. Sono operazioni esenti, con obbligo di fatturazione.



Pubblicità, per le prestazioni diverse da quelle rese contro pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità. L'attività si concreta in operazioni imponibili con obbligo della fatturazione (IVA 22%): Rientrano, fra l'altro, nell'ambito delle prestazioni imponibili quelle pubblicitarie, contro corrispettivo, se svolte in modo non occasionale, connesse ad inserzioni in bollettini, fogli formatori e simili, anche se questi sono distribuiti gratuitamente.

Rifiuti . Per l'Ente locale l'entrata deriva dall'applicazione di una tassa, come tale non soggetta ad iva.

Scuole, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto, alla fornitura di libri e di materiali a scopo didattico, considerate cessioni accessorie alle prestazioni educative e didattiche. Le operazioni conseguenti sono esenti, con obbligo di fatturazione.

Servizio idrico. L'attività connessa alla distribuzione dell'acqua e servizi accessori realizza l'effettuazione di operazioni imponibili, regolamentate dal D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 (IVA 10%).

Servizio idrico integrato. E' soggetto ad iva, a prescindere dalla natura del soggetto che gestisce il servizio medesimo. Dal 1 gennaio 1999, le prestazioni di gestione degli impianti di fognatura e depurazione rientrano, fra le attività oggettivamente commerciali e inserite fra le operazioni imponibili ad aliquota del 10%.

Soggiorni anziani. L'organizzazione di soggiorni anziani configura operazione rilevante iva. Sussiste l'obbligo per l'Ente locale di emettere fattura, con aliquota ordinaria del 22%, sia nei confronti dei propri utenti che, eventualmente, nei confronti dei comuni contermini, qualora convenzionati, in ragione dei corrispettivi incassati.



Spettacoli, giochi e trattenimenti pubblici. L'attività nel settore è imponibile ed è soggetta allo speciale regime di cui all'art. 74 del D.P.R. 633/1972. L'imponibilità è, naturalmente, connessa all'esercizio dell'attività in modo abituale. L'organizzazione di manifestazioni spettacolistiche svolte saltuariamente, in occasione di particolari ricorrenze o festività, non fanno assumere all'ente la veste di soggetto passivo IVA.

Strutture ricettive. Le prestazioni rese in tutte le strutture ricettive sono imponibili e ricondotte all'aliquota del 10%.

Tesoreria, nel caso in cui il gestore del servizio corrisponda un contributo in base ad accordi convenzionali. L'affidamento del servizio di tesoreria non concretizza un rapporto di natura commerciale, ma rientra nell'ambito dell'attività istituzionale, per cui l'eventuale contributo non è soggetto ad imposta (ris. 6 febbraio 2001, n 17).

Trasporto e deposito di cose. Sono prestazioni imponibili, con l'obbligo di fatturazione (IVA 22%).

Trasporto urbano di persone e alunni. Sono soggette ad aliquota del 10%. Rimangono esenti le prestazioni di trasporto urbano effettuate dai veicoli di piazza (taxi) od altri mezzi agli stessi equiparati. Sono imponibili al 10% anche i servizi di autotrasporto cui è riconosciuto il requisito del trasporto urbano di persone. Fra questi, il trasporto degli alunni della scuola materna e della scuola dell'obbligo dalle abitazioni alla scuola o quello relativo alle gite ricreative, con destinazione impianti sportivi e simili, se effettuato nel territorio del Comune o fra Comuni distanti fra loro non più di 50 chilometri.



Trasporto extraurano di persone. Il servizio di trasporto extraurbano di persone e rispettivi bagagli al seguito è imponibile ad aliquota ridotta del 10%.

Verifica impianti termici. L'espletamento del servizio di accertamento dello stato di manutenzione ed esercizio degli impianti termici, da parte degli enti locali con oltre 40.000 abitanti e delle Province per la restante parte del territorio, non riveste carattere commerciale, bensì istituzionale, per cui la tariffa non deve essere assoggettata a imposta (ris. 6 dicembre 2000, n. 186/C). Qualora il servizio sia affidato a soggetti esecutori esterni, l'Iva corrisposta agli affidatari può essere ribaltata sugli utenti, inglobandola nella tariffa.

Cessione materiale legnoso. Il servizio è rilevante se reso non gratuitamente alla luce del combinato disposto dall'art. 4 c. 5 del dpr 633/72, circolare ministeriale 22/05/1976 n. 18/360068 e del d.m. 31/12/1983 relativo all'individuazione delle categorie dei servizi pubblici locali a domanda individuale. Quindi se l'attività svolta dall'ente non figura come uno sfruttamento del patrimonio immobiliare e quindi non costituisce attività commerciale, ma si concretizza nella cessione del legname quale parte finale dell'esercizio di attività di silvicoltura, sarà soggetta ad imposta sul valore aggiunto e rientrerà nel regime speciale agricolo.



## Ires

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 che ha modificato il Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e sostitutivo dell'IRPEG con l'IRES, la nuova imposta sul reddito delle società, risulta confermata l'esclusione dall'assoggettamento all'imposta da parte degli organismi dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i Comuni, i consorzi tra Enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le Comunità montane, le Province e le Regioni. Art. 74 del TUIR.



### **Le ritenute su redditi di capitale.**

Nonostante la non imponibilità Ires, l'art. 14 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, di interpretazione dell'art. 26, c. 4, del D.P.R. n. 600/1973, ha definito che la ritenuta a titolo di imposta sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili e sui conti correnti si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG, con il nuovo TUIR, dopo le modifiche apportate con il D.Lgs. 344/2003, nulla è cambiato in materia.

**Le ritenute su interessi da depositi.** La norma interpretativa dettata dall'art. 14 della legge 28/1999, ha definito che la ritenuta a titolo di imposta deve essere operata anche sugli interessi da depositi degli Enti locali. Anche le pronunce giurisprudenziali che insistevano sulla non applicabilità della norma ai contratti di tesoreria, sono state superate dalla Corte di Cassazione che ha ritenuto la norma interpretativa autentica e, quindi, assistita da efficacia retroattiva (sentenza n. 4904 del 20 maggio 2009) ed ha definitivamente stabilito l'obbligo dell'assoggettamento a ritenuta.

### **Le ritenute sui dividendi.**

La ritenuta su dividendi percepiti per la partecipazione in società ed enti prevista dall'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973 è inapplicabile stante che la posizione degli enti locali, essendo istituzionalmente escluso il presupposto soggettivo di imponibilità, non può considerarsi ricompresa nella previsione normativa.



## **Le ritenute sui contributi.**

Nel caso in cui gli Enti Locali siano percettori di contributi di qualsiasi natura e provenienza, sugli stessi non deve essere operata la ritenuta del 4%, prevista dall'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973, in quanto la mancanza di soggettività tributaria esclude che tali enti possano subire una ritenuta d'acconto di tale imposta.



## **L'Ente locale sostituto di imposta**

La disciplina delle ritenute alla fonte è contenuta nel D.P.R. 29/09/73 n. 600, agli articoli da 23 a 30; trattasi di norma procedurale, avente come riferimento la normativa sostanziale di cui al D.P.R. 917/1986.

La norma di riferimento sostanziale è costituita da quattro fra le sei categorie reddituali: Redditi di lavoro dipendente ed assimilati, redditi di lavoro autonomo ed assimilati, redditi di impresa e redditi diversi.

Il meccanismo è imperniato su due figure:

Il sostituto di imposta: persona fisica o giuridica che eroga;

Il sostituto, persona fisica o giuridica che ha effettuato la prestazione.

L'elencazione dei soggetti che rivestono tale qualità è portata dagli art. 23 e 29 del D.P.R. 600/1973, trattandosi di elencazione tassativa e non meramente esemplificativa, come affermato dalla Cassazione (sentenza n. 5777 del 28/10/1980).

Fra essi rientrano le società di capitali, società di persone ed assimilate residenti nel territorio dello stato, enti pubblici e privati diversi dalle società, commerciali e non commerciali, residenti nel territorio dello Stato.

L'essere sostituto di imposta implica una serie di adempimenti e cioè:

Effettuare la ritenuta, certificarla, e dichiararla.



## **L' imposta regionale sulle attività produttive.**

A decorrere dal 1 gennaio 2009 l'imposta regionale sulle attività produttive ha assunto la natura di tributo proprio della Regione ed è istituita con legge regionale.

Per l'art. 2 del D.Lgs. N. 446/1997, l'attività esercitata dalla società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta a far data dal 1 gennaio 1998.

Rientrano nell' ambito soggettivo, con l'applicazione delle disposizioni previste per gli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR non soggetti all'IRES: le provincie, i comuni, le comunità montane, i consorzi costituiti tra enti locali per la gestione dei servizi pubblici non aventi rilevanza economica e imprenditoriale; i consorzi costituiti a norma dell'art. 31 del TUEL, per la gestione di servizi aventi rilevanza economica e imprenditoriale, fino al termine del terzo anno dell'esercizio successivo a quello della trasformazione in aziende speciali consortili, aziende speciali istituite ai sensi dell'art. 114, fino al termine del terzo anno dell'esercizio successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica, le società per azioni costituite ai sensi dell'art. 113, fino al termine del terzo anno dell'esercizio successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica.



Per l'art. 10-bis, comma 1, del D.Lgs. N. 446/1997, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni al personale dipendente, dei redditi assimilati al lavoro dipendente, comprese le collaborazioni coordinate e continuative, e dei compensi per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente.

Qualora siano svolte anche attività commerciali, il successivo secondo comma dispone che la base imponibile di tali attività può essere determinata con le modalità per le società ed enti commerciali (metodo del valore della produzione)

L'aliquota da applicare sulla base imponibile è unificata all'8,50.

Per le attività commerciali, in caso di opzione per la determinazione in base imponibile con il metodo del valore della produzione, l'aliquota è quella applicabile alle società commerciali.

**La dichiarazione Irap, è sottoscritta dall'organo di revisione.**



## **L'imposta di registro e di bollo.**

L'imposta di registro e di bollo – aggiornamenti di interesse per gli enti locali.

Imposta di registro sugli atti di cessione di aree Peep.

Gli atti con i quali il Comune trasferisce in proprietà, alle persone fisiche già assegnatarie di alloggi (da piani peep) l'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare già oggetto di diritto di superficie sono esclusi da Iva e soggette al regime agevolato di cui all'art. 32, DPR , n. 601/73. Ne consegue che, poiché l'art. 10, comma 4, del D.Lgs. N. 23/2011, esclude la soppressione delle agevolazioni previste dal citato art. 32, continuano ad applicarsi l'imposta in misura fissa e l'esenzione per imposte ipotecarie e catastali.

Imposta di registro sugli atti di redistribuzione di aree tra co -lottizzanti.

Per gli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti stipulati dopo il 12 novembre 2014, trattandosi di atti con cui le parti si obbligano ad effettuare cessioni gratuite a favore dell'ente territoriale di aree da destinare a opere di urbanizzazione primaria/secondaria, per effetto dell'art. 32 del DPR 601/1973, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. A livello Iva, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il negozio di "redistribuzione" non rientra nel campo di applicazione del tributo.



Tale esclusione, tuttavia, non opera se è previsto l'obbligo di versamento di conguagli in denaro e uno dei lottizzanti, in danno dei quali si attua la redistribuzione, è un soggetto passivo di imposta che pone in essere la cessione nell'esercizio di attività di impresa: in tal caso l'operazione sarà soggetta ad Iva (Agenzia delle entrate, risoluzione n. 56/E del 1 giugno 2015).

Imposta di bollo.

Imposta di bollo sulle quietanze rilasciate dal Tesoriere

La documentazione che la banca trasmette all'ente in virtù della convenzione di tesoreria è riconducibile e funzionale alla redazione del conto della gestione e dunque esente da bollo ex art. 27, tabella B, allegata al DPR n. 642/72.

Dematerializzazione dei contratti sottoscritti con la P.A.

E' stato introdotto l'obbligo di dematerializzazione di tutte le forme contrattuali utilizzate per la conclusione di rapporti disciplinati dal codice degli appalti, produce inevitabili riflessi sulla gestione di ulteriori adempimenti connessi alla sottoscrizione dei medesimi contratti, tra le quali la gestione dell'imposta di bollo.

In ordine alla necessita di applicazione dell'imposta di bollo o meno, considerato che uno dei presupposti per l'applicazione del bollo, è la cartolarità degli atti soggetti ad imposta. Il superamento nei fatti, di tale presupposto è ormai consolidato: si vedano da un lato l'evoluzione normativa riferita a specifiche categorie di atti (atti notarili elettronici) per i quali sono state introdotte specifiche modalità di assolvimento dell'imposta, dall' altro la prassi dell'amministrazione finanziaria chiamata a più riprese a pronunciarsi sui contratti conclusi nei mercati elettronici ( si cita a titolo esemplificativo risoluzione 96/E del 16/12/2013).



## Applicabilità dell'imposta di bollo alle scritture telematiche concluse per corrispondenza.

Per quanto riguarda la sottoscrizione del contratto tramite uno scambio di lettere che, anche in ossequio al comunicato ANAC del 4 novembre 2015, deve essere concluso in modalità elettronica, ancor prima della modalità di redazione degli atti (analitici o digitali) occorre aver riguardo a quanto previsto dalla nota I dell'art. 24 della parte II della Tariffa allegato A al DPR 642/72. La nota citata prevede che debbano essere assoggettati a bollo fin dall'origine, e non in caso d'uso, tutti gli atti o documenti per i quali il Codice Civile dispone, a pena di nullità, l'obbligo di forma scritta. L'art. 1350 del c.c., prevede che devono farsi per atto pubblico o scrittura privata, sotto pena di nullità, gli atti specialmente indicati dalla legge. Il decreto sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato (R.D. n. 2440/1923), prevede che tutti i contratti stipulati dalla P.A., richiedono la forma scritta. Pertanto si ritiene che anche ai contratti conclusi mediante scambio di lettere delle amministrazioni pubbliche si debba applicare il bollo fin dall'origine nella misura prevista dall'art. 2 della parte I della tariffa allegato A al DPR 642/1972, ovvero 16,00 euro ogni 100 righe o frazione.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sulle scritture private non autenticate redatte in modalità elettronica.

Per poter assolvere l'imposta di bollo su questa tipologia di documenti, occorre utilizzare le altre modalità previste dal D.P.R. 642/72 cercando di privilegiare quelle più conformi alla condizione di "immaterialità" dei contratti elettronici. Il modo da privilegiare è l'assolvimento in modalità virtuale, ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 642/1972, ovvero mediante un versamento rateale in acconto (rate bimestrali) e con conguaglio a saldo, versamento da effettuare tramite modello F24 utilizzando il codice 2505 .



Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo dovuta sugli atti e documenti del procedimento arbitrale. L'Agenzia delle Entrate, ha chiarito le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo dovuta sugli atti e documenti del procedimento arbitrale, bollo che grava sulle parti (imprese e/o privati) che procedono alla formazione di detti documenti e li presentano in via telematica alla Camera di Commercio. Il contribuente può assolvere l'imposta mediante l'acquisto di un contrassegno telematico e indicazione sull'istanza del codice numerico di 14 cifre rilevabili dal contrassegno stesso. Dovrà essere conservato dal contribuente entro il termine triennale.

Imposta di bollo sui certificati anagrafici.

I certificati anagrafici richiesti dagli studi legali ad uso notifica di atti giudiziari sono esenti dall'imposta di bollo qualora risultino "antecedenti", "necessari" e "funzionali" al procedimento giurisdizionale per il quale è dovuto il "contributo unificato". Per usufruire dell'esenzione è necessario anche che il soggetto beneficiario della stessa rivesta la qualità di parte processuale (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 24/E del 18 aprile 2016).

Sanzioni per violazioni del Codice della Strada: imposta di bollo.

Le quietanze rilasciate dagli uffici di Polizia Locale a chi paga presso l'ufficio stesso le multe per violazioni del Codice della Strada sono esenti dall'imposta di bollo ai sensi dell'art. 5, comma 4, D.P.R. N. 642/72. (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 25/E del 18/04/2016).



## **Modalità di contabilizzazione finanziaria da parte degli enti territoriali delle operazioni di “split payment”**

Chiarimenti forniti sul portale ARCONET , tramite risposte ad alcune faq:

Contabilizzazione “split payment” operazioni ambito istituzionale.

Spese sostenute soggette scissione, sono impegnate per l’importo comprensivo dell’iva.

Al ricevimento fattura dal fornitore 2 modalità alternative: se l’Ente intende avvalersi dell’opzione che consente di effettuare il pagamento iva all’erario contestualmente al pagamento delle fatture , a valere dell’impegno assunto sono emessi due distinti ordini di pagamento. Uno a favore del fornitore, per spesa al netto iva, l’altro a favore dell’erario per iva. Se l’Ente non effettua il versamento contestualmente al pagamento della fattura, provvede: ad accertare fra le partite di giro, l’importo dell’iva, capitolo codificato E.9.01.02.001 “ritenute per scissione contabile Iva (“split payment”); impegna il medesimo importo, contestualmente all’accertamento, sempre fra le partite di giro, al capitolo codificato U.7.01.01.02.001, versamento delle ritenute per scissione contabile Iva (“split payment”); emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l’importo fatturato al lordo dell’iva a valere dell’impegno riguardante l’acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l’importo dell’iva; a fronte della ritenuta Iva, si provvede all’emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell’accertamento ; alla scadenza prevista per il versamento dell’iva, l’Ente emette un ordine di pagamento a favore dell’Erario, per un importo pari al complessivo debito iva, a valere degli impegni.



## **Contabilizzazione “split payment” per operazioni effettuate in ambito commerciale.**

Le P.A. che effettuano acquisti di beni e servizi nell’esercizio di attività commerciali, annotano le relative fatture nel registro di cui all’art. 23 e 24 del D.P.R. N. 633/72, entro il giorno 15 del mese successivo in cui l’imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente. L’imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell’esigibilità. La registrazione contabile della spesa concernente l’acquisto di beni e servizi effettuata in ambito commerciale è effettuata nel rispetto del principio applicato alla contabilità finanziaria n. 5.2, lettera e), che prevede: nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell’ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo dell’iva e, per la determinazione della posizione Iva, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalla normativa fiscale. RegISTRAZIONI:

Impegno di spesa per acquisto di beni e servizi comprensivo dell’iva; accertamento di un importo pari all’iva tra le partite di giro, capitolo codificato E.9.01.01.02.001 – Ritenuta per scissione contabile iva (split payment); contestualmente all’accertamento, si impegna una spesa di pari importo, sempre tra le partite di giro, al capitolo codificato U.7.01.01.02.001 Versamento delle ritenute per scissione contabile iva (split payment); emissione di un ordine di pagamento a favore del fornitore per importo fatturato al lordo dell’iva a valere sull’impegno assunto, con contestuale ritenuta per l’importo iva; emissione di reversale a fronte della ritenuta iva a valere sull’accertamento; alla scadenza prevista dalla disciplina iva, si determina la posizione iva sulla base delle scritture economico patrimoniali e di quelle richieste dalla normativa fiscale.



La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate del titolo III, l'eventuale credito iva, o tra le spese al titolo I, l'eventuale debito iva. Per un importo pari alla quota del debito iva derivante dalla scissione dei pagamenti, è emesso un ordine di pagamento a valere degli impegni assunti, versato in entrata del bilancio dell'Ente, previo accertamento di un'entrata di pari importo al titolo III dell'entrata ed emissione della relativa reversale di entrata( il capitolo è codificato E.3.05.99.99.999 – altre entrate correnti n.c.a.)

### **Contabilizzazione “reverse charge”**

Gli Enti territoriali, in contabilità finanziaria, registrano le spese effettuate nell'ambito di attività commerciali, soggette al meccanismo dell'inversione contabile come segue:

La spesa concernete l'acquisto di beni e servizi è impegnata per l'importo comprensivo di iva; tra le entrate correnti si accerta un'entrata di importo pari all'iva, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001, Entrate per sterilizzazione inversione contabile; si emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'iva a valer sull'impegno di spesa, con contestuale ritenuta per l'importo dell'iva; a fronte della ritenuta iva, si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento; alle scadenze per la liquidazione dell'iva, in considerazione delle risultanze delle scritture economico patrimoniali e delle scritture fiscali, l'ente determina la propria posizione iva e, se risulta un debito iva impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 – Versamenti iva a debito per gestioni commerciali.