



**CentroStudi®**  
EntiLocali

# IVA & Fisco Enti Locali

## Centro Studi Enti Locali

Rivista mensile di aggiornamento e approfondimento professionale  
per gli operatori degli Enti Locali

NUMERO

**08**

Anno VI

1° Agosto 2018



### **“Decreto Dignità”**

le principali novità introdotte dalla prima Riforma varata dal Governo Conte



**Fatturazione elettronica e Società pubbliche**  
il quadro dei nuovi obblighi



### **“Split payment” professionisti**

dopo l’abolizione un Ente Parco può accettare solo fatture ad esigibilità immediata ?

### Iva & Fisco Enti Locali

Rivista mensile di aggiornamento e approfondimento professionale per gli operatori degli Enti Locali

#### COLLABORANO ALLA RIVISTA:

**Dott. Sergio Cucchi**, già *Dirigente Superiore Responsabile Servizio Tributario del Comune di Roma, Dottore commercialista, Consulente e Revisore di Amministrazioni pubbliche*

**Prof. Ciro D'Aries**, *Dottore commercialista, Docente e Pubblicista*

**Dott. Pantaleo Isceri**, *Dirigente Servizi Finanziari Provincia di Lecce, Componente Commissione Finanza Locale dell'Anci, Consulente Ancirisponde*

**Dott. Ulderico Izzo**, *Dirigente amministrativo Ssn.- Area Gef., Revisore legale, Revisore negli Enti Locali e Componente Oiv Enti Locali*

**Dott. Luigi Marzullo**, *Funzionario delle Entrate Roma*

**Dott. Antonio Scozzese**, già *Dirigente a. r. Servizio Finanza Locale del Ministero dell'Interno*

**Dott. Nicola Tonveronachi**, *Dottore commercialista e Revisore contabile, Presidente Commiss. Fiscalità Enti pubblici Cndcec*

**Dott. Francesco Vegni**, *Consulente in materia di fiscalità erariale di Amministrazioni e Enti Pubblici, Pubblicista*

#### COMITATO DI REDAZIONE:

**Enrico Ciullo, Federica Giglioli, Alessio Malucchi, Gabriele Nardi, Veronica Potenza, Alessia Rinaldi, Edoardo Rivola, Nicola Tonveronachi, Giuseppe Vanni, Francesco Vegni**

Segreteria di redazione: **Francesca Combatti**

Responsabile: **Fabrizio Mandorlini**

Editore e proprietario: **Centro Studi Enti Locali s.r.l.**

Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI)

Tel. 0571/469222 - 0571/469230 - Fax 0571/469237

E-Mail: [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it)

Sito internet: [www.entilocali-online.it](http://www.entilocali-online.it)

Azienda con sistema di gestione della qualità UNI EN ISO 9001:2008 certificato da Certiquality

Supplemento ad *Entilocalinews*, settimanale registrato in data 18 dicembre 2001 al n. 24/01 del Registro della stampa presso il Tribunale di Pisa, iscritto al n. 8581 del Registro degli operatori di comunicazione di cui alla Legge n. 249/97, iscritto all'Unione Stampa Periodici Italiani

Distribuzione:

La Rivista viene inviata gratuitamente una volta al mese a tutti gli abbonati delle Riviste Centro Studi Enti Locali tramite e-mail.

## INDICE DEGLI ARGOMENTI

### NOTIZIARIO

#### “Decreto Dignità”

le principali novità introdotte dal primo intervento legislativo del Governo Conte ..... pag **03**

#### E-fattura

in una Circolare forniti nuovi interessanti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in vista del debutto a gennaio 2019 ..... pag **05**

#### Iva su trasporto tramite imbarcazioni

regime di esenzione in caso di noleggio con conducente ..... pag **12**

#### Imposta di bollo

forniti chiarimenti sui casi di esenzione legati all'occupazione di suolo pubblico per iniziative legislative popolari ..... pag **13**

#### “Beni significativi”

i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate alla luce dell'interpretazione autentica fornita dalla “Legge di bilancio 2018” ..... pag **14**

### GLI APPROFONDIMENTI

#### Fatturazione elettronica e Società pubbliche

il quadro dei nuovi obblighi  
di *Federica Giglioli* ..... pag **16**

#### La cessazione ex “Tusp” delle Società pubbliche soggette a processi di razionalizzazione e revisione da parte dei Comuni è senza agevolazioni fiscali

di *Nicola Tonveronachi e Andrea Mazzillo* ..... pag **17**

### I QUESITI

#### “Split payment” professionisti

dopo l'abolizione un Ente Parco può accettare solo fatture ad esigibilità immediata ?

di *Francesco Vegni* ..... pag **19**

#### Fatture elettroniche per fornitura energia elettrica in regime di “Maggior tutela”

possono essere accettate anche in assenza del Cig?

di *Gabriele Nardi e Giuseppe Vanni* ..... pag **20**

### LA GIURISPRUDENZA

#### Iva

recuperabile l'Imposta su investimenti immobiliari sostenuti da Enti Pubblici anche se la destinazione iniziale non è commerciale

di *Francesco Vegni* ..... pag **22**

#### Epap

è legittima l'applicazione del contributo integrativo al 4% anche per prestazioni alla Pubblica Amministrazione da parte dei professionisti

di *Carolina Vallini* ..... pag **28**

### CHECK UP IVA E IRAP: IL CASO DEL MESE

**Comune di Francavilla al Mare (CH)** - 26.000 abitanti ..... pag **30**

### LO SCADENZARIO

Le prossime Scadenze in programma ..... pag **31**

# NOTIZIARIO

## “Decreto Dignità”

### Le principali novità introdotte dal primo intervento legislativo del Governo Conte

Come anticipato nel precedente numero della presente Rivista, è stato pubblicato sulla G.U. n. 161 del 13 luglio 2018 il DL 12 luglio 2018, n. 87, recante “*Disposizioni urgenti per la dignità dei lavori e delle imprese*”, meglio noto come “*Decreto Dignità*” (vedi *Entilocalinews* n. 29 del 16 luglio 2018).

Il Decreto, in vigore dal 14 luglio 2018, ha approvato una serie di misure in materia di contratti a tempo determinato, licenziamento ingiustificato e ha dato il via libera ad una serie di semplificazioni fiscali.

Qui di seguito il quadro delle principali novità introdotte dal Provvedimento.

#### Capo I- Misure per il contrasto al precariato

##### Artt. 1-3 -Le nuove limitazioni alle assunzioni a termine

Il Governo è intervenuto con un vero e proprio “*giro di vite*” sui contratti a termine. In proposito, l’art. 1 apporta modifiche alla disciplina del contratto di lavoro a tempo determinato prevista dal Dlgs. n. 81/15 (c.d. “*Jobs Act*”), prevedendo una riduzione del termine massimo al contratto a tempo determinato che non può essere superiore a 24 mesi (precedentemente 36 mesi) e, nel caso di contratto con durata superiore a 12 mesi, devono sussistere le seguenti condizioni:

a. esigenze temporanee e oggettive, estranee all’ordinaria attività del datore di lavoro, nonché sostitutive di altri lavoratori;

b. incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell’attività ordinaria e picchi di attività.

Quanto alle proroghe del contratto a termine, disciplinate dall’art. 21 del Dlgs. n. 81/15, è previsto che possano essere disposte senza l’indicazione di una causale solo nell’ambito dei primi 12 mesi di durata, con una riduzione del numero complessivo da 5 a 4 nel medesimo contratto. In caso di rinnovo del contratto, il datore di lavoro deve indicare una delle specifiche condizioni sopra indicate, previste dal novellato art. 19, comma 1, del Dlgs. n. 81/15. L’art. 2, intervenendo a modificare l’art. 34, comma 2, del Dlgs. n. 81/15, ha stabilito che al lavoratore da sommini-

strare assunto a tempo determinato si applica la disciplina del contratto di lavoro subordinato a tempo determinato, ad eccezione degli artt. 23, concernente il numero complessivo dei contratti a tempo determinato, e 24, relativo ai diritti di precedenza. Rispetto alla previgente disciplina del contratto di somministrazione a tempo determinato, ne deriva che a tali rapporti ora si applicano anche l’art. 19, commi da 1 a 3, e l’art. 21.

Pertanto, ai rapporti di lavoro in somministrazione a termine:

- sarà necessario apporre la clausola con le ragioni giustificatrici, sopra indicate in caso di superamento dei dodici mesi di durata;
- non potranno avere durata complessiva superiore a ventiquattro mesi, anche se, presso la Direzione territoriale del lavoro competente per territorio, potrà essere stipulato un ulteriore contratto oltre tale limite;
- si dovrebbero applicare le norme limitatrici delle proroghe, sebbene l’art. 34, comma 2, secondo periodo, del Dlgs. n. 81/15, continui a rinviare per tale aspetto allo specifica disciplina del contratto collettivo applicato dal somministratore;
- si applica la disciplina dei rinnovi prevista per il contratto, per cui tra un contratto e l’altro devono trascorrere intervalli di tempo di 10 o 20 giorni, in funzione della durata fino a 6 mesi o superiore a 6 mesi del contratto precedente.

I contratti per attività stagionali possono essere rinnovati o prorogati anche in assenza di tali condizioni.

Al fine di indirizzare i datori di lavoro verso l’utilizzo di forme contrattuali stabili, è previsto l’aumento di 0,5% punti percentuali del contributo addizionale per ciascun rinnovo del contratto a tempo determinato, anche in somministrazione (art. 3), che si va ad aggiungere all’1,4% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali destinato a finanziare la “*Nuova prestazione di assicurazione sociale per l’impiego*” (“*Naspi*”), secondo quanto previsto dall’art. 2, comma 28, della Legge n. 92/12 (c.d. “*Legge Fornero*”).

Le citate disposizioni non trovano applicazione relativamente ai contratti stipulati dalla P.A., ai quali continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti anteriormente alla data di entrata in vigore del presente Decreto.

#### **Art. 4 – Differimento del termine di esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali in tema di diplomati magistrali**

Per garantire la continuità didattica, l'art. 4 concede al Miur 120 giorni di tempo per dare esecuzione ad ogni provvedimento giurisdizionale che comporti la decadenza di contratti di lavoro stipulati con docenti in possesso di diploma magistrale, conseguito entro l'a.s. 2001-2002, inseriti con riserva nelle graduatorie ad esaurimento. Questo alla luce della Decisione dell'Adunanza Plenaria n. 11/2017, con la quale Palazzo Spada ha dichiarato insufficiente, ai fini dell'inserimento nelle citate graduatorie, il possesso del solo diploma magistrale, anche ove questo sia stato conseguito entro l'a.s. 2001/2002.

Capo II - Misure di contrasto alla delocalizzazione e la salvaguardia dei livelli occupazionali

#### **Artt. 5-8 – Delocalizzazione degli investimenti e credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo**

Con gli artt. da 5 a 7 il Governo introduce una serie di misure volte a scoraggiare la delocalizzazione delle imprese che hanno beneficiato di aiuti di Stato.

Tali benefici, secondo la nuova disciplina, decadono ove l'attività economica interessata sia delocalizzata (del tutto o in parte) in Stati non appartenenti all'Unione europea, eccezion fatta per quelli aderenti allo Spazio economico europeo, entro 5 anni dalla data di conclusione dell'iniziativa agevolata.

La decadenza dalla fruizione di specifici benefici scatta anche per le imprese italiane o estere (ma operanti nel territorio nazionale) che, avendo beneficiato di aiuti di Stato che prevedano una valutazione dell'impatto occupazionale, non abbiano garantito il mantenimento di determinati livelli occupazionali.

In applicazione dell'art. 7, in caso di cessione o delocalizzazione degli investimenti scatta anche il recupero del beneficio dell'iper ammortamento introdotto dall'art. 1, comma 9, della "Legge di bilancio 2017".

Infine, l'art. 8 dispone l'esclusione dal credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui al Dl. n. 145/13, di taluni costi di acquisto - anche in licenza d'uso - di beni immateriali connessi ad operazioni infragruppo.

Capo III- Misure per il contrasto alla ludopatia

#### **Art. 9 - Ludopatia**

L'art. 9 vieta ogni forma di pubblicità, anche indiretta, relativa a giochi o scommesse con vincite di denaro, comunque effettuata e su qualunque mezzo.

I contratti di pubblicità in essere alla data dell'entrata in vigore del Dl. n. 87/2018 in commento continuano ad applicarsi fino alla scadenza o comunque entro e non oltre il 14 luglio 2019. Dal 1° gennaio 2019, il divieto si applica anche alle sponsorizzazioni di eventi, attività, manifestazioni, programmi, prodotti o servizi e a tutte le altre forme di comunicazione a contenuto promozionale.

Capo IV- Misure in materia di semplificazione fiscale

#### **Artt. 11-12 – “Spesometro” e “split payment”**

L'art. 11, con riferimento al c.d. “spesometro”, di cui all'art. 21, comma 1, del Dl. n. 78/10, stabilisce che i dati relativi al terzo trimestre del 2018 possono essere trasmessi entro il 28 febbraio 2019, invece che entro il 30 novembre 2019. Per chi effettua l'invio semestrale, le scadenze sono il 30 settembre 2018 per il primo semestre ed il 28 febbraio 2019 per il secondo semestre.

Ricordiamo che, per gli Enti Locali, l'adempimento riguarda le sole fatture di vendita cartacee emesse verso soggetti Iva, dal momento che le fatture elettroniche transitano già dal “Sistema di interscambio”.

L'art. 12, con una nuova modifica all'art. 17-ter, del Dpr. n. 633/72, stabilisce che, a partire dalle fatture emesse dal 15 luglio 2018, ossia successivamente alla data di entrata in vigore del “Decreto Dignità”, lo “split payment” non si applica più, come avveniva fino al 30 giugno 2017, alle prestazioni di servizi rese ai soggetti i cui compensi sono assoggettati a ritenuta Irpef a titolo d'imposta, oppure a titolo d'acconto ai sensi dell'art. 25, del Dpr. n. 600/73.

Capo V- Disposizioni finali e di coordinamento

#### **Art. 13 - Società sportive dilettantistiche lucrative**

Con questo art. 13 il “Dl. Dignità” sopprime la disciplina introdotta dalla “Legge di bilancio 2018” (Legge n. 205/17) che aveva previsto la possibilità di esercitare le attività sportivo-dilettantistiche anche mediante Società sportive dilettantistiche a scopo di lucro.

Conseguentemente, vengono modificate anche le seguenti disposizioni:

- l'art. 2, comma 2, lett. d), del Dl. n. 81/15, sopprime il riferimento alle Ssd lucrative tra i soggetti che possono utilizzare il rapporto di collaborazione, senza presunzioni di lavoro subordinato;

- l'art. 90, comma 24, della Legge n. 289/00, ripristina la disciplina in materia di uso e gestione degli impianti sportivi ante novità della "Legge di bilancio 2018".

Pertanto, l'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli Enti Locali territoriali deve essere garantito a tutte le Società e Associazioni sportive, indipendentemente se dilettantistiche o meno; mentre resta invariato il comma

25, secondo cui, qualora l'Ente pubblico territoriale decida di non gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione deve essere affidata in via preferenziale a Società e Associazioni sportive dilettantistiche.

Inoltre, viene istituito un apposito "Fondo" da destinare ad interventi in favore delle Società sportive dilettantistiche.

## E-fattura

### in una Circolare forniti nuovi interessanti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in vista del debutto a gennaio 2019

Come noto, i commi 916 e successivi dell'art. 1 della Legge n. 205/17 ("Legge di bilancio 2018"), hanno esteso dal 1° luglio 2018 l'applicazione della fattura elettronica alle cessioni di carburante ed ai subappalti della P.A., mentre dal 1° gennaio 2019 a tutte le operazioni effettuate tra privati.

Con il Provvedimento 30 aprile 2018, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità per l'applicazione della fattura elettronica e, con la Circolare n. 8/E, diramata lo stesso giorno (vedi per entrambi *Entilocalinews n. 19 del 7 maggio 2018*), la stessa Agenzia ha contestualmente fornito i primi chiarimenti sulla base delle richieste rappresentate dagli operatori nel corso dei diversi incontri di coordinamento a livello ministeriale.

Con il DL n. 79 del 28 giugno 2018 (vedi *Entilocalinews n. 27 del 2 luglio 2018*) è stato prorogato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione da parte degli esercenti gli impianti di distribuzione stradale, mantenendo fino al 31 dicembre 2018 per le medesime cessioni le modalità di documentazione precedentemente in essere.

Alla luce di tale ultimo Decreto e delle nuove richieste di chiarimenti giunte da più parti in ordine ai limiti oggettivi e soggettivi relativi all'applicazione delle novità introdotte dalla Legge n. 205/17, l'Agenzia, con la Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, ha fornito risposte ai principali quesiti pervenuti dalle Associazioni di categoria e dai singoli contribuenti.

Il Documento di prassi, che di seguito riportiamo per intero essendo costituito da domande e risposte, chiarisce in sintesi quanto segue:

- in una fase di prima applicazione, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico, le fatture elettroniche inviate al "Sistema di interscambio" con un minimo ritardo non saranno soggette a sanzioni nel caso in cui l'invio non pregiudichi la corretta liquidazione dell'Iva (art. 6, comma 5-bis, Dlgs. n. 472/97);
- in caso di scarto di una fattura da parte del "Sdi", è possibile un nuovo inoltro nei 5 giorni successivi alla notifica di scarto; la fattura elettronica relativa al file scartato va nuovamente inviata tramite "Sdi" con la data ed il numero del documento originario, ovvero con un nuovo numero e data purché collegati alla precedente fattura, eventualmente tramite utilizzo di un Registro sezionale. In ogni caso deve essere garantita la corretta liquidazione dell'Iva;
- devono essere documentate con fattura elettronica tutte le operazioni effettuate tra soggetti passivi d'imposta "residenti o stabiliti" nel territorio dello Stato. La Circolare chiarisce infatti che, in ambito comunitario, l'Italia è stata autorizzata ad accettare come "fatture" documenti o messaggi solo in formato elettronico, purché ad emetterli siano soggetti passivi "residenti o stabiliti" sul territorio italiano, mentre l'obbligo non vale per i soggetti non residenti anche se "identificati" in Italia. Gli "identificati" potranno comunque decidere di ricevere una fattura elettronica;
- l'insieme delle norme dettate in tema di fatturazione elettronica non incide sugli obblighi di registrazione previsti dal Dpr. n. 633/72. Vista la natura, di per sé non modificabile, del documento elettronico inviato tramite "Sdi", la numerazione e l'integrazione della fattura (es. nel caso

del “reverse charge”) possono essere effettuate con la predisposizione di un altro documento da allegare al file della fattura;

- le copie digitali delle fatture potranno essere conservate, non solo in formato *Xml*, ma in uno qualsiasi dei formati (per esempio *Pdf*, *Jpg* o *Txt*) previsti dal Dpcm. 3 dicembre 2013, in attuazione del “Codice dell’Amministrazione digitale”;
- è obbligatorio emettere fattura tramite “SdI” solo per chi opera nei confronti di una stazione appaltante pubblica, per chi è titolare di contratti di subappalto o riveste la qualifica di subcontraente. Sono esclusi dai nuovi obblighi di fatturazione elettronica i contribuenti che cedono beni ad un cliente senza essere direttamente coinvolti nell’appalto principale, come chi fornisce beni all’appaltatore senza sapere che utilizzo ne farà. La Circolare n. 8/E precisa inoltre che l’obbligo di fatturazione elettronica non si estende ai rapporti in cui, a monte della filiera contrattuale, non ci sia un soggetto che faccia parte Pubblica Amministrazione. Per quanto riguarda i Consorzi, il documento di prassi chiarisce infine che l’obbligo di fatturazione elettronica in capo a un Consorzio non si estende ai rapporti Consorzio-Consorziate;
- infine, fatto salvo il rinvio al 1° gennaio 2019 per le cessioni di carburante effettuate dagli impianti stradali di distribuzione, vanno documentate con fattura elettronica tutte le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione, ossia impiegati nei veicoli che circolano normalmente su strada. Sono conseguentemente escluse dall’obbligo le cessioni di benzina e gasolio destinati, ad esempio, a imbarcazioni, aeromobili, veicoli agricoli di varia tipologia (come i trattori agricoli e forestali).

Riportiamo di seguito le domande e risposte fornite dall’Agenzia delle Entrate sui vari argomenti (carburanti, appalti, registrazione e conservazione):

## **1 Fatturazione elettronica e carburanti**

### **1.1 Carburanti idonei ad alimentare motori di diversa tipologia**

*Si chiede di chiarire se l’obbligo di fatturazione elettronica introdotto dalla ‘Legge di bilancio 2018’ riguardi anche i carburanti idonei ad alimentare motori di diversa tipologia.*

#### **Risposta**

*Secondo i chiarimenti già forniti nella Circolare n. 8/E del 2018 (cfr. il punto 1 della stessa) e nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 (si vedano le relative motivazioni), sono da documentare con fattura elettronica tutte le cessioni di benzina e gasolio, effettuate tra soggetti passivi d’imposta - con esclusione, ex art. 1, comma 909, della Legge n. 205/17, delle vendite operate da chi rientra nel cosiddetto ‘regime di vantaggio’ di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del Dl. n. 98/11, convertito con modificazioni dalla Legge n. 111/11, e da coloro che applicano il regime forfettario di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/14, nonché, sino al 31 dicembre 2018, di quelle presso gli impianti stradali di distribuzione - destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione. Tale modalità di documentazione riguarda qualsiasi cessione dei beni indicati e, quindi, anche quelle intermedie (ad esempio l’acquisto del singolo distributore da un grossista). Vale evidenziare che, per espressa previsione legislativa (si veda l’art. 1, comma 918, della Legge n. 205/17), sono la tipologia di carburante ed il suo utilizzo ad imporre l’obbligo di fatturazione elettronica, così che ne sono escluse le cessioni di benzina e gasolio diversi da quelli destinati all’uso in motori per autotrazione, ossia, diversi da quelli impiegati nei veicoli (di qualunque tipologia) che circolano normalmente su strada (per l’identificazione di questi ultimi si vedano, a titolo esemplificativo, gli artt. 53, 54 e 55 del Dlgs. n. 285/92, c.d. ‘Codice della Strada’). Saranno dunque esclusi dai nuovi obblighi, ad esempio, i rifornimenti di carburante per aeromobili ed imbarcazioni. Per identificare con puntualità le tipologie di benzina e gasolio da riportare nella fattura elettronica, le specifiche tecniche allegate al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 30 aprile 2018 n. 89757 definiscono i seguenti Codici di riferimento per i prodotti energetici della Tabella ‘TA13’, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Dogane: ‘27101245’ (per vendita di benzina senza piombo ottani => 95 e < 98); ‘27101249’ (per vendita di benzina senza piombo ottani => 98); ‘27101943’ (per vendita di olii da gas aventi tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%); ‘27102011’ (per vendita di olio da gas denaturato tenore in peso di zolfo nell’olio da gas =< 0,001%). Laddove, al momento della cessione, non vi sia certezza sull’impiego di una determinata tipologia di carburante rientrante tra quelle sopra richiamate – astrattamente idoneo ad essere utilizzato in motori tra loro diversi (si pensi al gasolio, che può essere impiegato tanto per il funzionamento del motore di un’imbarcazione/aeromobile, quanto per quello di un’auto/motoveicolo) – le esigenze più volte espresse di presidio e contrasto ai fenomeni di evasione e di frode Iva (si veda la già citata Circolare n. 8/E del 2018) impongono che la fatturazione sia elettronica.*

*na e gasolio, effettuate tra soggetti passivi d’imposta - con esclusione, ex art. 1, comma 909, della Legge n. 205/17, delle vendite operate da chi rientra nel cosiddetto ‘regime di vantaggio’ di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del Dl. n. 98/11, convertito con modificazioni dalla Legge n. 111/11, e da coloro che applicano il regime forfettario di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/14, nonché, sino al 31 dicembre 2018, di quelle presso gli impianti stradali di distribuzione - destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione. Tale modalità di documentazione riguarda qualsiasi cessione dei beni indicati e, quindi, anche quelle intermedie (ad esempio l’acquisto del singolo distributore da un grossista). Vale evidenziare che, per espressa previsione legislativa (si veda l’art. 1, comma 918, della Legge n. 205/17), sono la tipologia di carburante ed il suo utilizzo ad imporre l’obbligo di fatturazione elettronica, così che ne sono escluse le cessioni di benzina e gasolio diversi da quelli destinati all’uso in motori per autotrazione, ossia, diversi da quelli impiegati nei veicoli (di qualunque tipologia) che circolano normalmente su strada (per l’identificazione di questi ultimi si vedano, a titolo esemplificativo, gli artt. 53, 54 e 55 del Dlgs. n. 285/92, c.d. ‘Codice della Strada’). Saranno dunque esclusi dai nuovi obblighi, ad esempio, i rifornimenti di carburante per aeromobili ed imbarcazioni. Per identificare con puntualità le tipologie di benzina e gasolio da riportare nella fattura elettronica, le specifiche tecniche allegate al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 30 aprile 2018 n. 89757 definiscono i seguenti Codici di riferimento per i prodotti energetici della Tabella ‘TA13’, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Dogane: ‘27101245’ (per vendita di benzina senza piombo ottani => 95 e < 98); ‘27101249’ (per vendita di benzina senza piombo ottani => 98); ‘27101943’ (per vendita di olii da gas aventi tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%); ‘27102011’ (per vendita di olio da gas denaturato tenore in peso di zolfo nell’olio da gas =< 0,001%). Laddove, al momento della cessione, non vi sia certezza sull’impiego di una determinata tipologia di carburante rientrante tra quelle sopra richiamate – astrattamente idoneo ad essere utilizzato in motori tra loro diversi (si pensi al gasolio, che può essere impiegato tanto per il funzionamento del motore di un’imbarcazione/aeromobile, quanto per quello di un’auto/motoveicolo) – le esigenze più volte espresse di presidio e contrasto ai fenomeni di evasione e di frode Iva (si veda la già citata Circolare n. 8/E del 2018) impongono che la fatturazione sia elettronica.*

### **1.2 Soggetti identificati in Italia**

Alla luce della decisione di esecuzione (UE) 2018/593 si chiede di chiarire se le operazioni effettuate da e verso i soggetti identificati in Italia siano da documentare con fattura elettronica.

### **Risposta**

Con la Decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018, l'Italia è stata autorizzata ad applicare misure speciali di deroga agli artt. 218 e 232 della Direttiva 2006/112/CE, al fine di consentire un'applicazione della fatturazione elettronica obbligatoria generalizzata sul territorio nazionale. In particolare, l'Italia è stata autorizzata ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi "stabiliti" sul territorio italiano, diversi da soggetti che beneficiano della franchigia delle piccole imprese, nonché a disporre che l'uso delle fatture elettroniche emesse da soggetti stabiliti sul territorio italiano non sia subordinato all'accordo del destinatario. L'art. 1, comma 3, del Dlgs. n. 127/15, così come modificato dall'art. 1, comma 909, della Legge n. 205/17, dispone che l'obbligo di fatturazione elettronica riguarda 'le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato'. Si osserva, peraltro, che la stessa norma indica che i soggetti precedenti trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato. Relativamente al trattamento dei soggetti identificati in Italia a fini Iva, tuttavia, l'art. 11, paragrafo 3, del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di Imposta sul valore aggiunto statuisce che 'il fatto di disporre di un numero di identificazione Iva non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione'. Ne consegue che, a sensi della normativa comunitaria, tra i soggetti 'stabiliti' non possono essere inclusi i soggetti non residenti meramente identificati, a meno che non possa essere dimostrata l'esistenza di una stabile organizzazione. La norma nazionale sulla fatturazione elettronica deve essere, quindi, interpretata in senso conforme alla decisione di autorizzazione, oltre che alla Direttiva Iva e ai principi di proporzionalità e neutralità fiscale. Pertanto, in base alla decisione di deroga solo i soggetti stabiliti possono essere obbligati ad emettere fattura elettronica. Di converso, la decisione non richiede che il soggetto ricevente la fattura debba essere stabilito sul territorio nazionale. Non è, quindi, incompatibile con la

decisione di deroga (e con il principio di proporzionalità) la possibilità di indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti identificati in Italia, sempre che a questi sia assicurata la possibilità di ottenere copia cartacea della fattura ove ne facciano richiesta. In conclusione, le operazioni tra soggetti diversi - ad esempio cessioni da e verso soggetti comunitari ed extracomunitari (fra i quali vanno annoverati, in base all'art. 6 della Direttiva 2006/112/CE e all'art. 7 del Dpr. n. 633/72 che vi ha dato attuazione nel nostro ordinamento, coloro che risiedono nei Comuni di Livigno e di Campione d'Italia) - non rientrano nell'obbligo di fatturazione elettronica, ma, semmai, in quello previsto dall'art. 1, comma 3-bis, del medesimo Dlgs. n. 127/15 e, prima, dall'art. 21 del Dl. n. 78/10, ossia costituiranno oggetto di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle relative fatture.

### **1.3 Fatture differite**

Si chiede se le cessioni di gasolio e benzina destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori ad uso auto-trazione, effettuate entro il 30 giugno 2018, ma legittimamente documentate dopo il 1° luglio 2018 - tipicamente ex art. 21, comma 4, lett. a), del Dpr. n. 633/72, rientrino negli obblighi di fatturazione elettronica.

### **Risposta**

L'art. 1, comma 917, della Legge n. 205/17, in tema di cessioni di carburanti - diverse, almeno sino al 31 dicembre 2018, da quelle effettuate presso gli impianti stradali di distribuzione - e prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con la pubblica amministrazione, ha previsto che le nuove disposizioni sulla fatturazione elettronica si applicano 'alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018'. Per determinare gli obblighi di forma, dunque, occorre tenere in considerazione il momento di emissione del documento. Ne deriva che, nei citati ambiti, seppure riguardanti operazioni effettuate in epoca precedente, tutte le fatture emesse a far data dal 1° luglio 2018 - come quelle c.d. 'differite', emesse, ex art. 21, comma 4, lett. a), del Dpr. n. 633/72, entro il 15 luglio 2018 in riferimento al mese di giugno 2018 - dovranno essere elettroniche e veicolate tramite il 'Sistema di interscambio' ('Sdi').

### **1.4 Cessione di carburante per trattori agricoli e forestali: strumenti tracciabili di pagamento**

Si chiede se la cessione di carburante per trattori agricoli e forestali rientri tra quelle da documentare con fattura elettronica ed il relativo pagamento, ai fini della detraibilità Iva e della deducibilità della spesa sostenuta, sia da effettua-

re con strumenti tracciabili ai sensi dell'art. 1, commi 909 e ss., della Legge n. 205/17.

#### **Risposta**

Sull'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburanti si rinvia alle precisazioni già fornite in risposta al quesito 1.1, alla luce delle quali benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati per veicoli agricoli di varia tipologia (tra cui i trattori agricoli e forestali, nonché, in generale, le macchine individuate nell'art. 57 del 'Codice della Strada') devono ritenersi esclusi dall'applicazione delle nuove disposizioni. Quanto alla deducibilità del costo d'acquisto ed alla detraibilità della relativa Iva, valgono le disposizioni di ordine generale dettate per tutti i carburanti - cfr. la Circolare n. 8/E del 2018, punto 2), nonché l'art. 1, comma 1, lett. b), ultimo periodo, del Dl. n. 79/18 - e, quindi, l'obbligo di procedere al pagamento utilizzando gli strumenti individuati con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 73203 del 4 aprile 2018.

#### **1.5 Termini di trasmissione delle fatture al 'Sistema di interscambio' ('Sdi')**

Considerate le norme esistenti e le modalità di fatturazione elettronica tramite 'Sdi' specificate nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, nonché nelle regole tecniche allo stesso allegate, si chiedono chiarimenti su quale sia il termine ultimo di trasmissione al 'Sdi' delle fatture che documentano le cessioni di carburante.

#### **Risposta**

Va in primo luogo evidenziato che le disposizioni in tema di fatturazione elettronica, sia su base volontaria che obbligatoria, non hanno in alcun modo derogato ai termini di emissione dei documenti, che restano ancorati, ex art. 21, comma 4, del Dpr. n. 633/72, al momento di effettuazione dell'operazione (nel caso in esame, la cessione del carburante) e di esigibilità dell'imposta, secondo la previsione dell'art. 6 del medesimo Dpr. Ne deriva che, fatte salve le eccezioni contenute nello stesso art. 21, comma 4 (si pensi alle fatture c.d. 'differite', ovvero, in generale, sempre in tema di eccezioni, a quelle riconducibili all'art. 73 del Dpr. n. 633/72), l'emissione della fattura dovrà essere contestuale alla cessione del carburante. La contestualità - ossia l'emissione entro le ore 24 del medesimo giorno della cessione (cfr., in questo senso, le Circolari n. 42 del 31 ottobre 1974 e n. 225/E del 16 settembre 1996) - deve, tuttavia, essere valutata alla luce del processo, legislativamente e tecnicamente imposto, per la creazione e trasmissione del documento al 'Sdi'. In questo senso,

considerato che la fattura elettronica 'si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente' (così l'art. 21, comma 1, del Dpr. n. 633/72), non è improbabile che un iter di emissione, pur tempestivamente avviato, si concluda oltre le ore 24 del medesimo giorno. Proprio in ragione di tale possibilità, visti anche i controlli che il 'Sdi' deve effettuare sui documenti dallo stesso veicolati, nonché le variabili operative legate ai canali di invio/ricezione, nel punto 4.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, si è specificato che 'la data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo 'Data' della Sezione 'Dati Generali' del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli artt. 21 e 21-bis del Dpr. n. 633/72'. In altri termini, inviato tempestivamente al 'Sdi' il documento, in assenza di un suo scarto - che comporta comunque la possibilità di un nuovo inoltro nei 5 giorni successivi (si veda il quesito successivo) - i tempi di elaborazione (ossia consegna/messa a disposizione del cessionario/committente) diventano marginali, assumendo rilievo, ai fini dell'emissione della fattura immediata, la sola data di formazione e contestuale invio al Sdi, riportata nel campo indicato. Tuttavia, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, conside-

### **"Sistema di Interscambio"**

Il "Sistema di Interscambio" ("Sdi") è un sistema informatico, gestito dall'Agenzia delle Entrate, che è in grado di:

- ricevere le fatture sotto forma di file con le caratteristiche della FatturaPA,
- effettuare controlli sui file ricevuti,
- inoltrare le fatture alle Amministrazioni destinatarie.

Il "Sistema di Interscambio" non assolve compiti relativi ad archiviazione e conservazione delle fatture.





rato anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea di soggetti coinvolti e le connesse difficoltà organizzative, si ritiene che il file fattura, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018 ed inviato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisca violazione non punibile ai sensi dell'art. 6, comma 5-bis, del Dlgs. n. 472/97.

### **1.6 Modalità di inoltro di una fattura scartata**

Si chiede se, a fronte dello scarto di una fattura da parte del 'Sdi', si possa procedere ad un nuovo inoltro del medesimo documento con un numero diverso e stessa data di quello iniziale.

#### **Risposta**

Secondo quanto indicato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, il 'Sdi', per ogni file della fattura elettronica o lotto di fatture elettroniche correttamente ricevuti, effettua successivi controlli del file stesso. In caso di mancato superamento dei controlli viene recapitata - entro 5 giorni - una 'ricevuta di scarto' del file al soggetto trasmittente sul medesimo canale con cui è stato inviato il file al 'Sdi' (cfr. il punto 2.4 del Provvedimento).

Allo stesso modo, la fattura, pur formalmente corretta, viene scartata laddove si utilizzi un codice destinatario inesistente (si veda il punto 3.4 del medesimo Provvedimento). In tali ipotesi la fattura elettronica (o le fatture del lotto) di cui al file scartato dal 'Sdi' si considera non emessa. Circo- stanza che, qualora il cedente/prestatore abbia effettuato la registrazione contabile del documento, comporta - se necessario - una variazione contabile valida ai soli fini interni, senza la trasmissione di alcuna nota di variazione al 'Sdi' (si veda il punto 6.3 del citato Provvedimento Prot. n. 89757/2018). In tutti i casi, a fronte della mancata emissione della fattura, è necessario documentare correttamente l'operazione sottesa. In questo senso, valgono i principi generali in materia, legati non solo alla tenuta di una ordinata contabilità, ma anche ai requisiti legislativamente previsti per l'emissione e la registrazione dei documenti in esame (cfr., ad esempio, gli artt. 21 e 23 del Dpr. n. 633/72). Si ritiene dunque, fermi i chiarimenti già resi con la Risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013 sull'identificazione univoca del documento - nonché quelli della risposta al quesito precedente - che la fattura elettronica, relativa al file scartato dal 'Sdi', vada preferibilmente emessa (ossia nuovamente inviata tramite Sdl entro cinque giorni dalla notifica di scarto) con la data ed il numero del docu-

mento originario. Peraltro, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al richiamato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757/2018 (cfr. pag. 142 della versione 1.1 aggiornata al 7 giugno 2018), le verifiche di unicità della fattura, effettuate dal 'Sdi' al fine di intercettare ed impedire l'inoltro di un documento già trasmesso ed elaborato, comporteranno lo scarto della fattura che rechi dati (identificativo cedente/prestatore, anno della data fattura, numero fattura) coincidenti con quelli di una fattura precedentemente trasmessa, solo ove non sia stata inviata al soggetto trasmittente una ricevuta di scarto del precedente documento. Qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile, i citati principi, ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, impongono alternativamente:

- a) l'emissione di una fattura con nuovo numero e data (coerenti con gli ulteriori documenti emessi nel tempo trascorso dal primo inoltro tramite 'Sdi'), per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata da 'Sdi' e successivamente stornata con variazione contabile interna onde rendere comunque evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;
- b) l'emissione di una fattura come sub a), ma ricorrendo ad una specifica numerazione che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratta di un documento rettificativo del precedente, variamente viziato e scartato dal Sdl. Si pensi a numerazioni quali '1/R' o '1/S' volte ad identificare le fatture, inserite in un apposito registro sezionale, emesse in data successiva in luogo della n. 1 (nell'esempio fatto) prima scartata dal 'Sdi'. Così, ad esempio, a fronte delle fatture n. 1 del 2 gennaio 2019 e n. 50 del 1° marzo 2019 (uniche 2 fatture del contribuente scartate dal 'Sdi' sino a quella data), potranno essere emesse la n. 1/R del 10 gennaio 2019 e la n. 50/R dell'8 marzo 2019 annotate nell'apposito sezionale.

## **2 Fatturazione elettronica ed appalti**

### **2.1 Chiarimenti in tema di ambito soggettivo di applicazione**

Si chiede di chiarire se il disposto dell'art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17 trovi applicazione anche per i soggetti passivi d'imposta che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di appaltatori di una Pubblica Amministrazione (nel prosieguo 'PA' o 'PPAA'), non in diretta dipendenza dal contratto di appalto di questi ultimi.

**Risposta**

L'art. 105, comma 2, del Dlgs. n. 50/16 (c.d. 'Codice appalti pubblici e contratti di concessione') stabilisce che 'il subappalto è il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto. [...] L'affidatario comunica alla stazione appaltante, prima dell'inizio della prestazione, per tutti i sub-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati. Sono, altresì, comunicate alla stazione appaltante eventuali modifiche a tali informazioni avvenute nel corso del sub-contratto'. Alla luce di tale indicazione, le disposizioni dell'art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, trovano applicazione solo nei confronti dei soggetti subappaltatori e subcontraenti per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge. Dunque, fermo l'obbligo di indicare in fattura, ove prescritti, il Codice identificativo di gara ('Cig') ed il Codice unico di progetto ('Cup') per la tracciabilità diretta dei flussi finanziari, nell'ambito degli appalti vi sarà obbligo di emettere fattura elettronica via 'Sdi' solo in capo a coloro che operano nei confronti della stazione appaltante pubblica ovvero a chi, nell'esecuzione del contratto di appalto, è titolare di contratti di subappalto propriamente detto (ossia esegue direttamente una parte dello stesso) o riveste la qualifica di subcontraente (vale a dire colui che per vincolo contrattuale esegue un'attività nei confronti dell'appaltatore e in quanto tale viene comunicato alla stazione appaltante con obbligo di 'Cig' e/o 'Cup'). Calando le indicazioni fornite in un esempio pratico, si ritiene che siano esclusi dai nuovi obblighi di fatturazione tutti coloro che cedono beni ad un cliente senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale con comunicazioni verso la stazione appaltante ovvero con l'imposizione di 'Cig' e/o 'Cup' (si pensi, in ipotesi, a chi fornisce beni all'appaltatore senza sapere quale utilizzo egli ne farà, utilizzandone magari alcuni per l'appalto pubblico, altri in una fornitura privata).

**2.2 Committente controllato da una Pubblica Amministrazione**

Si chiede se il disposto dell'art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, trovi applicazione anche qualora il committente a monte dell'appalto non sia una Pubblica Amministrazione, ma un soggetto dalla stessa controllato e/o variamente partecipato.

**Risposta**

L'art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, im-

pone l'emissione di fatture elettroniche per le 'prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'Amministrazione pubblica'. Deve dunque escludersi che l'obbligo di fatturazione elettronica si estenda ai rapporti in cui, a monte della filiera contrattuale, vi sia un soggetto che non rientra tra quelli da qualificarsi come P.A. Per l'identificazione di tali ultimi soggetti – PP.AA. a loro volta destinatarie di fatture elettroniche in base all'art. 1, commi da 209 a 214, della Legge n. 244/07, nonché al Dm. 3 aprile 2013, n. 55 che vi ha dato attuazione - si rinvia alle precisazioni già fornite con la Circolare n. 1/DF del 9 marzo 2015.

**2.3 Ambito di applicazione ai Consorzi**

Si chiede se il disposto dell'art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, trovi applicazione anche per le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio aggiudicatario di un appalto nei confronti di una P.A. o che si inserisce nella filiera dei contratti di subappalto.

**Risposta**

Si è osservato in più occasioni come le prestazioni rese dai consorziati al Consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal Consorzio ai terzi, in analogia a quanto previsto dall'art. 3, comma 3, del Dpr. n. 633/72, con riferimento al mandato senza rappresentanza. Ne deriva che le modalità di fatturazione nei confronti dei terzi si riverberano anche nei rapporti interni (cfr., tra le più recenti, le Circolari n. 14/E del 27 marzo 2015 e 20/E del 18 maggio 2016). Ciò potrebbe far ritenere tali prestazioni oggetto di fatturazione elettronica sul presupposto che il rapporto P.A.-Consorzio rientri comunque in tale modalità di documentazione ex Dm. n. 55/2013. Va ribadito tuttavia che, 'come affermato in numerosi documenti di prassi, l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandataro senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'art. 3, comma 3, ultimo periodo, del Dpr. n. 633/72, opera, ai fini dell'Iva, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo (cfr. Risoluzioni 23 maggio 2000, n. 67/E, 15 maggio 2002, n. 145/E e 14 novembre 2002, n. 355/E)' (così la Risoluzione n. 242/E del 27 agosto 2009). In altri termini, l'obbligo di fatturazione elettronica in capo al Consorzio (legato alla qualificazione soggettiva del committente P.A.) non si estenderà ai rapporti Consorzio-Consorziate. È peraltro da escludersi che l'obbligo di fatturazione elettronica sorga nei rapporti interni laddove il consorzio non sia il diretto referente della P.A., ma si inserisca nella filiera dei

subappalti. Infatti, senza entrare nel merito delle diverse tipologie di prestazioni e dei rapporti tra le parti, da valutare caso per caso, nella Circolare n. 8/E del 2018 si è già chiarito che la novella recata dal citato art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, troverà applicazione per i soli rapporti (appalti e/o altri contratti) 'diretti' tra il soggetto titolare del contratto e la PA, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale (in ipotesi il Consorzio X), con esclusione degli ulteriori passaggi successivi (ossia, in tutti i casi, i rapporti interni tra X e i singoli Consorziati, che, in linea generale, non configurano comunque subappalti o ipotesi affini [cfr. il punto 5 della Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006]).

### **3 Registrazione e conservazione delle fatture elettroniche**

#### **3.1 Criteri di registrazione**

Si chiede se, ai fini della registrazione delle fatture elettroniche emesse e ricevute a partire dal prossimo 1° luglio 2018, le stesse, dopo l'invio tramite 'Sdi', previa stampa, possano essere trattate come quelle analogiche.

#### **Risposta**

L'insieme delle norme dettate in tema di fatturazione elettronica con la Legge n. 205/17 - fatto salvo il disposto dell'art. 4 del Dlgs. n. 127/15 - non ha inciso sugli obblighi di registrazione delle fatture emesse e ricevute dettati dagli artt. 23 e 25 del Dpr. n. 633/72. Restano dunque valide non solo tali disposizioni, ma anche le delucidazioni fornite in passato sulle stesse tramite molteplici documenti di prassi cui si rinvia. Si evidenzia peraltro, con specifico riferimento all'art. 25 del Dpr. n. 633/72, vista la natura del documento elettronico transitato tramite 'Sdi' - di per sé non modificabile e, quindi, non integrabile - che la numerazione della fattura o qualsiasi altra integrazione della stessa (si pensi, in generale, alle ipotesi di inversione contabile di cui all'art. 17 del Dpr. n. 633/72) possa essere effettuata secondo le modalità già ritenute idonee in precedenza (cfr. la Risoluzione n. 46/E del 10 aprile 2017 e le Circolari ivi richiamate), ossia, ad esempio, predisponendo un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

#### **3.2 Criteri di conservazione**

Si chiede se le fatture transitate tramite il Sdi possano essere conservate in formati diversi dall'Xml (eXtensible Markup Language).

#### **Risposta**

Riprendendo osservazioni già formulate nel corso di in-

contri con la stampa specializzata, occorre rammentare che l'art. 23-bis del Dlgs. n. 82/05 (c.d. 'Codice dell'Amministrazione digitale' o 'Cad'), al comma 2, stabilisce che «Le copie e gli estratti informatici del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti regole tecniche di cui all'art. 71, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale, in tutti le sue componenti, è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non è espressamente sconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico'. Ne deriva che ciascun operatore, conformemente alla propria organizzazione aziendale, potrà portare in conservazione anche copie informatiche delle fatture elettroniche in uno dei formati (ad esempio 'Pdf', 'Jpg' o 'Txt') contemplati dal Dpcm. 3 dicembre 2013 (attuativo dello stesso 'Cad') e considerati idonei a fini della conservazione. Si rammenta, in questo senso, che chi emette/riceve fatture elettroniche, ha facoltà di conservare le stesse, così come le altre scritture contabili, tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza (sul punto, si veda, in generale, la Risoluzione n. 81/E del 25 settembre 2015, nonché, per le peculiarità delle fatture elettroniche P.A., gli artt. 5, comma 3, e 9, comma 2, del Dpcm. 3 dicembre 2013).

#### **3.3 Servizio di conservazione dell'Agenzia delle Entrate**

Si chiede se la conservazione delle fatture tramite il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate valga solo per le operazioni B2B e B2C o anche per quelle nei confronti della P.A.

#### **Risposta**

Nel Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 e nella Circolare n. 8/E di pari data, si è specificamente segnalato che, per chi aderirà ad apposito accordo di servizio (mediante modalità online), tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute attraverso il 'Sdi' saranno portate in conservazione a norma del Dm. 17 giugno 2014. Tale servizio - messo gratuitamente a disposizione dall'Agenzia delle entrate e conforme alle disposizioni del Dpcm. 3 dicembre 2013 - nei limiti di quanto indicato nel relativo accordo preventivo alla sua utilizzazione, non è limitato ad una tipologia di destinatario delle fatture (soggetto passivo d'imposta, consumatore o altro), ma riguarda le fatture elettroniche in generale e, dunque, anche quelle emesse nei confronti della P.A. e transitate tramite 'Sdi'.

## Iva su trasporto tramite imbarcazioni regime di esenzione in caso di noleggio con conducente

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 50/E del 5 luglio 2018, in risposta ad un'istanza di Interpello ha fornito chiarimenti in ordine al regime fiscale Iva applicabile al trasporto dei passeggeri effettuato mediante imbarcazioni, nel caso di noleggio con conducente (NCC).

In via preliminare, l'Agenzia ha ricordato che l'art. 1, commi 33-35, della Legge n. 232/16 (c.d. "*Legge di bilancio 2017*") ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la disciplina applicabile alle prestazioni di servizio di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, prevedendone l'assoggettamento ad aliquota Iva 5%.

Alla luce del quadro normativo tracciato ne consegue che, a partire dal 1° gennaio 2017, continuano a mantenere l'esenzione Iva ex art. 10, n. 14, del Dpr. n. 633/72, le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate per via terrestre mediante veicoli da piazza (taxi) e quelle effettuate per acqua, purché rese con veicoli da piazza, quali taxi acquei, nonché le prestazioni rese a mezzo gondole o motoscafi. Diversamente, per effetto del n. 1-ter) nella Tabella A, Parte II-bis, allegata al medesimo Decreto, introdotto dalla "*Legge di stabilità 2017*", sono imponibili e soggiacciono all'aliquota Iva del 5% le prestazioni di trasporto urbano di persone rese con mezzi abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare non equiparabili ai taxi.

Infine, le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate con mezzi diversi dai veicoli da piazza e diversi da quelli abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, nonché le prestazioni di trasporto extraurbano a prescindere dal mezzo con cui sono effettuate, sono da assoggettare ad Iva con aliquota del 10%, ai sensi del n. 127-novies), Tabella A, Parte III, allegata al Dpr. n. 633/72.

Ciò premesso, l'Agenzia fa presente che, alla luce della peculiare regolamentazione dell'attività - di trasporto dei passeggeri espletata dall'istante - alla Società è concesso, con riguardo all'utilizzo del medesimo natante, il cumulo della licenza per l'esercizio del Servizio taxi acqueo

e del Servizio di noleggio con conducente, in deroga a quanto ordinariamente previsto per il resto del territorio nazionale. Ciò dipende dalla peculiarità del territorio in cui tra l'altro, come evidenziato dall'istante in premessa, la concreta operatività è identica per qualunque licenza: che si tratti di taxi, noleggio o mezzo con licenza doppia. Infine, viene precisato che nel Comune in questione la peculiarità del territorio consente unicamente l'esistenza di un Servizio di trasporto di persone urbano non di linea effettuato via acqua; non esiste infatti nel suddetto Comune un'altra alternativa all'espletamento di tale Servizio (ad esempio, il trasporto effettuato su strada).

Pertanto, con riguardo al caso in esame, il trasporto acqueo urbano dei passeggeri effettuato mediante il servizio di noleggio con conducente non si troverebbe in una situazione di concorrenza diretta con il trasporto per via terra effettuato con il medesimo servizio di noleggio con conducente che soggiace all'aliquota del 10%, tale da ingenerare problemi di compatibilità con le disposizioni rilevanti della Direttiva 2006/112/UE in materia di Iva, come interpretata dalla Corte di Giustizia europea (Cfr. Sentenza del 10 novembre 2011, Rank Group, Cause riunite C259/10 e C-260/10 e Sentenza del 27 febbraio 2014, Cause riunite C-454/12 e C455/12).

Alla luce delle argomentazioni suesposte, limitatamente ai trasporti urbani di persone non di linea effettuati nel territorio del Comune istante, l'Agenzia ha ritenuto che nell'ipotesi in cui il servizio di noleggio con conducente si configuri simile ad un servizio reso dal taxi acqueo, possa ammettersi l'esenzione contenuta nel più volte citato art. 10, n. 14), del Dpr. n. 633/72.

Viene precisato infine che la risposta in esame riguarda esclusivamente la mera attività di noleggio con conducente e non l'utilizzo dei veicoli per servizi di trasporto privato ed esclusivo, a favore di ristretti gruppi di persone, organizzato anche a seguito di accordi con *tour operator*, finalizzato al soddisfacimento di esigenze turistico-ricreative, ivi compresi l'intrattenimento con musica e pasti, l'attività di guida turistica e simili.

## Imposta di bollo

### forniti chiarimenti sui casi di esenzione legati all'occupazione di suolo pubblico per iniziative legislative popolari

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 56/E del 18 luglio 2018, ha fornito chiarimenti in ordine all'applicazione dell'Imposta di bollo sulle istanze per occupazione di suolo pubblico finalizzata alla raccolta firme a sostegno di referendum, iniziative legislative popolari, petizioni ed istanze, nonché sulle relative autorizzazioni rilasciate dagli Enti Locali.

Ad avviso dell'istante non sembrerebbe al momento coerente con il vigente quadro normativo l'interpretazione che le Amministrazioni locali danno dell'art. 1 della Tabella, di cui all'Allegato B del Dpr. n. 642/72, che prevede che siano esenti dall'Imposta di bollo le *"petizioni agli Organi legislativi; gli atti e documenti riguardanti la formazione delle liste elettorali, gli atti e documenti relativi all'esercizio dei diritti elettorali ed alla loro tutela sia in sede amministrativa che giurisdizionale"*. Di conseguenza, al fine di assicurare uniformità di trattamento su tutto il territorio nazionale nei casi di occupazione del suolo pubblico per la raccolta di firme con banchetto, inclusivo di tavolo, sedie e gazebo, con riferimento a campagne relative a referendum, iniziative legislative popolari, petizioni e istanze, viene richiesto all'Agenzia delle Entrate se le istanze indicate in oggetto e i relativi provvedimenti rilasciati a seguito delle stesse possano rientrare nell'ambito di applicazione del citato regime agevolativo.

L'istante ritiene se la generica attività di *'raccolta di firme'* con banchetto su suolo pubblico, al fine di chiedere sostegno ad una politica locale, nazionale o internazionale, possa ricondursi a quelle attività costituzionalmente tutelate di cui agli artt. 17, 18 e 48 della Costituzione. Tali *"raccolte di firme"* potrebbero infatti rientrare nel novero di quelle attività che consentono al cittadino di partecipare alla vita politica e, attraverso il diritto di voto, alla formazione delle decisioni pubbliche. Dette raccolte, in quanto funzionali al pieno esercizio dei diritti elettorali costituzionalmente garantiti, potrebbero dunque essere riconducibili, anche in via interpretativa, alla previsione esentativa sopra citata.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato in primo luogo che, secondo il costante orientamento della giurisprudenza nazionale e comunitaria, le norme recanti

esenzioni o agevolazioni fiscali non sono suscettibili di interpretazione né analogica né estensiva, dovendo al contrario trovare applicazione per le sole fattispecie tassativamente contemplate dalla previsione agevolativa. Ciò premesso, ha ritenuto che le ipotesi di esenzione dal pagamento dell'Imposta di bollo, previste dall'art. 1 sopra citato, possano essere interpretate nel modo seguente.

Innanzitutto, nella nozione di *"petizioni agli Organi legislativi"* si possono ricomprendere, sia le iniziative con le quali i cittadini esercitano il diritto loro riconosciuto dall'art. 50 della Costituzione - secondo cui *"tutti i cittadini possono rivolgere petizioni alle Camere per chiedere provvedimenti legislativi o esporre comuni necessità"* - sia le analoghe iniziative previste dal Trattato dell'Unione europea e dagli Statuti regionali e locali.

Per quel che riguarda poi la nozione di *"atti e documenti relativi all'esercizio dei diritti elettorali"*, ha ritenuto che *"per diritti elettorali"* possano intendersi, non solo il diritto di voto esercitato nell'ambito di una consultazione elettorale, ma anche gli altri diritti che la nostra Costituzione garantisce ai cittadini per assicurare il loro coinvolgimento nell'attività legislativa o, comunque, per sollecitare un intervento degli organi legislativi di livello comunitario, nazionale e locale. In ragione di tale interpretazione, ha ritenuto che nel concetto di *"esercizio dei diritti elettorali"* possano farsi rientrare tutte quelle iniziative finalizzate a consentire l'esercizio, da parte dei cittadini, dei diritti loro riconosciuti dalla Costituzione all'art. 71, secondo cui *"... il popolo esercita l'iniziativa delle leggi mediante la proposta da parte di almeno 50.000 elettori, di un progetto redatto in articoli"*, ed all'art. 75, che prevede che *"è indetto referendum popolare per deliberare l'abrogazione, totale o parziale di una legge o di un atto avente valore di legge, quando lo richiedono 50.000 elettori o 5 Consigli regionali ..."*.

In applicazione di tale principio, ha ritenuto che l'esenzione prevista dal richiamato art. 1 della Tabella con riguardo *"agli atti e documenti relativi all'esercizio dei diritti elettorali"* possa ricomprendere anche gli atti e documenti riferiti ad iniziative mediante le quali i cittadini sollecitano un'at-

tività legislativa, nei limiti tuttavia in cui tali iniziative siano previste e riconosciute dalla Costituzione (come nel caso dei citati artt. 71 e 75) o da altre previsioni normative a carattere comunitario, nazionale, regionale o locale.

Alla luce di tale orientamento interpretativo, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che le richieste di occupazione del suolo pubblico, e le relative autorizzazioni rilasciate dai Comuni, per la raccolta di firme, possano essere esentate in modo assoluto dal pagamento dell'Imposta di bollo al ricorrere delle seguenti condizioni:

- siano finalizzate a sottoscrivere petizioni alle Camere (art. 50 della Costituzione), al Parlamento europeo (art. 227 del Trattato Ue), ai Consigli regionali e delle Province autonome e ai Consigli degli Enti Locali, secondo quanto previsto dai rispettivi Statuti;
  - siano rivolte a promuovere la presentazione di proposte di legge di iniziativa popolare alle Camere (art. 71 della Costituzione), alla Commissione europea, ai Consigli regionali e delle Province autonome, ai Consigli degli Enti Locali, secondo quanto previsto dai rispettivi Statuti;
  - siano dirette a promuovere iniziative politiche per richiedere i referendum previsti dalla Costituzione, dalle leggi e dagli Statuti delle Regioni e delle Province autonome, nonché dagli Statuti degli Enti Locali;
  - siano finalizzate all'esercizio dei diritti di voto nell'ambito di una consultazione elettorale per la quale sia stata già fissata la data delle elezioni e l'attività propagandistica o informativa sia svolta durante il c.d. "periodo elettorale".
- Dette condizioni si riferiscono all'esercizio dei diritti elettorali per ogni livello di democrazia rappresentativa: comu-

nitario, nazionale, regionale e delle Province autonome, locale.

Le richieste di occupazione del suolo pubblico e i relativi provvedimenti di autorizzazione, finalizzati ad iniziative diverse da quelle sopra previste, sono soggette all'Imposta di bollo fin dall'origine nella misura di Euro 16,00, per il combinato disposto degli artt. 3 e 4 della Tariffa annessa al Dpr. n. 642/72.

Inoltre, alla luce delle considerazioni che precedono, per l'applicazione dell'agevolazione di cui al citato art. 1 della Tabella B del Testo unico, rileva esclusivamente la circostanza che le richieste di occupazione del suolo pubblico e le relative autorizzazioni da parte del Comune siano riconducibili all'esercizio dei diritti elettorali come sopra individuati e alle condizioni ivi precisate.

Viene ribadito, inoltre - in linea con quanto sostenuto nella Risoluzione n. 89/E del 2009 - che la mera attività divulgativa, propagandistica o di proselitismo non può fruire dell'esenzione dall'Imposta di bollo, salvo che la medesima si svolga durante il c.d. "periodo elettorale", così come definito dalle vigenti disposizioni in materia di consultazioni elettorali europee, nazionali, regionali e delle province autonome, comunali.

In quest'ultimo caso, l'esenzione dall'Imposta di bollo si applica alle richieste di occupazione del suolo pubblico e alle relative autorizzazioni anche nell'ipotesi in cui tali atti siano rispettivamente presentati e rilasciati prima dell'inizio del c.d. "periodo elettorale", ancorché dispieghino i loro effetti durante il medesimo periodo elettorale.

## **"Beni significativi"**

### i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate alla luce dell'interpretazione autentica fornita dalla "Legge di bilancio 2018"

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 15/E del 12 luglio 2018, ha fornito chiarimenti in ordine alla disciplina dei c.d. "beni significativi" di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), della Legge n. 488/99 e al Decreto Mef 29 dicembre 1999, oggetto della norma di interpretazione autentica introdotta dall'art. 1, comma 19, della Legge n. 205/17 (di seguito "Legge di bilancio 2018", vedi *Entilocalinews n. 1 del 2*

*gennaio 2018*), con la quale è stato specificato il criterio in base al quale le componenti o le parti staccate assumono rilevanza ai fini della determinazione del valore dei "beni significativi" e sono state indicate le modalità di determinazione di detto valore.

La Circolare riesamina in primo luogo il trattamento fiscale dei "beni significativi" impiegati per la realizzazione di

interventi di recupero del patrimonio edilizio, e poi commenta le novità apportate dalla norma di interpretazione autentica,

Ricordiamo peraltro in questa sede che l'art. 7 comma 1, lett. b), della Legge n. 488/99, e quindi anche la norma interpretativa e la Circolare n. 15/E in commento (a cui si rinvia), riguardano soltanto gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata; pertanto, la categoria dei "*beni significativi*" – individuati dal Dm. Mef 29 dicembre

1999 – non risulta di interesse per gli Enti Locali che realizzano interventi su patrimonio immobiliare pubblico.

”

Art. 7, c. 1, lett. b),  
Legge n. 488/99 riguarda solo  
interventi di recupero del patrimonio  
edilizio realizzati su fabbricati a prevalente  
destinazione abitativa privata

# GLI APPROFONDIMENTI

## Fatturazione elettronica e Società pubbliche il quadro dei nuovi obblighi



della **Dott.ssa Federica Giglioli** - Consulente di Enti Pubblici, Enti Locali ed Amministrazioni pubbliche, Pubblicista

La “Legge di bilancio 2018” (Legge n. 205/17), all’art. 1, comma 917, ha previsto l’introduzione anticipata della fatturazione elettronica a decorrere dal 1° luglio 2018 per le fatture relative a:

- a) cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori;
- b) prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontrattenti della filiera delle imprese, nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con una Amministrazione pubblica.

Successivamente il Dl. 28 giugno 2018, n. 79, pubblicato in G.U. n. 148 dello stesso giorno ed in vigore dal 29 giugno 2018, è intervenuto sul predetto comma 917, rinviando al 1° gennaio 2019 l’obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione da parte degli esercenti gli impianti di distribuzione stradale.

Mentre resta invariata la data del 1° luglio 2018 per l’obbligo di fatturazione elettronica nell’ambito della filiera delle imprese di un contratto di appalto.

Come riportato nelle schede di lettura del Servizio Studi di Camera e Senato alla Legge n. 205/17, “*ai fini della norma in esame per ‘filiera di imprese’ si intende l’insieme di soggetti, destinatari della normativa sul ‘Piano straordinario contro le mafie’ (di cui all’art. 3 della Legge n. 136/10), che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l’importo dei relativi contratti o*

*dei subcontratti*”.

In proposito, si ricorda che la fatturazione elettronica è stata introdotta per la prima volta dalla “Legge Finanziaria 2008” (Legge n. 244/07, art. 1, commi 209-214, come modificati dal Dl. n. 201/11) nei rapporti economici tra Pubblica Amministrazione e fornitori, in un’ottica di trasparenza, monitoraggio e rendicontazione della spesa pubblica.

Con Dm. n. 55 del 3 aprile 2013 sono state stabilite le date di decorrenza dell’obbligo di fatturazione elettronica per classi di Pubbliche Amministrazioni, che per le Amministrazioni locali era stato inizialmente previsto dal 6 giugno 2015 e poi anticipato al 31 marzo 2015 dal Dl. n. 66/14.

Di fatto, la norma in commento - comma 917 - estende alla filiera delle imprese di un contratto di appalto l’obbligo di fatturazione elettronica già previsto ed efficace nel rapporto a “monte” tra il contraente principale e la P.A. Infatti, come chiarito dalla recente Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 13 del 2 luglio 2018 (*vedi commento all’interno della presente Rivista*), deve escludersi che l’obbligo di fatturazione elettronica si estenda anche ai rapporti in cui a monte della filiere contrattuale non vi sia un soggetto qualificabile come P.A., per esempio una Società pubblica comunque obbligata all’applicazione del “Codice dei Contratti”.

Al riguardo, il Dipartimento delle Finanze e il Dipartimento della Funzione pubblica, con la Circolare n. 1 del 9 marzo 2015, hanno chiarito che le P.A. destinatarie di fatturazione elettronica sono:

- i soggetti di cui all’art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> L’art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, riporta che “per Amministrazioni pubbliche si intendono tutte le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli Istituti e Scuole di ogni ordine e grado e le Istituzioni educative, le Aziende ed Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro Consorzi e Associazioni, le Istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro Associazioni, tutti gli Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le Amministrazioni, le Aziende e gli Enti del Servizio sanitario nazionale l’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche Amministrazioni (Aran) e le Agenzie di cui al Dlgs. n. 300/99. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente Decreto continuano ad applicarsi anche al Coni”.



- i soggetti di cui all'Elenco Istat ai sensi dell'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/09<sup>2</sup>;
- le Amministrazioni autonome.

Pertanto, alla luce di quanto sopra, è necessario fornire alcuni chiarimenti con riferimento alle Società pubbliche:

- queste sono tenute all'applicazione del "Codice dei Contratti" qualora rientrino nella definizione di "Amministrazioni aggiudicatrici" ai sensi dell'art. 3 del Dlgs. n. 50/16 o siano Società "in house" ai sensi dell'art. 16 del Dlgs. n. 175/16, per espressa previsione contenuta nel comma 7 dello stesso articolo. Ciò comporta che le stesse, in qualità di stazioni appaltanti, sono assoggettate anche alla disciplina della tracciabilità dei flussi finanziari di

cui all'art. 3 della Legge n. 136/10, con ciò che ne deriva in termini di gestione dei Cig e Cup;

- queste non rientrano nella definizione di P.A., come fornita dalla Circolare ministeriale n. 1 del 9 marzo 2015, e quindi attualmente non destinatarie della fatturazione elettronica. Da ciò ne consegue che, anche nel caso in cui le Società pubbliche siano qualificabili come stazioni appaltanti e quindi soggette, sia al "Codice dei Contratti", sia alla tracciabilità dei flussi finanziari, né il rapporto a monte del contratto di appalto, né tutti i rapporti a valle, siano essi subappalti o subcontratti, ad oggi non soggiacciono ancora all'obbligo di fatturazione elettronica.

<sup>2</sup> L'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/09 riporta che "per Amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli Enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'Elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (Istat) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella G.U. della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli Enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Ue, le Autorità indipendenti e, comunque, le Amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, e s.m.".

## La cessazione ex "Tusp" delle Società pubbliche soggette a processi di razionalizzazione e revisione da parte dei Comuni è senza agevolazioni fiscali



**del Dott. Nicola Tonveronachi** - Dottore commercialista e Revisore Enti pubblici, Consulente e formatore Enti Pubblici e Società partecipate, Pubblicista

**del Dott. Andrea Mazullo** - Dottore commercialista e Coordinatore della Commissione Management delle Aziende Partecipate Pubbliche ODCEC Roma. Esperto di Finanza Locale e Professore a contratto in Programmazione e Controllo nella PA c/o Università di Cassino e del Lazio Meridionale

Lo scioglimento di Società pubbliche disposto ai sensi dell'art. 20 del Dlgs. n. 175/16 ("Testo unico delle Società a partecipazione pubblica" – "Tusp") non beneficia dell'esenzione fiscale Ires ed Irap se deliberato dopo il 6 maggio 2016. E' quanto sostiene l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'Istanza di Interpello n. 912-33/2018 emanata dalla Direzione regionale Umbria su quesito posto da una Società pubblica di gestione del "Servizio idrico integrato" in procinto di essere sciolta dai soci pubblici.

Più nel dettaglio, si ricorda che l'art. 1, comma 568-bis, Legge n. 147/13, in vigore dal 1° gennaio 2014, al fine di agevolare anche fiscalmente la cessazione delle Società

partecipate pubbliche, dispone che allo scioglimento della Società, Consorzio o Azienda speciale controllata direttamente o indirettamente dalle Pubbliche Amministrazioni locali indicate nell'Elenco di cui all'art. 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, si applichi l'esenzione da imposizione fiscale, incluse le Imposte sui redditi e l'Irap, ad eccezione dell'Iva, mentre per le Imposte di registro, ipotecarie e catastali è prevista la misura fissa. Tutto ciò a condizione che lo scioglimento sia in corso ovvero sia deliberato non oltre 24 mesi dalla data di entrata in vigore della disposizione (introdotta nella "Legge di stabilità 2014" in sede di conversione del Dl. 6 marzo 2014,

n. 16, avvenuta con Legge 2 maggio 2014, n. 68, entrata in vigore il 5 maggio 2014), e dunque entro lo scorso 5 maggio 2016.

Successivamente, l'art. 1, comma 614, della Legge n. 190/14 ha disposto che *"le disposizioni del comma 568-bis dell'art. 1 della Legge n. 147 del 2013 si applicano anche agli atti finalizzati all'attuazione dei predetti piani operativi deliberati entro il 31 dicembre 2015"*.

In ultimo, con l'entrata in vigore, in data 23 settembre 2016, del *"Testo unico sulle Società a partecipazione pubblica"* (cosiddetto *"Tusp"*), contenuto nel Dlgs. n. 175/16, il sopra citato comma 568-bis contenente le agevolazioni fiscali per lo scioglimento delle partecipate pubbliche (Società, Consorzi, Aziende speciali), è stato richiamato, una prima volta direttamente, dall'art. 20, comma 6, del *"Tusp"*, rubricato *"Razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche"* (*"Resta ferma la disposizione dell'art. 1, comma 568-bis, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147"*), ed una seconda indirettamente, dall'art. 24, comma 8, del *"Tusp"*, intitolato *"Revisione straordinaria delle partecipazioni"* (*"Per l'attuazione dei provvedimenti di cui al comma 1, si applica l'art. 1, commi 613 e 614, della Legge n. 190/14"*).

In altre parole, il *"Tusp"* ha tentato di mantenere in vigore le agevolazioni fiscali a favore dello scioglimento delle Società pubbliche, ma si è *"dimenticato"* di estenderne l'applicazione anche alle operazioni di scioglimento successive a quelle indicate nella norma originaria (operazioni in corso ovvero deliberate non oltre 24 mesi dalla data di entrata in vigore della disposizione, quindi con scadenza ultima lo scorso 5 maggio 2016). Ed anche in sede di *"Correttivo"* approvato con il Dlgs. n. 100/17 nessun aggiustamento di questa stortura normativa è stato disposto. Ed ora di ciò – ovvero della impossibilità di usufruire dell'agevolazione in oggetto - la stessa Dre Umbria dell'Agenzia delle Entrate dà conto, tra l'altro richiamando l'Interrogazione parlamentare a risposta immediata n. 5-12294 del 27 settembre 2017 in Commissione Finanze della Came-

ra, avente ad oggetto una richiesta di chiarimenti proprio in merito alla questione interpretativa oggetto di Interpello – nella quale viene rappresentato, sulla base di quanto segnalato dall'Agenzia, che l'art. 20, comma 6, del Dlgs. n. 175/16, tenendo conto del suo tenore letterale, si limita *"a fare salvi gli effetti prodotti dalla norma agevolativa richiamata - applicabile alle operazioni di scioglimento delle Società deliberate entro e non oltre 24 mesi dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione, vale a dire entro il 5 maggio 2016 - senza per questo prevedere esplicitamente una proroga degli stessi effetti"*. Sulla base di tale indicazione, così come precisato nel testo dell'Interrogazione, la stessa Agenzia ha concluso che *"non sembra possibile applicare automaticamente anche ai casi di scioglimento previsti dalla nuova procedura introdotta dall'art. 20 del Dlgs. n. 175/16, le medesime agevolazioni fiscali previste dal citato comma 568-bis che restano limitate alle fattispecie in esso previste"*.

Ragione per cui, le operazioni di scioglimento che gli Enti Locali si apprestano a deliberare o hanno già deliberato dal 6 maggio 2016, anche alla luce dei nuovi obblighi di revisione delle loro partecipazioni, rischiano di diventare ancora meno *"digeribili"* da parte delle Amministrazioni locali e regionali per ragioni di eccessivo carico fiscale, soprattutto nei casi di reinternalizzazione dei servizi con in pancia patrimoni immobiliari da restituire al Comune (che glieli aveva in passato trasferiti) o comunque da far confluire per la prima volta nel bilancio comunale (se acquistati o costruiti dalle stesse Società pubbliche).

La soluzione a questo punto che rimane sul tavolo è di certo quella della modifica legislativa, che elimini qualunque riferimento temporale all'adozione della Delibera di scioglimento, così da rendere applicabili *"a regime"* le citate agevolazioni fiscali anche alle operazioni nate con l'entrata in vigore dell'art. 20 del *"Tusp"* sulle revisioni periodiche annuali delle partecipazioni e dell'art. 24 del *"Tusp"* per la *"revisione straordinaria"* scaduta lo scorso 30 settembre 2017.

# QUESITI

## “Split payment” Professionisti

dopo l'abolizione un Ente Parco può accettare solo fatture ad esigibilità immediata ?



**del Dott. Francesco Vegni** - Consulente in materia di fiscalità erariale di Amministrazioni e Enti Pubblici, Pubblicistanisetta

*“Il Dl. n. 87/2018 che abolisce la ‘scissione dei pagamenti’ per le fatture dei Professionisti dal 14 luglio 2018 pone l’attenzione sul tipo di Cliente a cui il Professionista deve fatturare poiché lo stesso dovrà versare l’Imposta al momento dell’emissione del documento ovvero al momento del pagamento da parte del committente.*

*Per un Ente Parco, non ricompreso nell’art. 6, comma 5, del Dpr. n. 633/72, quale è il ragionamento da seguire ? Eravamo stati inizialmente esclusi dall’applicazione dello ‘split payment’ proprio in forza del fatto che non eravamo compresi tra i soggetti nei confronti dei quali è possibile emettere fatture con Iva ad esigibilità differita (di cui al citato art. 6, comma 5, del Dpr. n. 633/72). Pertanto, noi come possiamo accettare fatture dai professionisti? Solo con Iva ad esigibilità immediata ?”*

SÌ   NO

Dal 1° luglio 2017 l’Ente Parco è soggetto, salvo esclusioni lato fornitore, a “split payment”. Dal 15 luglio 2018, per effetto dell’art. 12 del “Decreto Dignità”, lo “split payment” non si applica più, come noto, alle fatture emesse dai Professionisti, che dovranno quindi tornare al regime ordinario nei confronti di tutti i committenti.

Per l’Ente Parco il regime ordinario, non essendo ricompreso nell’art. 6, comma 5, del Dpr. n. 633/72, è l’Iva ad esigibilità immediata (ricordiamo che per chi invece è compreso in tale norma - es. gli Enti Locali - il regime ordinario era, prima dell’avvento dello “split payment” ed ancora oggi per i fornitori esclusi da “split payment”, tra cui adesso i Professionisti, l’Iva ad esigibilità differita; pertanto, l’eventuale dicitura da riportare in fattura da parte dei Professionisti in tale caso è “Iva ad esigibilità immediata”,

ma soltanto laddove non si voglia applicare il regime ordinario ad esigibilità differita).

Pertanto, se un Professionista emette fattura ad un Ente Parco dal 15 luglio 2018, in regime ordinario obbligatoriamente, dovrà liquidare l’Iva a debito nel periodo di emissione della fattura, a prescindere da quando la incassa.

Rammentiamo peraltro che, trattandosi di prestazioni di servizio, gli artt. 6 e 21 del Dpr. n. 633/72 prevedono come momento impositivo, ossia di emissione della fattura, la data di pagamento, quindi accordandosi con l’Ente, il professionista può evitare di anticipare l’Iva all’Erario.

In sintesi, possiamo riassumere quanto segue.

Quando dal 1° luglio 2017 è stato esteso (lato committenti) lo “split payment” a nuovi soggetti oltre a quelli rientranti nell’art. 6, comma 5, del Dpr. n. 633/72, la data ha coin-

ciso con l'estensione dello "split payment" (lato fornitori) ai Professionisti.

Dal momento che dal 15 luglio 2018 ai Professionisti non applica più lo "split payment", questi si troveranno di fronte a 2 diverse situazioni:

- per le fatture emesse a soggetti diversi da quelli di cui all'art. 6, comma 5, Dpr. n. 633/72 (es. Società pubbliche, Enti Parco, Ersu, ecc.) dovranno emettere di nuovo fatture con Iva ad esigibilità immediata, elettroniche solo se i committenti sono nell'Indice Ipa, altrimenti cartacee,

e comunque elettroniche per tutti i committenti dal 1° gennaio 2019. In tal caso, per i committenti non iscritti all'Indice Ipa i Professionisti potranno, se vogliono, emettere fattura pro-forma cartacea fino a fine 2018;

- per le fatture emesse a soggetti di cui all'art. 6, comma 5, Dpr. n. 633/72 (es. Comuni, Province, Asl, Scuole, ecc.) dovranno emettere fatture elettroniche con Iva ad esigibilità differita, salvo che sulla fattura non sia scritto espressamente "Iva ad esigibilità immediata".

## Fatture elettroniche per fornitura di energia elettrica in regime di "maggior tutela" possono essere accettate anche in assenza del Cig ?



**del Dott. Gabriele Nardi** - *Dottore in Economia aziendale, Esperto di Enti Locali e Amministrazioni Pubbliche*

**del Dott. Giuseppe Vanni** - *Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali*

*"Abbiamo rifiutato delle fatture elettroniche Enel 'Servizio di maggior tutela' perché non riportavano il Cig. Enel ha risposto dicendo che in regime di 'maggior tutela' sono esonerati dall'obbligo di riportare il Cig nelle fatture. In questo caso, possiamo accettare la fattura anche in mancanza di Cig ?"*

SÌ  NO

In linea generale, ai sensi dell'art. 3, comma 5, della Legge n. 136/10, "ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, gli strumenti di pagamento devono riportare, in relazione a ciascuna transazione posta in essere dalla stazione appaltante (...), il Codice identificativo di gara (Cig), attribuito dall'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture su richiesta della stazione appaltante". Inoltre, secondo quanto disposto dall'art. 1, della citata Legge n. 136/10, "gli appaltatori (...) a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici devono utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali, accessi presso banche o presso la Società Poste italiane Spa, dedicati, anche non in via esclusiva, (...) alle commesse pubbliche". Per quanto concerne l'inserimento del Cig all'interno della fattura elettronica, l'art. 25, comma 2, del Dl. n. 66/14, di-

sponde che "le fatture elettroniche emesse verso le stesse Pubbliche Amministrazioni riportano (...) il Codice identificativo gara, tranne i casi di esclusione dell'indicazione dello stesso nelle transazioni finanziarie così come previsto dalla Determinazione dell'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori e servizi e forniture 7 luglio 2011 n. 4, e i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità di cui alla Legge n. 136/10".

La sopra citata Determinazione Avcp, modificata dalla Delibera Anac 31 maggio 2017, n. 556, al paragrafo 1, rubricato "Le finalità della Legge n. 136/10", ha precisato che "i flussi finanziari collegati ad un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture, debbano essere tracciati, in modo tale che ogni incasso e pagamento possa essere controllato ex post".

Nello specifico, venendo al caso oggetto del quesito, la fornitura di energia elettrica erogata in regime di pubblico servizio di “*maggior tutela*” ha luogo solamente nei casi in cui l’utente non abbia scelto un fornitore nel “*mercato libero*”. Nel caso degli Enti pubblici, può avvenire, a titolo esemplificativo, quando, alla scadenza di una Convenzione Consip, non si è proceduto ad aderire a quella successiva. In tali casi, i Pod contenuti nella vecchia Convenzione verranno automaticamente trasmessi ai soggetti preposti all’erogazione del servizio in regime di “*maggior tutela*”. Per il passaggio al mercato di “*maggior tutela*” non ha luogo una procedura di gara. Quindi, non occorre che l’Ente proceda all’acquisizione del relativo Cig.

Inoltre, la Determinazione Avcp, modificata dalla Delibera Anac 31 maggio 2017, n. 556, al paragrafo 6.2, prevede, che “*ai sensi del comma 3, dell’art. 3, della Legge n.*

*136/10, possono essere eseguiti con strumenti diversi dal bonifico i pagamenti per (...) gestori e fornitori di pubblici servizi (per energia elettrica, telefonia, ecc). Tali pagamenti devono essere obbligatoriamente documentati e, comunque, effettuati con modalità idonee a consentire la piena tracciabilità delle transazioni finanziarie (...), senza l’indicazione del Cig/Cup”. Concetto ripreso anche dalla “*Faq*” Anac sulla tracciabilità dei flussi finanziari n. A33.*

Pertanto, le fatture riguardanti l’erogazione di energia elettrica in regime di mercato di “*maggior tutela*”, non necessitano dell’inserimento del Cig all’interno del documento, e neppure è essenziale inserirlo al momento del pagamento della stessa, sia che esso avvenga tramite bonifico bancario che con altri strumenti (ad esempio tramite “*Sdd*”), purché il pagamento sia effettuato a valere su un conto corrente dedicato.

# LA GIURISPRUDENZA

## Iva

recuperabile l'Imposta su investimenti immobiliari sostenuti da Enti pubblici anche se la destinazione iniziale non è commerciale



del Dott. Francesco Vegni - Consulente in materia di fiscalità erariale di Amministrazioni e Enti Pubblici, Pubblicista

### Sentenza Corte di Giustizia europea del 25 luglio 2018 - causa C-140/17

E' possibile da parte di Ente pubblico recuperare in detrazione l'Iva versata per un investimento immobiliare inizialmente destinato ad una attività non commerciale qualora successivamente venga modificata la destinazione d'uso del bene e quindi venga assunta la qualità di soggetto passivo al momento dell'operazione attiva imponibile.

E' quanto sancito dalla Corte di Giustizia Ue, con la Sentenza in commento, in cui la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione degli artt. 167, 168 e 184, della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, nonché del Principio di neutralità dell'Iva. La controversia riguardava l'Amministrazione fiscale polacca ed un Comune polacco in merito alla decisione di negare a quest'ultimo la rettifica della detrazione dell'Iva pagata a monte per un bene d'investimento immobiliare adibito, in un primo tempo, a un'attività esente Iva (intesa come "fuori campo", nella terminologia comunitaria) e, successivamente, anche ad un'attività imponibile.

#### Contesto normativo

La Corte di Giustizia Ue ha richiamato inizialmente una serie di norme della Direttiva 2006/112 sulla soggettività passiva Iva dei Comuni e sul diritto alla detrazione dell'Imposta.

L'art. 2, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112, così dispone: "sono soggette all'Iva le operazioni seguenti: (...) c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale".

Ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, "si considera 'soggetto passivo' chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera 'attività economica' ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

L'art. 13, paragrafo 1, stabilisce che "gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri Enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali Enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza (...)".

L'art. 63 prevede che "il fatto generatore dell'Imposta si verifica e l'Imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi".

Ciò premesso, la Corte ha esaminato le norme in tema di detrazione dell'Iva.

In particolare, l'art. 167 stabilisce che "il diritto a detrazione sorge quando l'Imposta detraibile diventa esigibile",

mentre l'art. 168 prevede che, *“nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad Imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui realizza tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'Imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l'Iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo; (...)”*.

Ai sensi dell'art. 184, *“la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto”*, ed ai sensi dell'art. 185, paragrafo 1, *“la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla Dichiarazione dell'Iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo”*.

Gli artt. 187 e 189 contengono infine norme in materia di rettifica di beni d'investimento, relative in particolare al periodo di rettifica applicabile ai beni d'investimento immobiliari.

Vengono poi richiamate alcune disposizioni normative Iva del diritto polacco.

#### **Fattispecie concreta e questioni pregiudiziali**

Dall'anno 2005 il Comune polacco in questione è registrato come soggetto passivo ai fini dell'Iva.

Nel corso degli anni 2009 e 2010 il Comune ha fatto costruire una *“Casa della cultura”*. Nell'ambito di tale costruzione ha acquistato beni e servizi per i quali lo stesso ha pagato l'Iva ai fornitori, senza portarla in detrazione. Una volta terminata la costruzione della *“Casa della cultura”*, nel 2010 la sua gestione è stata affidata a titolo gratuito al Centro culturale del Comune.

Nel corso del 2014 il Comune ha espresso la sua intenzione di trasferire detto immobile nel proprio patrimonio e di assumerne direttamente la gestione. Successivamente, esso ha inteso utilizzare la struttura, sia a titolo gratuito per le esigenze della collettività comunale, sia a titolo oneroso mediante locazione a scopi commerciali. In relazione a tale uso a pagamento, il Comune ha espressamente dichiarato la sua intenzione di emettere fatture comprensive di Iva.

Ad oggi, il Comune non ha ancora proceduto alla detrazione dell'Iva assolta per la realizzazione di tale investimento. Il Ministro delle Finanze polacco, intervenuto sulla questione con Decisione 28 maggio 2014, ha ritenuto che detto Comune non potesse beneficiare di una rettifica del diritto a detrazione dell'Iva, adducendo principalmente

che, avendo acquistato i beni e i servizi interessati al fine di concedere in uso l'immobile a titolo gratuito al Centro culturale, il Comune non aveva acquistato tale bene per lo svolgimento di un'attività economica e, pertanto, lo stesso non aveva agito in qualità di soggetto passivo ai fini dell'Iva.

Con Sentenza 18 novembre 2014, il Tribunale amministrativo ha accolto il ricorso presentato dal Comune avverso la Decisione 28 maggio 2014, affermando che l'iniziale utilizzo dei beni e dei servizi, da parte del soggetto passivo, finalizzato allo svolgimento di attività non soggette ad Iva, non lo avrebbe privato del diritto di detrarre, in un momento successivo, l'Imposta assolta a monte in caso di variazione della destinazione di detti prodotti e servizi e di un loro successivo utilizzo per operazioni imponibili. A tal riguardo, non poteva essere validamente opposto al Comune che, nella sua domanda da cui è scaturita la Decisione 28 maggio 2014, quando ha acquistato l'immobile esso non abbia espressamente dichiarato la sua intenzione di utilizzarlo nell'ambito di un'attività economica.

Adito con ricorso per Cassazione proposto dal Ministro, il Giudice del rinvio (Corte suprema amministrativa della Polonia) ha verificato se, conformemente agli artt. 167, 168 e 184 della Direttiva 2006/112, un Comune possa vantare il diritto di detrarre, mediante rettifica, l'Iva assolta a monte sulle spese per investimenti, quando il bene d'investimento di cui trattasi sia stato inizialmente destinato a un'attività non soggetta ad Iva (nella fattispecie, nell'ambito dello svolgimento di compiti incombenti al Comune in quanto *“pubblica autorità”*, e successivamente anche per la realizzazione di operazioni imponibili).

A tal riguardo, il Giudice del rinvio ha ritenuto che, in base alla Sentenza 2 giugno 2005 (C-378/02, EU:C:2005:335), *“a tale questione si debba rispondere in senso negativo, dato che risulta da tale Sentenza che un Organismo di diritto pubblico che ha agito in quanto ‘pubblica autorità’ al momento dell'acquisto di un bene d'investimento, e non in qualità di soggetto passivo, non gode di alcun diritto a detrarre l'Iva assolta su tale bene, anche qualora, successivamente, detto Organismo abbia agito in quanto soggetto passivo”*.

Tuttavia, l'insegnamento che discende da tale richiamata Sentenza sarebbe diventato incerto dal momento che, con la sua Ordinanza 5 giugno 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750), la Corte avrebbe affermato che, *“nel caso in cui il Comune interessato avesse modificato la destinazione d'uso di un bene d'investimento immobiliare,*

*dato che detto bene è stato adibito, in un primo tempo, ad un uso che non dava diritto alla detrazione dell'Iva e, successivamente, ad un uso che vi dava diritto, una rettifica delle detrazioni era in linea di principio ammessa".*

A tal riguardo, occorrerebbe chiarire se sia rilevante il fatto che all'atto dell'acquisto del bene d'investimento il Comune abbia o meno espressamente dichiarato la sua intenzione di utilizzarlo in futuro anche per effettuare operazioni imponibili.

In assenza di una siffatta manifestazione di intenzione, si porrebbe altresì la questione se la veste nella quale l'Autorità pubblica ha agito debba essere valutata esclusivamente in base al primo utilizzo del bene d'investimento o se occorra tener conto anche di altri criteri.

Ciò considerato, la Corte suprema amministrativa ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia Ue le seguenti questioni pregiudiziali:

1.se, alla luce degli artt. 167, 168, 184 e ss. della Direttiva n. 2006/112 e del Principio di neutralità, un Comune abbia diritto a detrarre (mediante una rettifica) l'Iva pagata a monte, relativa alle sue spese d'investimento, qualora:

- nel periodo iniziale dopo la costruzione (l'acquisto), il bene d'investimento sia stato destinato ad un Settore di attività non assoggettato ad Imposta (nell'ambito dello svolgimento, da parte del Comune, di compiti di "pubblica autorità" nell'esercizio del potere di imperio che gli compete);
- la destinazione d'uso del bene d'investimento sia stata modificata ed il bene venga impiegato dal Comune anche per operazioni imponibili;

2.se ai fini della risposta alla questione di cui al punto 1, rilevi il fatto che, al momento della costruzione o dell'acquisto del bene d'investimento, non era stata espressamente manifestata, da parte del Comune, l'intenzione di destinare in futuro tale bene ad operazioni imponibili;

3.se, ai fini della risposta alla questione di cui al punto 1, rilevi il fatto che il bene d'investimento venga utilizzato tanto per operazioni imponibili quanto per quelle non soggette ad Iva (nello svolgimento, da parte del Comune, di compiti di "pubblica autorità"), e che non vi è possibilità di imputare oggettivamente le spese d'investimento concrete ad uno dei summenzionati gruppi di operazioni.

#### **Il giudizio della Corte Ue**

Con le sue 3 questioni, da esaminare congiuntamente, il Giudice del rinvio ha chiesto in sostanza se gli artt. 167, 168 e 184, della Direttiva 2006/112, nonché il Principio di

neutralità dell'Iva debbano essere interpretati nel senso che ostano a che un Ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica delle detrazioni dell'Iva assolta in relazione ad un bene d'investimento immobiliare in una fattispecie, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui, al momento dell'acquisto di tale bene, da un lato, quest'ultimo per sua natura poteva essere utilizzato sia per attività imponibili che per quelle non imponibili ma è stato utilizzato in un primo tempo per attività non imponibili e, dall'altro, tale Ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il suddetto bene a un'attività imponibile ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine.

Al fine di rispondere a tale questione, è stato ricordato che, "secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'Iva di cui sono debitori l'Iva dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del Sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa dell'Unione" (Sentenza 21 marzo 2018, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 37).

Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'Iva dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva "garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'Iva" (Sentenza 21 marzo 2018, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 38, e giurisprudenza ivi citata).

Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, "il diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 e seguenti della Direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le Imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte" (Sentenza 21 marzo 2018, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 39, e giurisprudenza ivi citata).

Le disposizioni dell'art. 187 della Direttiva 2006/112 riguardano "situazioni di rettifica di detrazioni, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui un bene d'investimento il cui uso non dà diritto a detrazione viene successivamente destinato ad un uso che vi dà diritto" (Ordinanza 5 giugno 2014, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 23, e giurisprudenza ivi citata).



Il meccanismo di rettifica delle detrazioni costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla Direttiva 2006/112, in quanto è inteso a garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale (Ordinanza 5 giugno 2014, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 24, e giurisprudenza ivi citata).

Il diritto alla detrazione dell'Iva è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (Sentenza 21 marzo 2018, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 40, e giurisprudenza ivi citata). Infatti, per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali, secondo costante giurisprudenza della Corte risulta dall'art. 168 della Direttiva 2006/112 che *"solo chi è soggetto passivo e agisce in quanto tale allorché acquista un bene ha diritto a detrarre e può detrarre l'Iva dovuta o assolta relativamente a tale bene se lo utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili"* (Sentenze 11 luglio 1991, C-97/90, EU:C:1991:315, punto 8, e 22 ottobre 2015, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).

Conformemente agli artt. 63 e 167 della Direttiva 2006/112, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'Imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione del bene (Sentenza 22 marzo 2012, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 36, e giurisprudenza ivi citata).

Tali Principi si applicano anche nel caso in cui il soggetto interessato sia un Ente di diritto pubblico che rivendica il diritto di rettifica delle detrazioni dell'Iva ai sensi degli artt. 184 e seguenti della Direttiva 2006/112 (Sentenza 2 giugno 2005, C-378/02, EU:C:2005:335, punto 39). Ne deriva che, quando un Ente pubblico - quale nel caso di specie il Comune polacco - al momento dell'acquisto di un bene d'investimento agisce in quanto *"pubblica autorità"*, ai sensi dell'art. 13, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112, e, di conseguenza, non in qualità di soggetto passivo, non gode in linea di principio di alcun diritto alla rettifica delle detrazioni relativamente a tale bene, anche qualora successivamente quest'ultimo sia adibito ad un'attività imponibile (Sentenza 2 giugno 2005, C-378/02, EU:C:2005:335, punto 44).

Secondo costante giurisprudenza della Corte, la questione se, all'atto della cessione di un bene al soggetto passivo, quest'ultimo abbia agito in quanto soggetto passivo, ossia ai fini di un'attività economica, costituisce una questione di fatto che spetta al Giudice del rinvio esaminare alla luce dell'insieme dei dati del caso di specie, tra i quali figurano la natura dei beni considerati e il periodo di tem-

po intercorso tra l'acquisto dei beni e il loro impiego ai fini delle attività economiche del soggetto passivo (Sentenze 11 luglio 1991, C-97/90, EU:C:1991:315, punto 21, e 22 ottobre 2015, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 21).

Tale esame è volto a verificare se il soggetto passivo abbia acquistato o fabbricato i beni d'investimento di cui trattasi con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, sicché ha agito in quanto soggetto passivo ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112 (Sentenza 22 ottobre 2015, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 20).

Nel caso di specie, se la normativa nazionale applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale prevede, per i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo di rettifica di 5 oppure di 10 anni, a decorrere dall'inizio dell'uso del bene di cui trattasi, risulta dalle constatazioni del Giudice del rinvio che la domanda del Comune è stata presentata 4 anni dopo l'inizio dell'uso dell'immobile da parte del Centro culturale comunale a cui è stata affidata la gestione a titolo gratuito.

Inoltre, e con riserva di verifica da parte del Giudice del rinvio, è pacifico che, nel caso di specie, il Comune, all'atto dell'acquisto del bene d'investimento immobiliare oggetto del procedimento principale, ha agito alle stesse condizioni previste per un soggetto privato che intende far costruire un immobile, senza ricorrere a tal fine all'esercizio dei poteri pubblici. Ne consegue, conformemente all'art. 13, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112 e alla relativa giurisprudenza, che il Comune, quando ha acquistato il bene immobiliare di cui trattasi, non ha agito in qualità di *"pubblica autorità"*.

Di conseguenza, la fattispecie di cui al procedimento principale si distingue da quella che ha dato luogo alla Sentenza 2 giugno 2005 (C-378/02, EU:C:2005:335), in cui l'Ente pubblico in questione aveva acquisito il bene d'investimento in veste di *"pubblica autorità"*, ai sensi dell'art. 13, paragrafo 1, e, pertanto, non in qualità di soggetto passivo.

Un altro elemento che caratterizza la fattispecie di cui trattasi nel procedimento principale da quella che ha dato luogo a tale Sentenza risiede nel fatto che, nel caso di specie il Comune, quando nel 2010 ha acquistato il bene d'investimento immobiliare, era già stato registrato sin dal 2005 come soggetto passivo ai fini dell'Iva.

Inoltre, la fattispecie di cui trattasi nel procedimento principale si distingue da quella che ha dato luogo alla Sentenza 30 marzo 2006 (C-184/04, EU:C:2006:214), in cui

è pacifico che la Città finlandese interessata, al momento dell'acquisto di immobili, aveva agito in qualità di soggetto passivo, dato che tali acquisti erano stati effettuati ai fini di un'attività economica, ossia la locazione degli immobili oggetto di tali acquisti.

Del pari, la fattispecie di cui trattasi nel procedimento principale è diversa da quella della Causa che ha dato luogo all'Ordinanza 5 giugno 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750), poiché, come risulta dal punto 11 di detta Ordinanza, al momento della cessione dell'immobile interessato, il Comune di cui trattasi aveva agito in qualità di soggetto passivo, avendo il Giudice del rinvio rilevato che già nel corso dei lavori di costruzione dell'immobile detto Comune aveva espressamente dichiarato di voler concedere in locazione l'immobile a una società di diritto commerciale che gli avrebbe versato un canone.

Per contro, nel procedimento principale oggetto della Sentenza in commento, è solo dopo la cessione dell'immobile di cui trattasi che il Comune ha espresso la propria intenzione di volerlo concedere in locazione a fini commerciali. Tuttavia, *“se una dichiarazione inequivocabile ed espresa dell'intenzione di destinare il bene a un uso per finalità di carattere economico al momento del suo acquisto può essere sufficiente per concludere che il bene è stato acquistato dal soggetto passivo che agisce in quanto tale, l'assenza di una dichiarazione di tal genere non esclude che un'intenzione siffatta possa risultare in modo implicito”*.

È vero che, nel caso di specie, al momento della cessione del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale, l'unica intenzione espressa dal Comune era quella di destinare detto bene ad uso pubblico come *“Casa della cultura”*. Sebbene tale intenzione si sia poi concretizzata nella messa a disposizione a titolo gratuito di tale bene a favore del Centro culturale comunale, resta il fatto che la suddetta destinazione non escludeva di per sé un utilizzo di detto bene, almeno in parte, a fini economici, ad esempio nell'ambito di un'operazione di locazione.

In tal senso, la natura del bene che, secondo la giurisprudenza della Corte citata al punto 38 della presente Sentenza, è un elemento che deve essere preso in considerazione al fine di stabilire se, nel momento in cui il bene immobile gli è stato ceduto, il soggetto passivo abbia agito in quanto tale, denota che il Comune ha inteso agire in qualità di soggetto passivo.

Analogamente, il fatto che, ben prima della fornitura e dell'acquisto del bene immobile di cui trattasi nel proce-

dimento principale, il Comune fosse già registrato come soggetto passivo ai fini dell'Iva, costituisce un indizio in tal senso. Per contro, *“di per sé è irrilevante che il bene interessato non sia stato da subito utilizzato per operazioni imponibili, dal momento che l'uso che si fa del bene determina solo l'entità della detrazione iniziale o della eventuale rettifica successiva ma non l'insorgenza del diritto alla detrazione”* (Sentenza 30 marzo 2006, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 39).

Pertanto, sebbene, nell'ambito della sua prima questione, il Giudice del rinvio abbia fatto riferimento al fatto che l'utilizzo iniziale del bene immobile sia avvenuto *“nell'ambito dello svolgimento, da parte del Comune, di compiti di ‘pubblica autorità’ nell'esercizio del potere di imperio che gli compete”*, tale circostanza, anche supponendo che sia accertata (il che è stato contestato dal Comune), non incide sulla questione, distinta, se, nel momento in cui esso ha acquistato il bene, detta *“pubblica autorità”* abbia agito in quanto soggetto passivo, accordandogli pertanto un diritto alla detrazione per tale bene, ma costituisce un indizio che il Comune non ha agito in qualità di soggetto passivo. In una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, in cui, *“al momento dell'acquisto di un bene d'investimento immobiliare che, per sua natura, può essere utilizzato sia per attività imponibili che per attività non imponibili, un Ente pubblico avente già la qualità di soggetto passivo non ha espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il bene ad un'attività imponibile, ma non ha neppure escluso che tale bene sia utilizzato per un siffatto fine, un iniziale utilizzo di tale bene per attività non imponibili non impedisce di dichiarare, a conclusione dell'esame di tutti i fatti - esame che spetta al Giudice del rinvio effettuare, come ricordato al punto 38 della presente Sentenza - che è soddisfatta la condizione prevista dall'art. 168 della Direttiva 2006/112, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui ha acquistato il bene di cui trattasi”*.

A tal proposito, come parimenti osservato dall'Avvocato generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, la verifica, in ogni caso di specie, che tale condizione sia soddisfatta deve essere effettuata sulla base di un'ampia accezione della nozione di acquisto *“in qualità di soggetto passivo”*. Infatti, *“l'ampiezza di una tale accezione è necessaria in considerazione della finalità del regime delle detrazioni e, quindi, delle rettifiche”* che, come ricordato ai punti da 29 a 31 della Sentenza in commento, consiste nel *“garanti-*

*re la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, principio dal quale risulta che, di norma, ogni operatore deve poter esercitare immediatamente il proprio diritto alla detrazione per tutte le Imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte, mentre l'esattezza delle detrazioni può, se del caso, essere assicurata mediante una rettifica".*

Infine, è irrilevante, ai fini dell'esame della condizione prevista dall'art. 168 della Direttiva n. 2006/112 in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui acquista un bene, il fatto che sia difficile, o addirittura impossibile, ripartire oggettivamente le spese d'investimento concrete tra operazioni imponibili e operazioni non imponibili.

Tale ripartizione è specificamente disciplinata dalle norme relative al pro-rata di detrazione (o percentuale di ripartizione delle spese "promiscue") di cui agli artt. da 173 a 175 della Direttiva 2006/112. Il calcolo di un pro-rata di detrazione per determinare l'importo dell'Iva detraibile, in linea di principio, è riservato unicamente ai beni e ai servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto a detrazione (Sentenza 14 dicembre 2016, C-378/15, EU:C:2016:950, punto 34).

Inoltre, la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'Iva pagata a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra nel potere

discrezionale degli Stati membri, i quali, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'impianto sistematico di tale Direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste 2 attività (Sentenza 6 settembre 2012, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 42).

Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che gli artt. 167, 168 e 184 della Direttiva n. 2006/112, nonché il Principio di neutralità dell'Iva, devono essere interpretati nel senso che "non ostano a che un Ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica delle detrazioni dell'Iva assolta in relazione a un bene d'investimento immobiliare in una fattispecie, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui, al momento dell'acquisto di tale bene, da un lato, quest'ultimo, per sua natura, poteva essere utilizzato sia per attività imponibili che per quelle non imponibili ma è stato utilizzato, in un primo tempo, per attività non imponibili e, dall'altro, tale Ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il suddetto bene a un'attività imponibile ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine, purché risulti dall'esame di tutte le circostanze di fatto, esame che spetta al Giudice nazionale effettuare, che è soddisfatta la condizione prevista dall'art. 168 della Direttiva 2006/112, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui ha effettuato detto acquisto".

**Epap****è legittima l'applicazione del contributo integrativo al 4% anche per prestazioni dei Professionisti alla Pubblica Amministrazione**

**dell'Avv. Carolina Vallini** - Esperta in materie giuridiche applicate alle Amministrazioni pubbliche

**Consiglio di Stato - Sentenza n. 4062 del 3 luglio 2018**

Nella Sentenza in epigrafe indicata, i Giudici hanno respinto il ricorso presentato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze contro la Sentenza che accoglieva il ricorso avanzato dall'Ente di previdenza pluricategoriale per Attuari, Chimici, Geologi, Dottori Agronomi e Dottori Forestali, contro la Nota dei Ministeri vigilanti che bocciava l'incremento del contributo integrativo dal 2% al 4% nel caso in cui il committente fosse una Pubblica Amministrazione. Il punto focale della questione controversa in esame coincide con l'interpretazione da dare all'art. 8, comma 3, del Dlgs. n. 103/96, così come modificato dalla Legge n. 133/11, laddove, dopo aver previsto che la misura del contributo integrativo a carico di coloro che si avvalgono delle attività professionali degli iscritti è fissata in una misura percentuale (rispetto al fatturato lordo) non inferiore al 2% e non superiore al 5%, dispone che, *"al fine di migliorare i trattamenti pensionistici degli iscritti alle casse o enti di cui al presente Decreto legislativo e a quelli di cui al Dlgs. n. 509/94, che adottano il sistema di calcolo contributivo è riconosciuta la facoltà di destinare parte del contributo integrativo all'incremento dei montanti individuali, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica garantendo l'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario delle casse e degli enti medesimi"*.

La c.d. *"clausola di invarianza"* contenuta nella sopra citata disposizione individua, come limite all'intervento regolamentare dell'Ente pluricategoriale, la condizione che esso si attui *"senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica"*. Secondo i Giudici, occorre stabilire se essa attenga al potere di modificare la misura del contributo integrativo, la cui percentuale massima è stata elevata, con la modifica

regolamentare sottoposta all'approvazione del Ministero del Lavoro vigilante, dal 2% al 4%, come consentito dalla novella legislativa, ovvero ai criteri di destinazione del medesimo contributo integrativo così come fissati in sede regolamentare dall'Ente previdenziale, laddove in particolare si estrinsechi nell'esercizio della facoltà, contemplata dalla medesima disposizione, di *"destinare parte del contributo integrativo all'incremento dei montanti individuali"*, *"al fine di migliorare i trattamenti pensionistici degli iscritti"*. Infatti, i Giudici osservano che, nel primo caso, potrà ragionevolmente sostenersi che il suddetto aumento, per sé considerato ed a prescindere dalla finalità cui lo stesso è destinato, non può ridondare in corrispondenti incrementi degli oneri finanziari della Pubblica Amministrazione (complessivamente considerata, quindi comprensiva delle singole Amministrazioni che si avvalgono delle prestazioni professionali degli iscritti alla Cassa), mentre, nel secondo caso, dovrà ritenersi che il suddetto limite attiene direttamente all'esercizio della facoltà di destinazione (e non all'aumento in sé del contributo integrativo), ponendosi quindi *"a valle"* del potere di incremento (e degli oneri che esso comporta per le Amministrazioni committenti). I Giudici sostengono l'esattezza della seconda soluzione interpretativa e, conseguentemente, affermano l'illegittimità della Nota in questione, che si fonda sulla soluzione opposta. Tuttavia, i Giudici rilevano che il Legislatore usa ellitticamente la frase *"senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica"* per significare *"che l'Amministrazione deve provvedere attingendo alle 'ordinarie' risorse finanziarie, umane e materiali di cui può disporre a legislazione vigente"*. Quindi la disposizione, nel contesto in cui si colloca, non preclude la spesa *"nuova"* solo perché

non precedentemente sostenuta o “*maggior*” solo perché di importo superiore alla precedente previsione (laddove prevista). In sostanza, anche le nuove spese per interventi riconosciuti meritevoli dal Legislatore sono possibili se e nei limiti in cui le risorse finanziarie ordinarie lo consentono e cioè se non viene alterato l’equilibrio finanziario pluriennale di parte corrente dell’Ente. Sta agli Amministratori che redigono la proposta di bilancio, ai Responsabili finanziari e ai Revisori dei conti che sulla proposta si esprimono, giustificare che l’esercizio del potere discrezionale di previsione della spesa non alteri l’equilibrio finanziario del bilancio, consolidando e realizzando le risorse delle quali possono disporre. In questo senso, i Giudici confermano che *“il criterio di invarianza degli oneri finanziari è fissato infatti con riguardo agli effetti complessivi della norma e non comporta ‘in sé’ la preclusione di un eventuale aggravio di spesa purché tale aggravio sia ‘neutralizzato’ nei termini sopra precisati, ‘dal momento che ben potrebbe un singolo aggravio di spesa trovare compensazione in altre disposizioni produttive di risparmi o di maggiori entrate”*. Se tale è la (condivisibile) interpretazione da dare alla clausola di invarianza finanziaria, è evidente che essa, con riferimento alla fattispecie in esame ed allo specifico contesto normativo in cui si colloca, non può che concretizzare un monito rivolto all’Organo di gestione dell’Ente pluricategoriale affinché, nel disciplinare le modalità di destinazione di parte del contributo integrativo ai montanti

individuali degli iscritti, adotti le opportune misure atte ad evitare che ne derivi l’alterazione degli equilibri finanziari del medesimo Ente.

La clausola in questione, per contro, non si presta a disciplinare (né, quindi, a limitare) gli effetti incrementativi nei confronti della spesa pubblica suscettibili di derivare dall’aumento della percentuale di commisurazione del contributo integrativo, nei casi in cui l’obbligo di corresponsione dello stesso faccia carico alle Amministrazioni che entrino in (episodico) rapporto contrattuale con il Professionista iscritto alla Cassa previdenziale. Infatti, in tal caso la salvaguardia degli equilibri di bilancio non fa carico (e, conseguentemente, non sarebbe pertinente al fine di garantirla la clausola di invarianza apposta dalla norma in esame, che a quelle Amministrazioni non si dirige) all’Ente previdenziale pluricategoriale ma alle Amministrazioni committenti, tenute al rispetto degli equilibri di bilancio sulla scorta di autonome disposizioni e specifici vincoli, propri del loro specifico ordinamento contabile-finanziario. In conclusione, in base a quanto sopra esposto, le Professioni istituite con il Dlgs. n. 103/96 hanno diritto ad applicare un contributo integrativo superiore al 2% a tutte le commesse, senza distinzione tra Pubblica Amministrazione e privato. Di conseguenza, è legittima l’applicazione del contributo integrativo al 4% anche per la Pubblica Amministrazione.

## **CHECK UP IVA E IRAP: IL CASO DEL MESE**

### **Comune di Francavilla al Mare (CH) - 26.000 abitanti circa**

Intervento *check-up* Irap su dipendenti in base alla deduzione del premio Inail e *check-up* Iva su Trasporto scolastico, servizio fino a quel momento non gestito in Iva ma oggettivamente rilevante, per il quale si è resa necessaria la sistemazione dei registri Iva sia lato acquisti che lato corrispettivi, generando un saldo complessivo a credito, con conseguente recupero fiscale immediato e indicazioni operative per la corretta gestione in futuro anche di tale servizio.

Accrescimento formativo dei dipendenti della Ragioneria e sensibilizzazione alle questioni fiscali degli altri dipendenti.

**Recupero Iva e Irap ottenuto: oltre 60.000 Euro**

Informazioni e chiarimenti possono essere richiesti a Centro Studi Enti Locali:

[sistemacheck-up@centrostudientilocali.it](mailto:sistemacheck-up@centrostudientilocali.it), 0571-469222-30.

# SCADENZARIO

**Martedì 31 Luglio****Presentazione Modelli "Intra 12"**

Scade in data odierna il termine per presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate, da parte degli Enti Locali che hanno assunto il ruolo di soggetti passivi Iva in base alle nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010 - recepenti i contenuti delle Direttive 2008/8/Ce del 12 febbraio 2008 e 2008/117/Ce del 16 dicembre 2008 - i nuovi Modelli "Intra 12" approvati dall'Agenzia con il Provvedimento 16 aprile 2010 per dichiarare gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti effettuati nel secondo mese precedente.

**Giovedì 16 Agosto \*\*****Versamento Iva su acquisti in ambito istituzionale**

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta sugli acquisti in "split payment" operati nel mese precedente in ambito istituzionale. Il versamento deve essere effettuato tramite Modello "F24EP", codice-tributo "620E" (oppure "6040" per chi utilizza il Modello "F24") istituito con la Risoluzione n. 12/E del 15 febbraio 2015 e non è compensabile con altri crediti.

**Versamento Iva mensile**

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta per il mese precedente, da effettuarsi tramite Modello "F24EP".

**Irap - Acconto mensile Amministrazioni dello Stato e Enti pubblici**

Deve essere versato entro oggi, da parte degli Organi e le Amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici, di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del Dlgs. n. 446/97, l'acconto mensile Irap, calcolato in base alle retribuzioni e compensi corrisposti nel mese precedente (art. 30, comma 5, Dlgs. n. 446/97; Dm. 2 novembre 1998). Il versamento deve essere operato telematicamente con Modello "F24EP".

**Ritenute alla fonte (Irpef ed Addizionale Irpef)**

Scade in data odierna il termine, per le Province, per i Comuni (tranne quelli con meno di 5.000 abitanti che non beneficino di trasferimenti statali) e per i Consorzi, Associazioni, Unioni di Comuni e Comunità montane con più di 10.000 abitanti, che non si avvalgono della possibilità di compensazione di cui all'art. 17 del Dlgs. n. 241/97, per il versamento tramite Modello "F24EP" delle ritenute alla fonte sui redditi soggetti a tale disciplina corrisposti nel mese precedente.



Venerdì 31 Agosto

## Presentazione Modelli “Intra 12”

Scade in data odierna il termine per presentare in via telematica all’Agenzia delle Entrate, da parte degli Enti Locali che hanno assunto il ruolo di soggetti passivi Iva in base alle nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010 - recepite i contenuti delle Direttive 2008/8/Ce del 12 febbraio 2008 e 2008/117/Ce del 16 dicembre 2008 - i nuovi Modelli “Intra 12” approvati dall’Agenzia con il Provvedimento 16 aprile 2010 per dichiarare gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti effettuati nel secondo mese precedente.

*(\*) Il termine e i versamenti in scadenza in un giorno festivo sono automaticamente prorogati al primo giorno feriale successivo.*

*(\*\*) Ricordiamo che l’art. 3-quater del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, rubricato “Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”, convertito con modificazioni dalla Legge n. 44 del 26 aprile 2012, pubblicata sulla G.U. n. 99 del 28 aprile 2012 – S.O. n. 85, ha disposto la proroga al 20 agosto delle scadenze fiscali ricadenti tra il 1° ed il 20 agosto di ogni anno senza alcuna maggiorazione.*



*Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.*



**CentroStudi®**  
EntiLocali

### **Centro Studi Enti Locali**

Via della Costituente, n. 15 - 56024 San Miniato (PI)  
Tel. 0571 469222 - 469230 - Fax. 0571 469237  
[segreteria.abbonamenti@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria.abbonamenti@centrostudientilocali.it)

Organismo accreditato da ACCREDIA



Azienda con sistema di gestione  
qualità UNI EN ISO 9001:2008  
certificato da Certiquality