

## COMUNE DI MONTELUPONE

### RELAZIONE SULLE GESTIONI COMMERCIALI AI FINI DELL'IMPOSTA I.V.A.

#### Considerazioni generali e introduttive.

Il Comune di Montelupone, 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 una verifica completa 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.

L'obiettivo stabilito dal Comune in merito all'intervento in oggetto è duplice, rivolto contemporaneamente sia a recuperare, nel rispetto della normativa fiscale, eventuali risorse pregresse rappresentate dall'Iva non detratta sulle spese sostenute, sia a rendere "attiva" per il presente e soprattutto per il futuro, a partire dall'anno 2015, la gestione dell'Imposta sul valore aggiunto, non tramite interventi effettuati "a consuntivo" (come ad esempio i recuperi d'imposta) ma piuttosto "preventivamente", consentendo all'Ente di ottimizzare la gestione di tale tributo attraverso risparmi d'imposta derivanti dalla corretta applicazione nel corso della gestione ordinaria delle disposizioni agevolative che la normativa fiscale consente.

Entrando nel dettaglio, le posizioni Iva attualmente in essere nel Comune di Montelupone afferiscono alle seguenti **attività/gestioni**:

- Servizio produzione energia
- Servizi vari imponibili
- Gestione Teatro
- Mense scolastiche
- Trasporto persone
- Servizio lampade votive

#### Verifica generale presupposti di detraibilità.

Ricordiamo che, affinché un'attività possa essere considerata rilevante ai fini Iva, occorre che sussistano contemporaneamente i tre 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 il Servizio Impianti sportivi anche i requisiti oggettivo (art. 3, Dpr. n. 633/72) e soggettivo (art. 4, Dpr. n. 633/72) risultano comunque verificati, in quanto tale attività rientra tra le prestazioni di servizio di cui all'art. 3 del Dpr. n. 633/72 e risulta oggettivamente commerciale per il Comune di Montelupone, 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 ha previsto di percepire (in base alle indicazioni che seguono) dall'esercizio della stessa dei corrispettivi soggetti ad Iva.

Inoltre, l'acquisizione delle Entrate da parte del Comune a fronte dello svolgimento del servizio citato 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).

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.

### Considerazioni più specifiche sul Servizio Impianti sportivi.

Ricordiamo in primo luogo che anche la gestione degli impianti sportivi comunali è attività oggettivamente commerciale per l'Ente Locale, in virtù di quanto disposto dal citato art. 4, comma 5, del Dpr. n. 633/72 e dai richiamati Circolare Finanze n. 18/76 e Dm. 31 dicembre 1983.

In effetti, come già accennato costituisce attività commerciale rilevante ai fini Iva non soltanto la gestione degli impianti sportivi 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.

Occorre inoltre precisare che, ai fini della detraibilità dell'Iva sugli acquisti, è comunque necessario anche in tal caso prevedere la riscossione di un corrispettivo in entrata per il Comune, soggetto a Iva.

La previsione di tale corrispettivo - soggetto all'aliquota Iva 22% - consente dunque all'Ente di portare in detrazione l'Iva su tutte le spese ordinarie e straordinarie sostenute, in base all'art. 19, comma 1, del Dpr. n. 633/72 - il quale statuisce che "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" - e quindi di razionalizzare ed ottimizzare la gestione dell'Iva, ottenendo così economie di spesa derivanti da una gestione "attiva" dello stesso.

Per quanto attiene alle modalità di gestione del Servizio "Impianti sportivi", la rilevanza Iva dello stesso è riconosciuta, sia nel caso della gestione diretta che nell'ipotesi di affidamento a terzi a titolo oneroso.

#### Modalità di gestione diretta

In materia di Imposta sul valore aggiunto, l'Ente Locale è inquadrato tra gli Enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, per i quali si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi realizzate nell'esercizio di attività commerciali o agricole (art. 4, comma 4, Dpr. n. 633/72).

In conseguenza di ciò, a tali Enti il diritto alla detrazione dell'Imposta assolta sugli acquisti viene riconosciuto solamente per la parte d'imposta "relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali ed agricole", mentre la parte afferente l'acquisizione di beni e servizi destinati all'esercizio delle attività istituzionali del Comune rimane indetraibile, in quanto sostenuta per dar luogo ad operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva.

La gestione degli impianti sportivi rientra, secondo quanto previsto dalla Cm. 22 maggio 1976, n. 18/360068, tra le attività di natura oggettivamente commerciale e come tale, anche se svolta da un Ente Locale, è soggetta ad Iva.

In sostanza, i corrispettivi derivanti dai servizi forniti - rientrando questi tra i "Servizi pubblici a domanda individuale" (Dm. 31 dicembre 1983) - assumono rilevanza ai fini Iva, insieme alle spese sostenute per la costruzione e gestione degli impianti.

Infatti, lo svolgimento da parte dell'Ente Locale di un'attività che dà luogo ad una proposta di prestazione di servizi a carattere sportivo la cui fruizione non viene imposta all'utente da alcun potere pubblicistico-autoritativo esercitato dal Comune bensì risulta assolutamente volontaria e "a domanda", configura ai fini Iva l'insorgere di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive nel quale l'Ente si obbliga a fornire la prestazione di servizio in cambio di un corrispettivo in denaro che altro non è che la controprestazione pecuniaria della prestazione di servizio fornita.

A conferma di quanto appena sostenuto, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del Dpr. n. 633/72, "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". In termini applicativi, la rilevanza ai fini Iva della gestione diretta degli impianti sportivi destinati ad un servizio "a domanda individuale" è stata confermata anche dal Ministero delle Finanze, secondo il quale le somme incassate dalla Tesoreria comunale per l'utilizzo degli impianti da parte degli utenti dei servizi sportivi, costituendo quote orarie corrisposte dagli utilizzatori degli impianti stessi, rappresentano veri e propri corrispettivi riconosciuti per specifiche prestazioni di servizi e, come tali, da assoggettare all'Imposta sul valore aggiunto (Risoluzioni ministeriali n. 360751/1978 e n. 362853/1978).

Provando dunque a sintetizzare, per la gestione degli impianti sportivi a pagamento e nell'ambito dei servizi "a domanda individuale" sussistono in capo al Comune i tre requisiti: soggettivo di imprenditore commerciale ex art. 4, comma 4, oggettivo di prestazione di servizi a pagamento ex art. 3, comma 1, e territoriale ex art. 7, del Dpr. n. 633/72 - richiesti per l'attribuzione della rilevanza Iva all'attività.

In conseguenza di ciò, le spese sostenute per la costruzione di un impianto sportivo (piscina, campo da tennis, campo sportivo, ecc.) destinato a fornire un servizio "a domanda individuale" a pagamento, condotto

direttamente dal Comune, così come quelle afferenti la successiva gestione della struttura e dell'attività, sono totalmente detraibili ai fini Iva.

In tal caso, infatti, la gestione diretta produce una serie di movimenti finanziari attivi e passivi rilevanti ai fini Iva. Le movimentazioni attive riguarderanno appunto le somme incassate dalla Tesoreria comunale per l'utilizzo degli impianti da parte degli utenti dei servizi sportivi, mentre le movimentazioni passive interesseranno invece le spese di costruzione delle strutture sportive e di gestione delle stesse, oltre a quelle sostenute per il mantenimento in efficienza degli impianti (interventi conservativi, manutenzioni ordinarie e straordinarie).

Tutte le fatture che l'Ente riceve per le operazioni in questione devono quindi essere rilevate in contabilità Iva, in quanto idonee a consentire la detrazione dell'Imposta corrisposta ai fornitori. Inoltre, come disposto dal comma 1 dell'art. 19, del Dpr. n. 633/1972, la detrazione compete se e nella misura in cui il bene o servizio acquistato o la struttura costruita 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, "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".

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" e di "inerenza", secondo il quale 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.

Tale concetto è stato inoltre ribadito dalla Corte di Giustizia europea con Sentenza dell'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.

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). Di conseguenza, l'Iva delle fatture che il Comune riceve per la gestione degli impianti sportivi può essere portata in detrazione anche se da tali impianti non siano stati riscossi, in alcuni periodi, corrispettivi di sorta perché, ad esempio, gli utenti non ne hanno richiesto l'utilizzo.

### **Modalità di gestione in affidamento a terzi.**

Nella trattazione fino ad ora svolta è stata affrontata la questione della rilevanza ai fini Iva dell'attività di gestione degli impianti sportivi da parte dell'Ente Locale in via diretta, ma la maggior parte delle considerazioni effettuate valgono anche nell'ipotesi di affidamento del servizio (e/o della struttura) a terzi.

Infatti, sebbene la Direzione regionale delle Entrate del Piemonte (e occasionalmente anche l'Agenzia delle Entrate di Roma) abbia negli ultimi anni assunto una posizione contraria alla rilevanza ai fini Iva dell'attività di affidamento in concessione a terzi della gestione di un servizio commerciale (e/o di una struttura strumentalmente destinata all'esercizio di un'attività commerciale) – in particolare, la Nota Dre. Piemonte n. 04/1646 del 19 gennaio 2004 e la Risoluzione Agenzia Entrate n. 339 del 30 ottobre 2002 – esistono in dottrina e

nella prassi ministeriale chiare conferme alla tesi della rilevanza commerciale dell'affidamento a terzi in concessione di servizi comunali.

In particolare, si citano, rispettivamente, la Risoluzione Ministero Finanze n. 325334 del 2 maggio 1989, proprio 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 sulla 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. 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 della piscina) 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 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 (D.Lgs. 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 tra P.A. e concessionario la convenzione bilaterale, nel senso che in essa si esaurirebbero tutte le scelte relative alle modalità di godimento del bene e all'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, Sez. Controllo, II Collegio, Delibera n. 5 del 13 maggio 2005).

Del resto, già la stessa Corte aveva avuto occasione di soffermarsi sulla "subjecta 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. 289/2002, il quale prevede che "l'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli enti locali territoriali é 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, 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.”

### **Considerazioni in ordine al calcolo del “canone concessorio” nel caso di gestioni affidate a terzi.**

La fissazione delle modalità di determinazione dei canoni attivi, come di ogni altra entrata comunale, viene lasciata, come previsto dalle norme ordinamentali degli Enti Locali, alla capacità, competenza e responsabilità dei tecnici della struttura organizzativa interna, che ne propongono poi la definizione della misura finanziaria ed economica agli Organi di vertice dell’Amministrazione. Nel caso di specie, le modalità di fissazione dell’ammontare dei canoni attivi per ciascun impianto sportivo devono essere stabilite utilizzando le consuete procedure tecniche solitamente seguite dagli Uffici comunali, rappresentate dalla conoscenza di parametri numerici spaziali di superficie degli immobili oggetto di locazione, ai quali si applichi un prezzo per unità di misura (p/mq.) determinato in base al **valore di mercato in comune commercio** adottato per situazioni simili nel territorio di riferimento (ad esempio, prezzi applicati a locali adibiti a strutture sportive private) a cui si imputa una **decurtazione forfetaria** in ragione del cosiddetto “costo sociale”, ovvero della minore entrata a cui l’Ente Locale può andare incontro per il fatto che quei locali saranno utilizzati per svolgere servizi pubblici locali con notevole sensibilità e significazione sociale (come di certo sono le attività ludico-sportive a vantaggio della collettività, rientranti tra l’altro nei compiti identitari dell’Ente Locale sanciti tra l’altro anche all’art. 3 del D.Lgs. n. 267/00 – Tuel). Altro criterio, tipico delle tecniche di *capital budgeting*, è quello finalizzato ad una valutazione “reddituale” e di capacità di autofinanziamento (*cash flow*), solitamente applicato in presenza di un Piano Economico Finanziario (PEF).

La percentuale di decurtazione rispetto al valore di mercato deve essere definita discrezionalmente dall’Ente stesso, misurando di fatto essa stessa la differenza tra l’attività sportiva gestita privatisticamente con finalità di lucro dalla stessa attività ludico-sportiva costituente “*servizi pubblico locale*” a notevole impatto collettivo e sociale. **Solo a mero tipo esemplificativo, una decurtazione variabile da un 30% ed un 70%, a seconda delle politiche tariffarie applicate dall’Amministrazione comunale per altri “Servizi a domanda individuale” e/o per quelli “produttivi” potrebbe essere facilmente sostenibile e motivatamente documentabile.** Tutto ciò, ovvero l’impeccabilità ai fini ordinamentali degli atti tecnici ed amministrativi correlati a tale determinazione di canone (così come di tariffa), costituisce tra l’altro l’esimente basilare, necessario e sufficiente a vincere, da parte della Pubblica Amministrazione, qualunque eventuale presunzione fiscale ai fini Iva, applicata invece con normalità tra i contribuenti privati, di sottovalutazione di base imponibile e quindi di evasione d’Imposta.

### **Illustrazione e considerazioni sul calcolo “pro rata”.**

Le liquidazioni IVA mensili o trimestrali, ossia il calcolo dell’IVA a debito o a credito, di norma sono calcolate semplicemente sottraendo all’IVA su cessioni di beni o su prestazioni di servizi l’IVA su acquisti di beni e servizi e l’eventuale credito IVA del periodo precedente.

Esistono alcune imprese che svolgono solamente operazioni esenti ai fini IVA: si tratta delle operazioni elencate all’art.10 del DPR 633/72.

Su queste operazioni non si applica l’IVA e di conseguenza non esiste l’obbligo di versamento dell’imposta.

L’IVA pagata sugli acquisti non è detraibile per l’impresa.

I soggetti che compiono sia operazioni imponibili che operazioni esenti, si trovano ad applicare l’IVA su talune operazioni e a non applicarla su altre.

Per questi soggetti, la liquidazione dell’IVA segue una regola particolare che prende il nome di pro-rata.

L’art.19-bis, del DPR 633/72 stabilisce che la percentuale di detrazione, per tali soggetti, è determinata in base al rapporto tra l’ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell’anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell’anno medesimo.

La percentuale di detrazione è arrotondata all’unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

Vediamo, dunque, come si deve procedere.

Innanzitutto occorre determinare la percentuale di detraibilità. Essa va calcolata nel modo seguente:

Operazioni che danno diritto alla detrazione x 100

Operazioni che danno diritto alla detrazione + Operazioni esenti

Occorre prendere il risultato della rapporto con tre decimali e successivamente arrotondarlo per eccesso o per difetto a seconda se la parte decimale è superiore a 0,500 o meno.

La percentuale così determinata e arrotondata deve essere applicata sull'IVA sugli acquisti in modo da determinare la parte di IVA pagata ai fornitori detraibile.

Facciamo un esempio:

Le operazioni imponibili con Iva ammontano a Euro 15.000.

Quelle esenti ammontano a 4.500.

L'IVA pagata sugli acquisti è pari a 3.300.

Ecco come si procede:

Percentuale di detraibilità:  $[15.000 / (15.000 + 4.500)] \times 100 = 76,923\%$  (occorrono tre decimali)

Arrotondamento: 77%

IVA sugli acquisti detraibile:  $3.300 \times 77\% = 2.541$

E' possibile impostare la percentuale di detraibilità anno per anno.

Sulla scorta delle suddette considerazioni, possiamo concludere che la convenienza del "pro rata" è direttamente proporzionale al volume degli acquisti in regime di esenzione ovvero è inversamente proporzionale alla quota di gestioni esenti sul totale delle gestioni imponibili.

Nel caso del Comune di Montelupone, tenuto conto che le gestioni esenti sarebbero riconducibili soltanto all'attività di "ingressi ai musei", è da ritenere non fiscalmente "conveniente" applicare il calcolo del "pro rata".

### **Addendum: ultimi sviluppi sulle gestioni iva del Comune di Montelupone.**

#### **- questione fotovoltaico:**

In ordine alla fatturazione al Comune del corrispettivo coperto dalla tariffa incentivante per l'importo lordo Iva (art. 6, convenzione del 2010) si ritiene corretta la fatturazione del corrispettivo per l'importo lordo, come previsto in convenzione e come ribadito nella comunicazione da ultimo inviata al gestore.

Relativamente all'ammontare del corrispettivo in entrata a favore del Comune (nella parte riferita al ritiro dedicato, art. 7, convenzione del 2010), appare evidente che la stesura dell'art. 7 della convenzione lascia intendere che al Comune spetta un canone fisso di 65.070 euro + Iva, in quanto corrisposto "per l'utilizzo del terreno".

#### **- contabilità Iva 2016:**

Risulta necessario attivare una posizione Iva servizi vari per le attività esenti "campi estivi", "ludoteca", "trasporto anziani" (art. 10, n. 21, 20 e 27-ter, Dpr. n. 633/72) in regime di art. 36.

Nelle more, occorre registrare eventuali canoni in entrata nell'attuale intercalare generico codice 84.11.10, in attesa dell'attivazione della gestione immobiliare Iva, codice 68.20.01.

#### **- gestione immobiliare Iva:**

1. Attivare la definizione delle percentuali di promiscuità per spazi mensa (cucina e refettorio) interni alle scuole e per tempo utilizzo extrascolastico palestre sul totale tempo di apertura, potendo recuperare da subito, in quota parte, l'Iva su eventuali spese di investimento pagate negli anni 2012-2016;

2. Adottare atto ricognitivo di GC, che indirizzi verso una gestione immobiliare Iva, rivedendo periodicamente i contratti di concessione, locazione e similari, con previsione di canoni Iva in entrata; al riguardo, è da valutare attivare uno o più intercalari separati ex art. 36, con codice 68.20.01, qualora si generino sia canoni esenti Iva ex art. 10, n. 8, Dpr. n. 633/72, sia canoni imponibili a seguito di opzione in sede di rinnovo contrattuale;

3. Attribuire rilevanza Iva alle somme erogate dal gestore del servizio idrico integrato a copertura dei mutui a suo tempo contatti per investimenti sulle reti (vedasi Risoluzione AdE n. 104/E dell'11 ottobre 2010);

#### **- questione Iva rifiuti differenziati e rapporto col Cosmari:**

Sollecitare il Cosmari e i Comuni di maggior dimensione alla tempestiva conclusione della verifica di assoggettamento IVA delle gestioni relative al ciclo commerciale dei rifiuti differenziati.

Il responsabile del  
Servizio Finanziario  
d.ssa Alessia Palmieri

