

Vademecum Fiscale per Enti Pubblici

Guida pratica sulla normativa fiscale degli Enti Pubblici



SOMMARIO

1. LA SOGGETTIVITA' FISCALE DEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

1.1 Attività Commerciali e Attività Istituzionali

2. L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA

2.1 Le Imposte Dirette

2.2 L'imposta Sul Valore Aggiunto

3. GLI ADEMPIMENTI FISCALI RELATIVI ALL'IVA

3.1 Denuncia Di Inizio Attività e Variazioni Successive

3.2 Il Trattamento Fiscale Dei Vari Servizi

3.3 L'emissione Dei Documenti Ai Fini Iva

3.4 Split Payment e Reverse Charge

3.5 La Tenuta Dei Registri

3.6 Gli Adempimenti Periodici

3.7 Contabilità Unica o Separata

3.8 La Fattura Elettronica

4. GLI ADEMPIMENTI FISCALI RELATIVI ALL'IRAP

4.1 La Determinazione Della Base Imponibile

4.2 Il Calcolo Dell'imposta

4.3 Il Versamento Dell'Acconto e Del Saldo Di Imposta

5. GLI ADEMPIMENTI FISCALI COME SOSTITUTO D'IMPOSTA

6. L'ORGANIZZAZIONE DELL'UFFICIO FISCALE

6.1 L'archiviazione Dei Documenti

6.2 I Collegamenti Tra Contabilità Fiscale e Contabilità Finanziaria

1. LA SOGGETTIVITÀ FISCALE DEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

1.1 - Attività commerciali e attività istituzionali

Sotto il profilo fiscale, i soggetti (contribuenti) che operano nell'ambito del sistema economico italiano sono classificabili, in estrema sintesi e semplicità, in due categorie fondamentali:

- 1) i consumatori finali;
- 2) le imprese.

I primi sono coloro che acquisiscono sul mercato o realizzano direttamente prodotti e servizi per il soddisfacimento di necessità proprie o del nucleo di persone cui fanno riferimento. Prototipo di tale categoria è il privato cittadino, che bada al soddisfacimento delle proprie necessità e di quelle del proprio nucleo familiare.

Le seconde si pongono, invece, nell'ottica di proporre sul mercato propri prodotti e servizi in concorrenza con altre imprese, allo scopo di ritrarne, in cambio, risorse di natura economica. Da parte delle imprese, l'acquisizione di prodotti e di servizi è quindi strumentale alla produzione dei beni e servizi che propongono sul mercato, più che al soddisfacimento di proprie necessità.

In relazione alla classificazione sopra indicata, gli Enti Pubblici territoriali si pongono come soggetti misti, vale a dire soggetti che in parte svolgono attività in relazione alle quali sono assimilabili ai consumatori finali, mentre per altro verso intraprendono iniziative per le quali sono assimilabili alle imprese. A titolo esemplificativo si considerino le attività di costruzione e mantenimento in efficienza di strade e strutture pubbliche (ovvero le attività istituzionali in generale), per le quali gli Enti Territoriali si comportano alla stregua di consumatori che si preoccupano di soddisfare esigenze della collettività che rappresentano. Ad esemplificazione, invece, delle attività che ai fini fiscali assimilano gli Enti pubblici territoriali alle imprese si pensi invece alla gestione di farmacie comunali, di mense scolastiche, di trasporti pubblici o altro, vale a dire attività che vengono intraprese, pur in assenza di uno specifico fine di lucro, in concorrenza con altre imprese che operano sullo stesso mercato.



Le norme fiscali, in relazione a tali diverse categorie di attività, pongono quindi a carico degli Enti adempimenti che, con riferimento alle attività istituzionali, sono del tutto assimilabili a quelle dei consumatori finali, mentre con riferimento alle attività commerciali prevedono, pur con alcune importanti eccezioni che meglio di seguito saranno evidenziate, obblighi del tutto analoghi a quelli previsti per le imprese. Tali obblighi saranno meglio esposti e commentati di seguito e, in sintesi, riguardano:

- la presentazione di una denuncia di inizio attività agli Uffici competenti;
- la presentazione di successive denunce di variazione dati (denominazione, sede, rappresentante legale, unità locali, tipo di attività ecc.) ove intervengano;
- la tenuta di una specifica contabilità fiscale;
- la presentazione di dichiarazioni fiscali e altre comunicazioni, relative ai vari periodi di imposta.

2. L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA

Il prelievo fiscale è operato attraverso due sistemi fondamentali: l'imposizione diretta e l'imposizione indiretta.

Con il primo dei due sistemi il fisco impone ai contribuenti di provvedere direttamente, allo scadere di termini stabiliti, al versamento presso le casse pubbliche delle imposte. Le imposte dirette per eccellenza sono, notoriamente, le imposte sui redditi, riscosse nel periodo giugno-luglio di ogni anno.

L'imposizione indiretta prevede, invece, che il prelievo avvenga in via accessoria alla effettuazione, da parte del contribuente, di determinate operazioni. Così ad esempio l'imposta sul valore aggiunto, che nella sostanza è un'imposta sul consumo ed è l'imposta indiretta più importante, viene applicata allorché i contribuenti pongono in essere operazioni di acquisto di beni e di servizi, aggiungendosi al costo del bene o del servizio cui si riferisce.

A seguito di quanto sopra detto, l'insieme delle norme fiscali viene generalmente suddiviso in due comparti fondamentali:

- le disposizioni inerenti le imposte dirette e i relativi adempimenti;
- le disposizioni inerenti le imposte indirette e i relativi adempimenti.

2.1 - Le Imposte Dirette

2.1.1 - *Introduzione*

Le imposte dirette per eccellenza - si è detto - sono rappresentate dalle imposte sui redditi, che colpiscono tutti i percettori di redditi di varia natura. Le categorie di redditi previste dalle disposizioni in vigore, emanate con il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/86), in sintesi riguardano:

- i redditi sul possesso di terreni, calcolati sulle rendite fondiari attribuite (rendite agraria e dominicale);
- i redditi sul possesso di fabbricati, calcolati in base alle rendite catastali attribuite sulla base delle tariffe d'estimo pubblicate ovvero sulla base dei redditi effettivamente percepiti, nel caso in cui i fabbricati siano affittati;
- i redditi di lavoro dipendente ed assimilati;
- i redditi di lavoro autonomo, derivanti dall'esercizio di attività artistiche e

professionali;

- i redditi di impresa, derivanti dall'esercizio di attività imprenditoriali;
- i redditi di capitale (dividendi ecc.), derivanti dall'impiego di risorse finanziarie;
- redditi diversi (categoria residuale), per lo più dovuti alla percezione di introiti

legati ad operazioni occasionali.

Gli adempimenti principali richiesti ad ogni contribuente che abbia percepito redditi sono rappresentati, notoriamente, dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e dalla correlata corresponsione delle imposte risultanti dalla dichiarazione stessa.

2.1.2 - *Il regime preesistente*

Gli Enti Pubblici territoriali, al pari degli altri contribuenti, per anni sono stati chiamati a presentare la dichiarazione dei redditi, recante, tipicamente, i redditi relativi ai terreni ed ai fabbricati posseduti, i redditi di impresa derivanti dall'esercizio delle attività commerciali svolte e, talvolta, redditi di capitali derivanti dall'impiego di momentanee eccedenze di risorse finanziarie.

Gli Enti Pubblici territoriali erano quindi obbligati a versare imposte allo Stato il quale, successivamente, provvedeva a riversare agli Enti stessi risorse finanziarie sotto forma di trasferimenti dallo Stato stesso agli Enti locali. In tal modo era rispettato il principio in base al quale gli Enti a maggior reddito avrebbero dovuto contribuire maggiormente alla copertura delle spese statali (compresi quindi i trasferimenti agli Enti locali) per riceverne in cambio sostegno finanziario (i trasferimenti) la cui entità era stabilita in base a parametri diversi.

Il rapporto tra fisco ed Enti Territoriali non è tuttavia mai stato felicissimo in materia di imposte dirette; a risolvere tali diatribe intervenne l'emanazione di una modifica di legge che, a far data dal 1° gennaio 1991, interessò l'art. 74 (ex art. 88) del D.P.R. 917/86 (Testo unico delle Imposte Dirette). Da tale data gli Enti Pubblici territoriali furono dichiarati "non soggetti ad imposta". Per tali enti, quindi, cessava ogni preoccupazione in ordine alle imposte sul reddito, mentre le possibili contestazioni circa gli esercizi pregressi venivano risolte con una disposizione di legge che consentì agli Enti Pubblici, con un modestissimo esborso finanziario, di accedere ad una sanatoria fiscale che toglieva loro ogni preoccupazione in merito.

2.1.3. - L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

L'ultima evoluzione, in materia di imposte dirette, è stata registrata con l'introduzione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP), la cui applicazione partiva dal periodo di imposta 1998.

Anche gli Enti Pubblici territoriali, dall'inizio di tale anno, sono assoggettati, in veste di soggetti passivi, all' Imposta Regionale sulle Attività Produttive (art. 3, comma 1, lett. e-bis del D.Lgs. n. 446/97). L'esonero da imposizione diretta, di cui al primo comma dell'art. 74 (ex art. 88) del D.P.R. 917/86 rimaneva pertanto valida ai soli fini IRES.

Con l'introduzione dell'IRAP erano state inoltre riviste le modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi; a partire dallo stesso periodo di imposta 1998 fu istituita la dichiarazione Modello UNICO, che riuniva, al suo interno, tutte le dichiarazioni fiscali alla cui presentazione il contribuente era obbligato, ovvero relativamente all'Ires, all'Irap e all'Iva.

A partire dall'anno d'imposta 2008 la dichiarazione Irap è diventata autonoma, dal momento che l'Irap è passata da tributo erariale a tributo regionale.

Anche per la dichiarazione Iva, a partire dall'anno d'imposta 2016, è previsto un invio autonomo non più legato al Modello Unico.

2.2 - L'imposta sul Valore Aggiunto

Se l'interesse degli Enti Pubblici territoriali per le imposte dirette, dopo il 1990, si è ridotto agli adempimenti derivanti dalla qualifica di sostituto di imposta e al recupero delle eventuali ritenute fiscali subite, per recuperare la qualifica di contribuente con l'introduzione dell'IRAP, del tutto inalterato è invece rimasto nel tempo il coinvolgimento degli Enti Pubblici in merito alle disposizioni che riguardano l'imposta sul valore aggiunto.

La produzione normativa emanata in materia di imposta sul valore aggiunto e riguardante i beni ceduti ed i servizi prodotti dagli Enti pubblici territoriali ha tuttavia purtroppo mantenuto livelli di chiarezza e di organicità modesti anche negli ultimi anni come in precedenza, rendendo elevate le probabilità, per gli operatori degli Enti stessi, di incorrere in errore.

La diminuita preoccupazione per gli adempimenti relativi alle imposte dirette ha tuttavia consentito agli Uffici fiscali degli Enti Pubblici di meglio organizzare le proprie risorse, al fine di rispettare quanto più possibile le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto, rimaste di completa attualità.

Per tale motivo, quindi, nel proseguimento ci si occuperà principalmente di argomenti relativi all'imposta sul valore aggiunto, sia per la parte relativa alle attività commerciali poste in essere dagli Enti di cui si tratta - descrivendo quindi gli adempimenti che ne conseguono, sia per quanto riguarda il trattamento fiscale dei beni e servizi che interessano gli Enti in veste di consumatori finali.

3. GLI ADEMPIMENTI FISCALI RELATIVI ALL' IVA

3.1 - Denuncia di inizio attività e variazioni successive

Nel caso in cui gli Enti Pubblici territoriali intraprendano l'esercizio di attività commerciali sono tenuti a rispettare, al pari delle imprese e limitatamente a tali attività, tutti gli adempimenti relativi alla redazione di una contabilità fiscale, così come prescritta ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 4, comma 4, del DPR 633/72 così infatti recita: "per gli enti al n. 2) del secondo comma (enti pubblici e privati, compresi i consorzi, associazioni senza personalità giuridica..) 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.omissis....".

L'individuazione delle attività considerate commerciali ai fini fiscali è aiutata da numerose pronunce ministeriali emanate al riguardo. Volendo indicare una regola generale, utile al fine di valutare se un servizio o una cessione di beni rientrino nel campo di assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto, è opportuno ci si ponga una domanda: il servizio per cui viene richiesto un corrispettivo può essere svolto anche da una ditta privata o da una società commerciale? Se la risposta è affermativa, il servizio è da assoggettare a tutti gli adempimenti propri della normativa IVA, in quanto l'Ente territoriale, in tale circostanza, agisce come imprenditore in concorrenza con i privati prestatori dello stesso servizio.

Al riguardo possiamo definire attività commerciali i servizi rientranti nelle categorie dei servizi pubblici a domanda individuale, come definiti dal D.M. 31.12.1983, in quanto trattasi di attività gestite direttamente dall'ente e poste in essere non per obbligo istituzionale.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, tra le attività commerciali possono essere individuate le seguenti:

Assistenza domiciliare - Attività editoriale - Centro ricreativo estivo - Cessioni aree - Corsi di danza, di lingua straniera - Fornitura pasti a domicilio - Lampade votive - Locazione di immobili - Mattatoio pubblico - Organizzazione di spettacoli - Organizzazione di viaggi e gite - Piscine/palestre - Rette asilo nido - Servizi cimiteriali - Servizio fotocopie - Servizio pesa pubblica - Smaltimento rifiuti ingombranti - Soggiorni climatici anziani - Somministrazione acqua e gas - Somministrazione pasti - Spese allacciamento - Trasporti funebri - Trasporto alunni - Trasporto urbano di persone - Uso sale attrezzate - Visite musei, gallerie, pinacoteche, ecc.

Individuato così il criterio per classificare un'attività come commerciale, ove ne venga posto in essere l'esercizio, il primo adempimento conseguente, stabilito dall'art. 35 del D.P.R. 633/72, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto, è relativo alla presentazione di una denuncia di inizio attività ai fini IVA, utilizzando l'apposito modulo AA7/10, previsto per i soggetti diversi dalle ditte individuali.

A seguito della presentazione di tale modello l'Agenzia delle Entrate competente provvederà ad assegnare all'Ente il numero di partita IVA e, ove l'Ente fosse sprovvisto, il codice fiscale.

La denuncia di inizio attività va presentata entro 30 gg. dalla data di inizio effettivo dell'attività e prevede l'obbligo di indicare, oltre alle generalità dell'Ente e del legale rappresentante, l'attività commerciale svolta, descritta sinteticamente e contraddistinta da un apposito codice, oltre al luogo o ai luoghi in cui tale attività è svolta. Se le attività sono diverse, occorrerà precisare tutti i codici ATECOFIN 2007 che contraddistinguono le varie attività, avendo cura di indicare comunque nel frontespizio, così come segnalato dalle istruzioni alla dichiarazione IVA, il codice 84.11.10 (sia che l'attività sia una sola, sia che siano diverse).

Più che commentare la presentazione di tale denuncia di inizio attività (è difficile immaginare che esistano ancora Enti territoriali che già al riguardo non abbiano dovuto provvedere) vale la pena di ricordare che, entro 30 gg. dalle intervenute variazioni occorre presentare, utilizzando il medesimo modello, denuncia di variazione dati, riportando sul modello stesso, oltre a tutti i nuovi dati, anche quelli che rimangono invariati.

Occasione di presentazione di variazione dati sono, in particolare:

- l'inizio di nuove attività o la cessazione di vecchie;
- lo spostamento di unità locali in cui vengono svolte le varie attività;
- la variazione del legale rappresentante o del responsabile dei servizi finanziari.

3.2 - Il trattamento fiscale dei vari servizi

Alla luce di quanto indicato parlando di emissione dei documenti, si ritiene quindi utile riepilogare, nella tabella seguente, il trattamento fiscale cui vanno assoggettate le operazioni poste in essere dagli Enti locali, con riferimento alle attività più frequentemente svolte, sia in termini di documento da emettere che di assoggettamento o meno ad imposta.

ATTIVITÀ	ALIQUTA IVA O NORMA DI ESCLUSIONE	FATTURA OD ALTRO	NORMA DI RIFERIMENTO EVENTUALE O REGIMI SPECIALI
Alienazione beni relativi ad attività istituzionali	Fuori campo Iva	-	Art. 1 D.P.R. 633/72
Assistenza domiciliare	Esente	Corrispettivi	pt. 27-ter, art. 10 Dpr 633/72
Fornitura pasti a domicilio	10%	Corrispettivi	
Gestione Case di riposo	Esente	Corrispettivi	Art. Dpr 633/72 pt. 21
Soggiorni climatici e viaggi organizzati in proprio	22%	Corrispettivi	Se ricorrono i presupposti: Regime art. 74-ter D.P.R. 633/72
Gestione altre strutture alberghiere	10%	Fattura	
Canone servizio lampade votive affidato a terzi	22%	Fattura	
Servizio lampade votive gestione diretta	22%	Bollette Fatture	D.M. 370 del 24/10/2000
Servizi cimiteriali	Fuori campo Iva		
Trasporto funebre	Esente	Corrispettivi	pt. 27 art. 10 Dpr 633/72
Attività editoriale			Regime speciale art. 74, DPR 633/72
Centro ricreativo estivo	Esente	Corrispettivi	pt. 20 art. 10 Dpr 633/72
Farmacie comunali	Aliquota propria dei beni ceduti	Fattura/Corrispettivi	
Gestione parcheggi	Fuori campo Iva	--	R.M. 210 del 14.12.2001

Mattatoio pubblico	10% - 22%	Fattura	R.M. 58 del 09.04.2004
Impianti sportivi, piscine e palestre.	22%	Corrispettivi	C.M. 18 del 22/05/1976
Servizio di affissione	22%	Fattura	C.M. 18 del 22/05/1976
Pubblicità commerciale e sponsorizzazioni	22%	Fattura	Art 4 c.5 lett. i) D.P.R. 633/72
Servizio fotocopie	22%	Corrispettivi	
Servizio pesa pubblica	22%	Corrispettivi	C.M. 18 del 22/5/76
Uso sale attrezzate	22%	Fattura	
Rette asilo nido	Esente	Corrispettivi	pt. 21 art. 10 Dpr 633/72
Visite musei, gallerie e pinacoteche	Esente	Corrispettivi	pt. 22, art. 10 Dpr 633/72
Somministrazione pasti a dipendenti	4%	Corrispettivi	
Somministrazione pasti nelle mense scolastiche	4%	Corrispettivi	Legge 342 del 21/11/2000
Trasporto alunni	10%	Corrispettivi	C.M. 14/06/1993 n.8
Trasporto urbano di persone	10%	Corrispettivi	C.M. 14/01/1998 n.7/E/III-7-1134/98
Cessione di beni demaniali	Fuori campo Iva	-	Art. 1, 4 D.P.R. 633/72
Cessioni aree PEEP – PIP	Fuori campo Iva	-	C.M. 8 del 14/06/93
Cessioni di aree conseguenti a espropri	Fuori campo Iva	-	C.M. 8 del 14/06/93
Locazione di aziende commerciali	22%	Fattura	R.M. 40 del 09/03/2007
Locazione di immobili istituzionali	Fuori campo Iva		C.M. 8 del 14/06/93
Locazione di immobili strumentali ad attività commerciale	Esente – 22% su opzione		
Cessione di rottami	reverse charge	Fattura	art 53 D.L. n.269/2003 (art. 74, commi 7-8, DPR 633/72)
Distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore e servizi connessi (gestione diretta)	10%	Bolletta/Fattura	D.M. 370 del 24/10/2000

Distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore e servizi connessi (gestione affidata a terzi)	22%	Fattura	
Servizi di depurazione e fognatura	10%	Bolletta/Fattura	D.M. 370 del 24/10/2000
Spese allacciamento	10% o 22%	Corrispettivi	
Smaltimento rifiuti in regime di tassa (TARI)	Fuori campo Iva	---	Legge N. 147 del 2013
Smaltimento rifiuti in regime di tariffa	10%	Fattura	R.M. 107/E del 29/03/2002
Cessione energia elettrica tramite impianti fotovoltaici	Reverse Charge	Fattura	Art. 17 d-quater D.P.R. 633/72.
Cassetta dell'acqua	22%	Fattura	Risoluzione Ag. Entrate n. 11 del 17 gennaio 2014

3.3 - L'emissione dei documenti ai fini Iva

Le operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali sono classificabili, ai fini IVA, in due gruppi fondamentali:

- le operazioni rilevanti ai fini IVA;
- le operazioni escluse o al di fuori del campo di applicazione dell'imposta.

Per le seconde non è previsto alcun obbligo particolare. Solamente si segnala la necessità, ove vengano emesse note di addebito per tali tipi di operazioni, di apporre sul documento, nel caso in cui il corrispettivo superi l'importo di € 77,47, una marca da bollo da € 2,00.

Le prime, ancora, possono essere sottoclassificate nelle seguenti tre categorie:

1. operazioni imponibili:

rappresentano la maggioranza delle operazioni poste in essere nell'esercizio di attività commerciali e sono soggette ad imposta, con aliquote diverse;

2. operazioni non imponibili:

non sono soggette ad imposta e sono disciplinate dagli artt. 8, 8bis e 9 del decreto IVA, oltre alle norme di cui al decreto istitutivo del regime IVA intracomunitario, il D.L. 331/93.

Riguardano in particolare le operazioni con l'estero, motivo per cui solitamente non interessano le registrazioni consuete degli Enti locali;

3. operazioni esenti da imposta:

raggruppano una serie di operazioni, elencate all'art. 10 del decreto IVA, le quali, pur essendo interessanti ai fini IVA, non sono gravate da imposta in quanto non ritenute opportune per motivi di politica fiscale. Dal momento che - si è detto - l'imposta sul valore aggiunto è un'imposta sul consumo, appare chiaro il motivo per cui le operazioni elencate in tale articolo (prestazioni didattiche, sanitarie ed assistenziali per ricordarne solo alcune) non sono state assoggettate ad imposta.

Nella maggior parte dei casi per ogni operazione rilevante ai fini IVA occorre emettere fattura, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/72. L'emissione della fattura deve essere effettuata al verificarsi delle circostanze che determinano il "momento impositivo", stabilito all'art. 6 e previsto:

- al momento della consegna per le cessioni di beni;
- al momento del pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi.

Alla luce di quanto sopra detto, si ricorda - per quanto possa essere necessario - che per le vendite di beni o per le prestazioni di servizi relative alla sfera istituzionale dell'Ente nessun documento dovrà essere emesso, dal momento che l'Ente, in tale frangente operando al di fuori delle attività considerate commerciali, non è tenuto al rispetto di alcuna norma fiscale. Tali operazioni quindi non soggiacciono ad alcun obbligo fiscale - si dice - per mancanza del presupposto soggettivo: l'Ente, in tali occasioni, non opera come imprenditore ma alla stregua di qualsiasi "privato cittadino".

Per alcune attività e per alcune operazioni, per le quali è previsto un elevato numero di emissioni di documenti, spesso riferiti ad operazioni di modesto importo (principalmente quindi le attività riunite nel comparto del commercio al dettaglio) le norme fiscali, al fine di introdurre semplificazione nelle procedure operative, hanno introdotto la possibilità di emettere, anziché la fattura, documenti sostitutivi di più facile emissione:

- lo scontrino fiscale, emesso con l'ausilio di un registratore di cassa;
- la ricevuta fiscale, la cui compilazione è semplificata rispetto alla fattura.

Tali documenti - è importante ricordarlo - possono sostituire l'obbligo di emissione della fattura solo laddove il destinatario del documento sia un soggetto non imprenditore.

Va infine precisato che, con l’emanazione del D.M. 4 agosto 1993, gli Enti locali sono stati espressamente esonerati dall’emissione di scontrino fiscale e ricevuta fiscale, essendo sufficiente, per gli stessi Enti, la registrazione degli introiti sul registro dei corrispettivi per garantire il rispetto delle norme fiscali. Per gli stessi servizi, tuttavia, va comunque emessa fattura, se richiesta.

3.4 – Split Payment e Reverse Charge

Con la Legge di Stabilità 2015 è stato introdotto dal 1° gennaio 2015 il cosiddetto meccanismo dello Split Payment (art. 17-ter Dpr 633/72), in base al quale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di Pubbliche Amministrazioni l’IVA è versata dagli stessi cessionari/committenti.

Il fornitore di beni e servizi riceve quindi come pagamento il corrispettivo al netto dell’IVA, che viene versata dall’Ente Pubblico direttamente all’Erario.

Tale meccanismo riguarda tutti gli acquisti effettuati dalla PA sia in ambito istituzionale sia in ambito commerciale documentati da fattura, con conseguente esclusione per le operazioni di acquisto in regime di “economato” (ad esempio scontrini o ricevute fiscali).

I soggetti obbligati a ricevere le fatture in split payment riguardano, oltre alle pubbliche amministrazioni in senso stretto, anche i 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%;
- a) Società controllate, ai sensi dell’art. 2359, comma 1, n. 2), del Codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- b) Società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, comma 1, n. 1), del Cc., da Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da Enti e Società di cui alle lett. 0a), 0b), a) e c);
- c) Società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e Società di cui alle lett. 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.

Il meccanismo dello Split Payment non si applica ai liberi professionisti assoggettati a ritenuta, agli acquisti dove l'ente Pa risulta debitore d'imposta, alle operazioni assoggettate a regimi IVA speciali (ad esempio regime speciale dell'agricoltura, Legge 398/1991), ai soggetti contribuenti minimi o forfettari.

Il cedente deve emettere la fattura con annotazione "scissione dei pagamenti" ai sensi dell'art. 17-ter del Dpr 633/72 e l'imposta non deve essere computata a debito nella liquidazione di competenza.

La pubblica amministrazione che riceve tale fattura deve distinguere se la stessa è relativa all'attività istituzionale o commerciale.

Nel caso la fattura riguardi l'ambito istituzionale, la PA deve versare tale IVA entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è diventata esigibile con F24EP tramite il codice tributo 620E senza possibilità di compensazione.

Nel caso la fattura riguardi l'ambito commerciale, la Pa agisce in qualità di soggetto passivo IVA: l'ente deve registrare tale fattura sia nel registro acquisti (applicando la corretta detrazione), sia nel registro delle fatture emesse in apposito sezionale dedicato per assolvere l'IVA a debito.

E' prassi nella Pa considerare esigibile l'imposta al momento del pagamento documentato con il relativo mandato. Esiste in ogni caso la possibilità di anticipare il momento dell'esigibilità quando si riceve la fattura o quando la si registra, a prescindere dal pagamento.

L'entrata in vigore dello split payment comporta che la disposizione dell'esigibilità differita di cui all'art. 6, c.5 del Dpr 633/72 non è più applicabile alle cessioni di beni e prestazioni di servizi a cui si applica la scissione dei pagamenti.

A partire dal 1° gennaio 2015 sono state ampliate le ipotesi di applicazione del reverse charge ai sensi dell'art.17, comma 6, lettera a-ter, ovvero è stato ampliato l'obbligo di inversione contabile alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

La Pa deve, di nuovo, comprendere se tali prestazioni ricevute riguardino l'ambito istituzionale o commerciale.

Nel primo caso la Pa non agisce come soggetto passivo IVA e quindi il fornitore dovrà emettere una fattura soggetta a split payment.

Nel secondo caso, invece, la Pa agisce in ambito commerciale in qualità di soggetto IVA e quindi la fattura emessa dal fornitore dovrà essere assoggettata a reverse charge senza applicazione dell'IVA.

Il soggetto che riceve la fattura dovrà integrare la fattura con l'IVA di competenza e provvedere alla sua registrazione sia nel registro acquisti sia nel registro vendite in apposito sezionale.

Bisogna prestare attenzione ai cosiddetti acquisti promiscui, destinati sia all'attività istituzionale sia all'attività commerciale. In questo caso l'Ente locale deve comunicare al proprio fornitore la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale assoggettabile a split payment.

Ad esempio in presenza di una palestra utilizzata al 30% per scopi istituzionali e al 70% per scopi commerciali, le relative prestazioni di pulizia dovranno essere fatturate in split payment per il 30% e al 70% in reverse charge.

Un caso frequente di reverse charge in ambito pubblico riguarda l'emissione di fatture verso il GSE per la produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici (art. 17, comma 6, lett. d-quater).

Tali fatture vengono emesse in formato elettronico e pertanto sono soggette alla conservazione sostitutiva elettronica.

3.5 - La tenuta dei registri

La tenuta della contabilità fiscale ai fini IVA comporta, per i soggetti obbligati, la tenuta dei seguenti registri:

- registro delle fatture emesse (o registro IVA vendite);
- registro dei corrispettivi;
- registro delle fatture ricevute (o registro IVA acquisti).

Ormai da tempo, tali registri non sono soggetti agli obblighi di vidimazione e di bollatura.

3.5.1 - Registro delle fatture emesse (art. 23 DPR 633/72)

L'art. 21 del decreto IVA elenca gli elementi che, obbligatoriamente, devono essere contenuti nella fattura che l'ente emette relativamente alle attività commerciali svolte.

La registrazione delle fatture emesse deve essere effettuata entro quindici giorni dalla data di emissione della fattura su apposito registro.

Dal registro delle fatture emesse, a norma dell'art. 23, devono risultare i seguenti elementi:

- numero progressivo e data di emissione;
- cognome nome, la ditta, o la ragione/denominazione sociale del cessionario o committente;
- ammontare imponibile delle operazioni e dell'imposta distinti secondo l'aliquota applicata;
- nell'ipotesi di fatture non imponibili o esenti, deve risultare il titolo di inapplicabilità dell'imposta e la relativa norma.

Si ricorda, ancora una volta, che nel caso di cessione di beni non utilizzati per l'esercizio di attività commerciali l'ente locale non deve emettere fattura, ma semplicemente una ricevuta o una dichiarazione di vendita. Tale dichiarazione o ricevuta dovrà contenere la dicitura "corrispettivo non soggetto ad IVA per mancanza del presupposto soggettivo, ai sensi art. 4 D.P.R. 633/72". La dichiarazione o ricevuta non andrà ovviamente registrata.

3.5.2 - Registro dei corrispettivi (art. 24 DPR 633/72)

Il problema più rilevante circa la registrazione dei corrispettivi riguarda l'individuazione del momento in cui il corrispettivo stesso debba intendersi incassato e quindi, nel rispetto di quanto stabilito dall'art. 24 del decreto IVA, l'individuazione del termine conseguente entro il quale occorre procedere alla sua registrazione.

La regola generale, indicata dal già citato art. 24 del DPR 633/72, stabilisce che i corrispettivi devono essere registrati il giorno (non festivo) successivo all'incasso.

Il problema, che per i commercianti al minuto (ugualmente interessati alla registrazione dei corrispettivi) è di facile soluzione, in quanto non risulta problematico individuare e contabilizzare gli incassi del giorno, risulta in effetti più consistente per gli enti pubblici, abituati a riscuotere tramite tesoreria.

Al riguardo è possibile ritenere che per incasso intendiamo il momento in cui i

corrispettivi vengono trasferiti “nelle disponibilità finanziarie dell’ente mediante emissione della reversale di incasso”.

3.5.3 - Registro acquisti (art. 25 DPR 633/72)

Le fatture pervenute devono essere numerate progressivamente ed annotate su apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Si ricorda, a tale proposito 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 all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (art. 19 DPR 633/72).

Dal registro devono risultare:

- la data della fattura o bolletta;
- il numero progressivo attribuito;
- il cognome e nome, la ditta, o la ragione/denominazione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio;
- ammontare imponibile delle operazioni e dell’imposta distinti secondo l’aliquota applicata.
- nell’ipotesi di fatture non imponibili o esenti deve risultare il titolo di inapplicabilità dell’imposta e la relativa norma.

3.6 - Gli adempimenti periodici

3.6.1 - Liquidazione Periodica

Gli enti non commerciali devono procedere al versamento dell’imposta sul valore aggiunto periodicamente, utilizzando la procedura di versamento “on-line” (modello F24EP o F24 on-line).

Tale versamento periodico avrà cadenza mensile o trimestrale, a seconda del regime adottato dall’ente. Per meglio dire, va ricordato che il regime “naturale” è quello mensile; esercitando apposita opzione, è tuttavia possibile beneficiare del regime trimestrale di liquidazione dell’imposta, nel caso non sia stato realizzato nell’anno precedente un volume di affari superiore a € 400.000,00, se il contribuente è prestatore di servizi, oppure di € 700.000,00 per le altre attività.

Per quanto concerne la scelta del regime trimestrale, si ricorda che l’opzione deve

essere effettuata in sede di presentazione della dichiarazione IVA (a valere per l'anno precedente: "comportamento concludente").

I soggetti che svolgono attività di erogazione acqua, servizi di fognatura e depurazione, erogazione gas e lampade votive possono optare per il regime trimestrale, limitatamente a tali attività, indipendentemente dal volume di affari riscontrabile per le stesse. In alcuni casi, pertanto, si potranno avere enti che sono in regime IVA trimestrale, per ciò che riguarda il servizio acqua, gas e lampade votive, mentre mantengono un regime mensile per le altre attività, con la conseguenza di dover fare più liquidazioni IVA nel corso dell'anno.

Al di là di tale caso limite, le scadenze che interessano i due regimi sono:

- regime mensile: liquidazione IVA entro il giorno 16 del mese successivo al mese di riferimento (ove la scadenza cada in giorno festivo è possibile posticipare al primo giorno lavorativo successivo);

- regime trimestrale: liquidazione IVA entro il giorno 16 del 2° mese successivo al trimestre di riferimento (la scadenza del secondo trimestre è fissata sempre al 20 agosto).

Entro il medesimo termine occorre procedere al versamento dell'eventuale imposta a debito risultante dalla liquidazione eseguita. I soggetti in regime trimestrale, ad esclusione dell'attività di erogazione di acqua e gas, devono maggiorare l'importo risultante dalla liquidazione di una somma pari all'1% dell'imposta, dovuta a titolo di interessi.

Le annotazioni riguardanti le liquidazioni periodiche dell'imposta devono essere effettuate o sul registro delle fatture emesse, ovvero sul registro dei corrispettivi o su apposito registro riepilogativo.

Il contenuto di tali annotazioni è il seguente:

- IVA dovuta, al netto delle variazioni in diminuzione (da registro fatture emesse o corrispettivi e da registro da autofattura da split o reverse charge); (+)

- IVA detraibile, al netto delle relative variazioni in diminuzione. Per chi effettua operazioni esenti, l'IVA detraibile viene calcolata applicando la percentuale di detrazione (pro-rata) risultante dall'ultima dichiarazione annuale; (-)

- eccedenza detraibile risultante dalla precedente liquidazione. (-)

Se dalla somma algebrica delle voci sopra richiamate risulta un saldo positivo, la liquidazione comporta la rilevazione di una posizione a debito e si dovrà, mediante

procedura on-line (modello F24EP o F24 Ordinario), anche procedere al versamento dell'imposta nei termini menzionati. Se il debito è inferiore a € 25,82 lo stesso si rinvia alla liquidazione successiva. In presenza di un saldo negativo, la posizione risulta a credito e tale credito è rinviato al periodo successivo.

3.6.2 - La detrazione dell'imposta

L'imposta sul valore aggiunto addebitata all'ente dai fornitori è detraibile nella misura in cui è riferita alle attività commerciali effettuate.

Le fatture di acquisto relative ad attività istituzionali - si è detto - non vanno registrate nella contabilità IVA, ma vanno comunque conservate a giustificazione delle movimentazioni finanziarie connesse e risultanti dalla contabilità finanziaria.

3.6.3 - Gli acquisti promiscui

Un problema che spesso si presenta agli enti locali (in quanto contribuenti "misti", vale a dire soggetti che esercitano sia attività istituzionali che commerciali) è quello della detrazione dell'imposta su acquisti che riguardano sia la sfera istituzionale che quella commerciale dell'ente stesso. E' il caso - ad esempio - delle fatture relative al riscaldamento di un immobile, all'interno del quale vi sono locali adibiti all'esercizio di attività commerciali e ad attività istituzionali. La detrazione dell'IVA relativa a tali spese è quindi ammessa in parte e sarà rapportata ad un parametro oggettivo di ripartizione tra quota detraibile e quota indetraibile. Nel caso del riscaldamento, il parametro potrà essere dato dalla superficie (o meglio dalla cubatura) dei locali; se la cubatura dei locali all'interno dei quali viene esercitata un'attività commerciale rappresenta il 70% del totale della cubatura, l'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese di riscaldamento sarà parimenti detraibile.

L'IVA relativa alla parte istituzionale andrà versata con il codice 620E, mentre l'IVA per la parte commerciale concorrerà alla liquidazione periodica.

3.6.4 - Il pro-rata di detraibilità dell'imposta

Nel caso in cui il contribuente effettui sia attività che danno luogo ad operazioni imponibili (o operazioni ad esse assimilate, come le cessioni di rottami di cui all'art. 74, commi 8 e 9 del D.P.R. 633/72) sia attività che danno luogo ad operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633/72, l'art. 19, comma 5 del decreto IVA stabilisce che l'imposta sugli acquisti sia detraibile applicando la percentuale di

detrazione di cui all'art. 19-bis. La percentuale di detrazione (pro-rata) è data dal rapporto esistente tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione (le imponibili ed assimilate) effettuate nell'anno e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo, come indicato di seguito:

$$PD = \frac{OI + OA}{OI + OA + OE}$$

PD = percentuale di detraibilità

OI = operazioni imponibili

OA = operazioni non soggette, ma assimilate alle OI ai fini delle detrazioni

OE = operazioni esenti

La percentuale di detrazione va determinata a consuntivo, al momento della redazione della dichiarazione IVA, con la conseguenza che nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente. La percentuale determinata in maniera definitiva stabilisce quindi il conguaglio di imposta a favore dell'ente (ove la percentuale di detrazione definitiva sia superiore a quella provvisoria) oppure dell'erario (ove la percentuale di detrazione definitiva sia inferiore a quella provvisoria).

3.6.5 – Acconto Iva e versamento annuale

Entro il 27 dicembre di ogni anno i soggetti passivi IVA sono tenuti al versamento di un acconto IVA calcolato secondo tre possibili metodi alternativi (metodo storico, analitico o previsionale). L'acconto deve essere poi scomputato dalla liquidazione IVA di dicembre per i soggetti mensili o dalla liquidazione annuale per i soggetti trimestrali.

L'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale deve essere versata entro il 16 marzo di ciascun anno. Per i soggetti tenuti alla dichiarazione unificata, tra i quali troviamo sicuramente gli Enti Locali, il versamento può tuttavia essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base a detta dichiarazione unificata, maggiorando la somma da versare dello 0,40% a titolo di interesse, per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

Per i contribuenti che hanno potuto scegliere il regime trimestrale, il termine di versamento del 16 marzo corrisponde con il termine di versamento dell'eventuale

imposta a debito risultante dalla liquidazione del 4° trimestre dell'anno.

3.6.6 – Comunicazione liquidazioni periodiche trimestrali

A partire dal 1° gennaio 2017 i contribuenti IVA sono obbligati ad inviare entro specifiche scadenze la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche.

In tale comunicazione vengono riassunti tutti dati relativi alle operazioni IVA mensili/trimestrali, segnalando l'eventuale credito o debito IVA.

L'adempimento viene effettuato trimestralmente con le seguenti scadenze (spesso soggette a variazione):

- 31 maggio per il 1° trimestre;
- 17 settembre per il 2° trimestre;
- 30 novembre per il 3° trimestre;
- 28 febbraio per il 4° trimestre.

3.7 - Contabilità unica o separata

La condizione necessaria per poter parlare di contabilità unica o separata, ai fini IVA, è rappresentata dall'esercizio da parte di un unico soggetto, intestatario di uno stesso numero di partita IVA, di più attività contraddistinte da codici ATECOFIN 2007 diversi. Si tratta, pertanto, del tipico caso dei Comuni.

Come è stato precedentemente osservato, alcune di queste attività vengono svolte in regime di imponibilità, altre in regime di esenzione. Di conseguenza, il Comune emette nei confronti dei propri utenti/clienti fatture comprensive di IVA o fatture in esenzione, in funzione dell'attività esercitata. Peraltro, a fronte delle stesse attività, il Comune riceve fatture dai propri fornitori di beni e servizi. In questo caso, ed in ipotesi di contabilità unica, l'art. 19 del D.P.R. 633/72 (detrazione dell'imposta) dispone che il contribuente possa detrarre dalla propria IVA a debito, l'IVA delle fatture dei propri fornitori sulla base della percentuale di detrazione (pro-rata) prevista dall'art. 19-bis del D.P.R. 633/72, come già precedentemente illustrato.

Se invece l'Ente sceglie la separazione delle attività, esercitando l'opzione prevista in sede di inizio attività o di dichiarazione IVA annuale (art. 36 D.P.R. 633/72), può portarsi in detrazione l'intera l'IVA sugli acquisti, per le attività soggette ad IVA, mentre mantiene una percentuale di detraibilità dello 0% sull'IVA degli acquisti relativi alle attività esenti.

Risulta pertanto evidente come la separazione delle attività comporti una distinta determinazione dell'imposta, in termini di calcolo e confronto di IVA a debito e a credito. Ne consegue che l'adempimento principale, in caso di esercizio di più attività, è la tenuta di serie distinte di registri per ciascuna di esse.

Diventa quindi fondamentale per l'Ente operare un preventivo confronto dell'impatto dei costi derivanti dall'esercizio delle due diverse opzioni di tenuta della contabilità IVA.

3.8 – La fattura elettronica

A partire dal 31 marzo 2015 i soggetti che eseguono operazioni verso la pubblica amministrazione locale hanno l'obbligo di emettere e trasmettere la fattura solo ed esclusivamente in formato elettronico, pena il mancato pagamento.

La FatturaPA è una fattura elettronica ai sensi dell'art. 21 del Dpr 633/72 ed è l'unica accettata dalle Amministrazioni che hanno l'obbligo di utilizzare lo SDI (il sistema di interscambio).

La FatturaPa si presenta in un formato XML, la cui autenticità e contenuto sono garantiti tramite l'apposizione della firma elettronica qualificata di chi emette la fattura.

All'interno della FatturaPa i soggetti interessati devono riportare tutte le informazioni fiscali e quelle indispensabili ai fini della corretta trasmissione al soggetto destinatario.

La novità è rappresentata dall'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica tra tutti gli operatori economici per le operazioni B2B e B2C a partire dal 1° gennaio 2019.

Le pubbliche amministrazioni saranno chiamate ad emettere tutte le fatture attive in formato elettronico.

4 – ADEMPIMENTI FISCALI RELATIVI ALL' IRAP

4.1 – La determinazione della base imponibile

Come già sottolineato, il D.Lgs. 446/97 all'art. 3, comma 1, lett. e-bis) individua fra i soggetti passivi dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive “le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio del 1993, n. 29”; appartengono a tale categoria, senz'altro, gli Enti Locali.

In particolare, la base imponibile Irap per gli Enti Pubblici è calcolata ai sensi e con le modalità previste dall'art. 10-bis, co. 1 e 2, D.Lgs.446/1997.

La regola naturale (“sistema retributivo”) vuole che la base imponibile sia determinata quale sommatoria di:

- retribuzioni erogate a personale dipendente rilevanti ai fini previdenziali (compreso il personale in comando/distaccato presso l'Ente e il personale interinale);
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ai sensi dell'art. 50 del TUIR, come ad esempio, amministratori, commissari, co.co.co);
- attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR.

Si sottolinea che le retribuzioni e i compensi che concorrono a formare la base imponibile vanno determinati con il criterio di cassa.

Qualora l'Ente svolga, oltre alle attività istituzionali, anche attività commerciali (ovvero attività rilevanti ai fini IVA), la base imponibile per tali attività può essere determinata con le modalità previste per le società ed enti commerciali (“sistema commerciale”), anziché con il sistema retributivo. L'opzione, a partire dal periodo di imposta 2001 deve essere operata all'inizio del periodo d'imposta (mediante il “comportamento concludente”) e, quindi, in sede di primo acconto mensile; l'opzione è vincolante per un triennio (C.M. Finanze 20 dicembre 2000, n. 234/E). L'opzione va poi formalmente confermata, barrando la casella appositamente predisposta, in sede di redazione della dichiarazione IVA (quadro VO), relativa all'anno precedente a quello per la quale l'opzione è esercitata.

Il “sistema commerciale”, in sostanza, consiste nella determinazione della base imponibile, ai sensi dell’art. 5 del D.Lgs. n. 446/97, quale differenza fra la somma dei componenti positivi classificabili nelle voci del valore della produzione di cui alla lett. A), del comma 1, dell’art. 2425 del codice civile e la somma dei componenti negativi classificabili nelle voci dei costi della produzione di cui alla lett. B) dello stesso comma 1 dell’art. 2425. Si ricorda che i costi deducibili non interamente riferibili alle attività commerciali (c.d. “costi misti”) sono computati per un importo corrispondente al rapporto tra l’ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalla predetta disposizione e l’ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

È importante sottolineare che, per i servizi per cui si esercita l’opzione di cui all’art. 10-bis, comma 2, D.Lgs.446/1997, le voci di ricavo e di costo da tenere in considerazione per la compilazione del Conto Economico devono essere definite secondo il “principio della competenza” tipico della contabilità economico-patrimoniale; pertanto, gli Enti Pubblici devono considerare il momento dell’impegno per la determinazione delle voci di costo (uscite) e il momento dell’accertamento per la determinazione delle voci di ricavo (entrate).

4.2 - Il calcolo dell’imposta

Relativamente alla base imponibile determinata col “sistema retributivo” si applica l’aliquota del 8,5%.

Nel caso in cui l’Ente eserciti l’opzione prevista dall’art. 10-bis, co. 2, del D.Lgs. 446/97 per il “sistema commerciale”, l’aliquota applicata, con riferimento alla base imponibile relativa all’attività commerciale sarà pari al 3,9%.

Un’adeguata simulazione e raffronto tra i risultati emergenti dall’applicazione dei due sistemi di calcolo consentirà di eseguire opportune valutazioni di convenienza.

4.3 - Il versamento dell’acconto e del saldo di imposta

Per quanto riguarda l’attività istituzionale degli Enti Locali il comma 5 dell’art.30, D.Lgs. 446/1997 dispone, limitatamente alla base imponibile determinata con il metodo retributivo, un meccanismo di versamento particolare schematizzabile come segue:

- versamento di acconti mensili, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione dei compensi e delle retribuzioni;
- modalità di versamento mediante versamenti in Tesoreria Unica ovvero Bollettini postali;



- versamento dell'eventuale saldo d'imposta entro il termine per l'invio della Dichiarazione Irap, ovvero entro il 31 ottobre dell'anno successivo.

Relativamente all'attività commerciale, invece, il medesimo articolo fa riferimento all'applicazione delle modalità e dei termini stabiliti per le imposte sui redditi, vale a dire, articolato su una triplice tempistica qui di seguito illustrata:

- primo acconto, da effettuarsi (secondo le indicazioni attualmente in vigore) in misura del 40% del 100% dell'imposta dovuta per l'anno precedente, in coincidenza con il versamento del saldo dell'anno precedente;
- secondo acconto, da effettuarsi (ugualmente secondo le indicazioni attualmente in vigore) in misura del 60% del 100% dell'imposta dovuta per l'anno precedente, entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta;
- versamento dell'eventuale saldo secondo le indicazioni attualmente in vigore;
- modalità di versamento mediante versamenti in Tesoreria Unica ovvero Bollettini postali.

5 – ADEMPIMENTI FISCALI COME SOSTITUTO D'IMPOSTA

In aggiunta agli adempimenti di cui si è detto nei paragrafi precedenti, gli Enti Pubblici territoriali sono stati chiamati ad intervenire nel processo di prelievo fiscale relativo alle imposte dirette, al pari di tutti i soggetti erogatori di reddito, in qualità di sostituti di imposta, vale a dire di soggetti che, al momento della corresponsione di compensi di varia natura (compensi di lavoro dipendente, compensi di lavoro autonomo a collaboratori e a professionisti ecc.), obbligatoriamente trattengono una parte dei compensi stessi ai percettori per riversarla nelle casse dello Stato. Tale ritenuta fiscale, a volte, esaurisce gli obblighi fiscali che i percipienti il compenso hanno nei confronti del fisco (la ritenuta in tale caso è applicata a titolo di imposta). In altri casi la ritenuta fiscale è applicata nei confronti del percipiente a titolo di acconto; al percipiente rimane quindi l'obbligo di presentare la propria dichiarazione dei redditi inserendovi per intero l'importo del compenso stabilito, per scomputare dal versamento delle imposte, che ne derivano, la parte già trattenuta dal sostituto di imposta.

La modifica relativa alla soggettività passiva degli Enti Pubblici Territoriali alle imposte dirette non ha naturalmente modificato gli obblighi loro spettanti quali sostituti di imposta.

Per quanto attiene l'erogazione di eventuali contributi ad imprese, l'art. 28, secondo comma, del Dpr 600/73 stabilisce che gli enti pubblici e privati, devono operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

L'espressione "impresa" usata dal legislatore tributario non deve essere assunta in senso restrittivo, vale a dire riferibile alle sole aziende industriali e commerciali, ma riferibile a tutti quei soggetti che esercitano attività obiettivamente commerciali, indipendentemente dall'eventuale fine di lucro perseguito. Ne consegue che la disposizione in commento è pertanto applicabile anche ai c.d. "enti non commerciali" allorché essi, pur trattandosi di enti che svolgono istituzionalmente un'attività di natura non commerciale, esercitano, di fatto, un'attività suscettibile di corrispettivi aventi natura commerciale, con la conseguente assunzione da parte loro della veste di "impresa".



Incombe quindi all'ente erogatore, l'obbligo di verificare l'applicabilità o meno della ritenuta del 4%, tenendo presente che la ritenuta stessa non deve essere applicata se:

- il contributo viene corrisposto a soggetti che non hanno la qualifica di impresa e che non svolgono nemmeno occasionalmente attività commerciali;
- il contributo viene erogato per l'acquisto di beni strumentali.

Per agevolare tale obbligo si consiglia di far compilare al soggetto percettore del contributo la seguente dichiarazione.

SPETT.LE COMUNE DI	
Via	
DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETA' Resa in conformità dell' art. 47 del D.P.R. 445 del 28/12/2000	
Il/la sottoscritto/a _____	nato/a a _____
il _____	residente a _____
via _____	
n. _____,	in qualità di legale rappresentante di _____
con sede in _____	via _____ codice fiscale n. _____
_____	o partita Iva n. _____
DICHIARA	
ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 445 del 28/12/2000 e consapevole delle sanzioni penali nel caso di dichiarazioni non vere e falsità negli atti, richiamate dall'art. 76 dello stesso D.P.R., che ai fini dell'applicazione della ritenuta del 4% (art. 28 del D.P.R. 29/09/1973, n. 600) sull'importo del contributo concesso per l'iniziativa _____	
A) L'Ente rappresentato è:	
<input type="checkbox"/> Una società o ente commerciale (art. 73 del D.P.R. n. 917/1986)	
<input type="checkbox"/> Ente non commerciale	
<input type="checkbox"/> Iscritto all'anagrafe delle ONLUS o ONLUS di diritto ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997;	
<input type="checkbox"/> Soggetto previsto dalla Legge n. 800/1967 o D. Lgs. n. 367/96;	



B) l'Ente rappresentato:

- Svolge attività commerciale di cui agli artt. 2195 e seg. del Codice civile
- Svolge attività commerciale in via occasionale o non prevalente
- Non svolge attività commerciale

e pertanto

- E' soggetto
- Non è soggetto

alla ritenuta d'acconto ai fini IRES di cui all'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 29.09.1973

Luogo e data _____

Firma del/della legale rappresentante

6 - L'ORGANIZZAZIONE DELL'UFFICIO FISCALE

6.1 - Archiviazione dei documenti fiscali

L'art. 39 del DPR 633/72, sancisce l'obbligo di tenuta e conservazione dei documenti fiscali ai fini IVA. Considerate le diverse modalità di archiviazione si reputa opportuno indicare alcuni semplici suggerimenti.

In primo luogo si precisa che ai fini IVA è necessario archiviare gli originali delle fatture e non le copie. Questo adempimento negli enti è sicuramente di non facile soluzione in quanto è uso allegare alle determinate di liquidazione le fatture in originale. Per poter ottenere tale risultato si suggerisce quanto segue:

- * richiedere ai fornitori l'emissione della fattura in più copie, di cui una valida e le altre invalidate da utilizzare dagli altri uffici dell'ente;

- * ove non fosse possibile ricevere dal fornitore più copie di fatture, si potrebbero fare delle fotocopie indicando sulle copie (da apporre utilizzando apposito timbro) "copia per contabilità speciale, originale allegato alla contabilità IVA";

- * le fatture così ordinate ed i registri IVA devono essere conservati dall'ente per dieci anni, così come stabilito dall'art. 2220 del c.c..

6.2 - Collegamenti fra contabilità fiscale e contabilità finanziaria

L'art. 19-ter, del Dpr n. 600 del 1972, dispone per gli enti locali che: "la detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale". Prosegue inoltre dicendo che: "Per le regioni, le provincie, i comuni e loro consorzi, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica a norma di legge o di statuto". Dalla lettura della norma si evince che, per ottemperare al dettato normativo, si rende necessario e obbligatorio riportare a fianco dei capitoli di entrata e di spesa, relativi a servizi commerciali, la dicitura "servizio rilevante ai fini IVA".

In relazione a quanto appena indicato, è importante eseguire un raffronto fra i valori desumibili dai registri iva con i totali degli incassi e pagamenti desumibili dalla contabilità finanziaria.