

## La detrazione IVA per il Comune: quali le condizioni?

di Federico Gavioli

Con il presente lavoro si forniscono alcuni chiarimenti in merito alla detrazione IVA che gli enti locali possono esercitare alla luce dei molti dubbi applicativi che la materia riveste per questi particolari enti.

Il meccanismo di detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi effettuata dagli enti locali non prevede particolari deroghe rispetto a quanto disposto nei confronti degli altri soggetti passivi d'imposta: in altre parole, il legislatore non ha concesso (né avrebbe potuto, per coerenza con i principi dettati dalla VI direttiva Comunitaria) benefici soggettivi a favore dei Comuni che, quindi, restano soggetti alle previsioni recate dall'articolo 19-ter del DPR 633/72, il quale, per gli enti non commerciali, dispone che la detrazione è ammessa a norma degli articoli 19, 19-bis, 19-bis1 e 19-bis2 del citato decreto, con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste e, comunque, solo per l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni effettuati nell'esercizio di attività commerciali e agricole.

La norma prosegue, imponendo quale condizione per l'esercizio della detrazione la tenuta della contabilità separata dell'attività commerciale e/o agricola, rispetto a quella istituzionale, conformemente alle previsioni recate dagli articoli 20 e 20-bis del Dpr 600/73.

Il diritto alla detrazione viene negato in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria, ovvero quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.

Per gli enti locali, tuttavia, l'ultima parte del terzo comma dell'articolo 19-ter introduce un temperamento, sancendo il principio che "la contabilità separata di cui al comma precedente, è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto".

Inoltre, l'imposta relativa a beni e servizi utilizzati promiscuamente nelle diverse attività (d'impresa e istituzionali) è ammessa in detrazione solo per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale e agricola.

Per meglio comprendere quanto sia frequente tale circostanza nell'ambito delle svariate attività poste in essere dagli enti locali, si fornisce il seguente esempio.

**ESEMPIO:** si pensi all'utilizzo di una palestra di proprietà di un Comune che, al mattino, la destina all'uso gratuito degli allievi della scuola, aprendola invece al pubblico nel pomeriggio, dietro pagamento di un corrispettivo, assoggettabile a Iva: in tal caso, i costi per la gestione della palestra (acquisto dell'energia elettrica, pulizia, manutenzione, eccetera) sono costi promiscui, in quanto sostenuti nel contemporaneo esercizio di attività istituzionale e commerciale. Sul punto, la circolare n. 328/E/1997 dell'Agenzia delle Entrate (par. 3.2), ha chiarito, fra l'altro, che la ripartizione dell'Iva tra quota detraibile (imputabile all'esercizio di impresa) e quella indetraibile (imputabile all'attività istituzionale) deve essere effettuata sulla base di "criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati".

<b>Le condizioni per l'esercizio della detrazione da parte degli enti locali sono</b>	✓	la tenuta di contabilità separate;
	✓	che la fattura d'acquisto esponga distintamente l'Iva e il costo presenti i requisiti dell'inerenza rispetto all'attività svolta (non è rilevante, invece, che il costo sia stato effettivamente pagato);
	✓	che la fattura d'acquisto sia stata registrata nel registro degli acquisti, anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, non oltre la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, alle condizioni e limiti del periodo di competenza;
	✓	che l'operazione per la quale si intende esercitare la detrazione non rientri nei casi di indetraibilità ex lege;
	✓	che l'imposta, al momento in cui viene esercitato il diritto alla detrazione, sia esigibile

In ordine a tale ultimo requisito, occorre precisare che, nell'Iva, il diritto alla detrazione del cessionario/committente è strettamente correlato all'obbligo di versamento del cedente o prestatore e, affinché non si verificino "sfasature" temporali, sono state dettate le disposizioni contenute nell'articolo 6 del Dpr 633/72, che riguardano, appunto, l'effettuazione delle operazioni, così esattamente individuando il momento impositivo, diverso a seconda che si tratti di cessioni di beni (e, a loro volta, di beni mobili o immobili) ovvero di prestazioni di servizi.

Per quanto riguarda gli enti locali, il quinto comma del citato articolo introduce un'eccezione, disponendo che *"l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo"*. In tal modo, i soggetti che intrattengono rapporti commerciali con gli enti locali possono apporre sulle fatture emesse nei confronti degli stessi, la dicitura "IVA ad esigibilità differita", così procrastinando il versamento dell'imposta in coincidenza con l'effettivo pagamento da parte dell'ente che, analogamente, viene limitato nell'esercizio della relativa detrazione sino a quando non provvederà a corrispondere il pagamento di quanto addebitato.

Sempre in tema di detrazione, non possono trascurarsi le conseguenze che, su tale istituto, derivano dallo svolgimento di operazioni esenti, tassativamente elencate nell'articolo 10 del Dpr 633/72.

Si tratta di fattispecie che il legislatore ha ritenuto meritevoli di un trattamento fiscale agevolato, che si sostanzia, per il consumatore finale, nel mancato addebito del tributo sul bene o sul servizio acquistato. Per il soggetto passivo, invece, l'effettuazione di operazioni esenti da imposta non comporta alcuna agevolazione, in quanto, per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 19, esso perde il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti. Tale limitazione è totale o parziale, a seconda che vengano poste in essere solo operazioni esenti, ovvero congiuntamente anche operazioni imponibili e/o non imponibili.

Poiché nell'ambito delle attività normalmente svolte dagli enti locali figurano spesso alcune delle fattispecie indicate nel citato articolo 10, sono estremamente frequenti le situazioni in cui gli enti locali vedono fortemente limitato il proprio diritto alla detrazione dell'imposta, dovendo provvedere a calcolare la percentuale di detraibilità (pro rata) tutte le volte che svolgono contemporaneamente attività che conferiscono il diritto alla detrazione e attività che, invece, realizzano operazioni esenti. In altre parole, qualora siano poste in essere operazioni esenti unitamente ad altre operazioni rilevanti ai fini dell'Iva, la detrazione sugli acquisti è ammessa in misura proporzionale al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione stessa (imponibili e non imponibili) e il volume d'affari. In presenza di acquisti aventi a oggetto beni ammortizzabili, il calcolo del pro rata è suscettibile di rettifiche nei cinque anni successivi, qualora la percentuale inizialmente determinata del pro rata vari di oltre dieci punti percentuali.

Nel caso degli enti locali, le limitazioni riguardano i beni utilizzati promiscuamente per l'attività istituzionale e l'attività commerciale, così diminuendo la detrazione dell'imposta in misura percentuale rispetto alla consistenza economica delle due attività e alla rilevanza ai fini dell'Iva (pro rata estimativo).

L'applicazione del pro rata può essere evitata ricorrendo alla separazione delle attività, secondo la disciplina dettata dall'articolo 36 del Dpr 633/72, e l'esercizio di tale facoltà consente anche di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili con riferimento alle operazioni esenti da imposta, ex articolo 36-bis dello stesso decreto, senza che la conseguente indetraibilità totale dell'imposta assolta sugli acquisti investa anche le attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione.

Il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso. Quindi è stato significativamente allungato il periodo nel quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione, prima limitato alla dichiarazione annuale. Il periodo di competenza nel quale sorge il diritto alla detrazione è quello in cui la fattura perviene, ancorché tardivamente sotto forma di duplicato, al cessionario, tant'è che non assume rilievo nella fattispecie la decadenza biennale di cui all'articolo 19 qualora il contribuente abbia ricevuto in ritardo una fattura e non abbia provveduto alla regolarizzazione nei quattro mesi. In tal caso incorre nella sanzione prevista dalla norma ma non perde il diritto alla detrazione dell'iva, alla sola condizione che provveda ad annotare la fattura entro il secondo anno successivo al suo ricevimento. Per avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è sufficiente che i beni e i servizi siano riconducibili a operazioni che danno il diritto alla detrazione, mentre non è necessario attendere la loro effettiva utilizzazione.

**Tabella n. 1 - Esercizio della detrazione da parte degli enti locali : tabella riepilogativa**

