

L'IVA NEGLI ENTI LOCALI E L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO DEI REVISORI

DALLA NORMA ALLA PRATICA : CHECK LIST E CONTROLLI

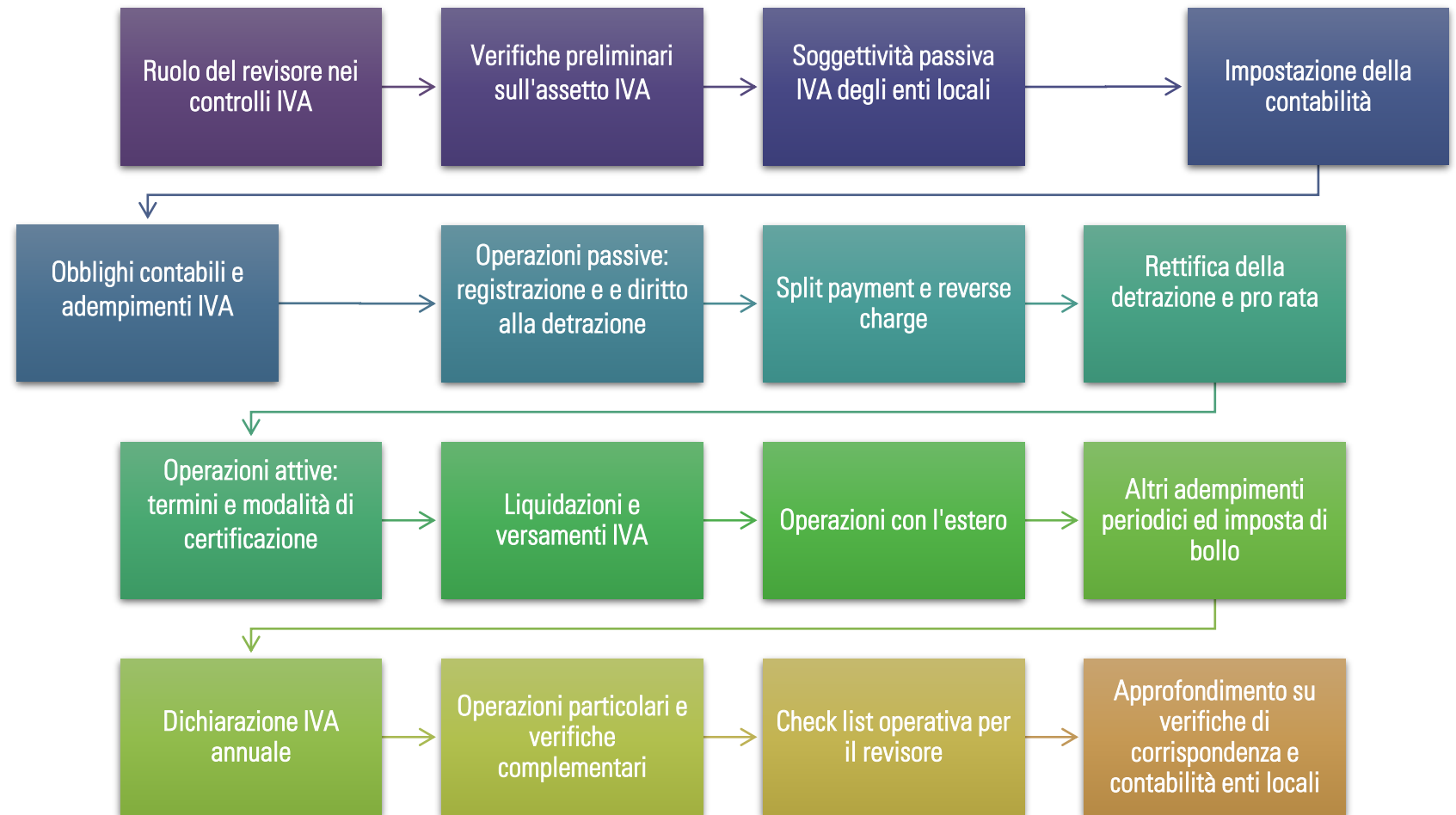
DOTT. MAURIZIO DELFINO – DOTT.SSA ELENA SALVIA



DELFINO & PARTNERS
SpA
SERVIZI E CONSULENZA PER LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE



INDICE DEI CONTENUTI



IL RUOLO DEL REVISORE ED I CONTROLLI IVA

FUNZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE

- Vigilanza sugli adempimenti fiscali.
- Verifica della regolarità contabile e finanziaria.
- Tecniche motivate di campionamento.
- Segnalazione delle irregolarità riscontrate.

OBIETTIVI DEL CONTROLLO IVA

- corretta applicazione della normativa IVA;
- regolare tenuta della contabilità IVA;
- tempestività dei versamenti;
- corretta gestione dei crediti IVA;
- corretta compilazione delle dichiarazioni;
- adeguate procedure interne di controllo.

La verifica sugli adempimenti fiscali rientra nell'attività di vigilanza indicata nell'art. 239, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 267/2000 – Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (di seguito anche Tuel). Tale norma assegna all'Organo di revisione il compito di vigilare anche *“sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente [...], agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità”*, utilizzando anche *“tecniche motivate di campionamento”*.



CONTROLLI IVA

Quali controlli deve effettuare il revisore? Quali anomalie sono semplicemente documentali e quali possono incidere sulla correttezza fiscale dell'ente (rischio fiscale)?

Prima i controlli preliminari sull'assetto IVA in generale e sul sistema contabile, poi i controlli periodici a campione sulla tenuta dei registri e la verifica di versamenti e liquidazioni, poi le verifiche di corrispondenza e sulla dichiarazione, oltre ad alcune verifiche complementari che incidono sulla corretta applicazione dell'imposta.

(Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali CNDCEC 2019)

11.4.1. La soggettività passiva dell'ente locale: inquadramento generale

11.4.2. Le verifiche IVA preliminari

11.4.3. Le verifiche IVA periodiche

11.4.4. Le verifiche IVA di corrispondenza

11.4.5. Le altre verifiche IVA complementari



DOCUMENTAZIONE DA ACQUISIRE

- Partita IVA
- Dichiarazione IVA
- Registri IVA
- Liquidazioni periodiche
- Comunicazioni Agenzia Entrate
- Modelli F24
- Bilancio e Rendiconto
- Estratti contabili IVA
- Verbali verifiche precedenti
- avvisi di accertamento e contenziosi in corso
- A campione: fatture, contratti di servizio, convenzioni



LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA DELL'ENTE LOCALE INQUADRAMENTO GENERALE

La soggettività passiva dell'ente locale: l'esercizio di attività economica e la distinzione tra attività istituzionale e commerciale

Le attività rilevanti IVA

L'INQUADRAMENTO GENERALE DELL'ENTE AI FINI IVA

Verifica dell'organizzazione generale dell'Ente per inquadrare la gestione dell'imposta:

- Anagrafica fiscale
- Individuazione responsabili interni
- Individuazione procedure e controlli

Verifica delle attività rilevanti IVA:

- Individuazione delle attività considerate commerciali
- Verifica della corretta qualificazione delle operazioni dell'ente come istituzionali/autoritative/non commerciali oppure commerciali ai fini IVA



ENTI LOCALI E SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA: NORMATIVA COMUNITARIA ED ITALIANA

NORMATIVA COMUNITARIA

- Gli enti locali **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, tali enti devono essere considerati soggetti passivi per le medesime attività od operazioni **quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza** con una certa importanza (art. 13 direttiva n. 112/2006/CE).
- La competenza per decidere se una determinata attività possa ricomprendersi nella pubblicità autorità o meno "spetta al giudice nazionale definire le attività in questione alla luce del suddetto criterio (Corte di Giustizia UE Sent. 15 maggio 1990, n. 4/89).
- ➔ **l'ente è soggetto passivo ogni qual volta pone in essere una attività economica sullo stesso piano del soggetto privato e, comunque, quando ciò sia necessario a tutelare la concorrenza.**

NORMATIVA ITALIANA

- Per gli enti (compresi enti pubblici) che non hanno per oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciali e agricole, si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa **soltanto le operazioni fatte nell'esercizio di attività commerciale** (art. 4 comma 4 D.P.R. 633/1972) nonché quelle **considerate in ogni caso commerciali**, ancorché esercitate da enti pubblici (art. 4 comma 5).
- Non sono considerate attività commerciali le operazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dagli altri enti locali nell'ambito di **attività di pubblica autorità** (art. 4 comma 5 D.P.R. 633/1972).
- ➔ **l'ente non è considerato soggetto passivo salvo che per le attività considerate in ogni caso commerciali + altre attività esercitate «in forma di impresa» ovvero operazioni effettuate «nell'esercizio di attività commerciali o agricole».**



ENTI LOCALI E SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA

VESTE GIURIDICA DELL'ENTE

- Nel caso di un'attività resa da un comune è necessario stabilire in primo luogo se la stessa sia **realizzata nella sua veste autoritativa** poiché, in tal caso, sempre che il mancato assoggettamento all'Iva non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza, non integrandosi in capo al medesimo ente il requisito soggettivo, l'operazione è esclusa dall'ambito applicativo del tributo.

COMMERCIALITÀ DELL'ATTIVITÀ

- Diversamente, se, nello svolgimento dell'attività, non si rinviene in capo al comune la veste di pubblica autorità è necessario accertare se il medesimo **ente svolga o meno un'attività economica** (*rectius* d'impresa), ai sensi delle disposizioni nazionali (articolo 4 D.P.R. 633/1972) e unionali (cfr. articolo 9 della citata direttiva n. 112/2006/CE), con i caratteri della **abitudine, professionalità e organizzazione**.
- In particolare, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva n. 2006/112/ CE soggetto passivo «è chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, **un'attività economica**, indipendentemente dallo scopo e dai risultati» e detta disposizione, relativamente al concetto di "attività economica" precisa che deve essere intesa «come **lo sfruttamento di un bene materiale e immateriale per ricavarne introiti avente carattere di stabilità**» (cfr. sentenze 26 settembre 1996, causa C230/94 e 27 gennaio 2000, causa C23/98).



ENTI LOCALI E SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA: ELEMENTI

- Le attività rilevanti IVA per gli enti locali sono quindi quelle:
 - **commerciali ex lege**;
 - **comunque economiche** e caratterizzate quindi:
 - dall'onerosità della prestazione (= tariffa/corrispettivo che è il controvalore effettivo del servizio – v. anche sinallagma contrattuale/scambio reciproco prestazioni);
 - dall'organizzazione di mezzi e risorse funzionali al perseguimento di uno scopo economico, anche se non dedicata ed anche solo se finalizzata ad un'unica operazione (economica) e/o costituita dal solo impiego di mezzi finanziari;
 - dalla stabilità dei proventi («sfruttamento stabile di un bene al fine di ricavarne introiti»).
 - dall'economicità dell'attività tenendo conto: delle condizioni in cui essa è di solito realizzata (concorrenza/mercato), dell'entità della clientela, dell'importo degli introiti, dei criteri di determinazione delle tariffe, dei compensi e/o dei prezzi praticati, nonché degli altri elementi pertinenti (v. Corte di Cassazione, sentenza del 23/12/2022 n. 37731).
 - **indipendentemente dallo scopo**: irrilevanza del lucro oggettivo e soggettivo.



ENTI LOCALI E SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA: ATTIVITÀ COMMERCIALI PER PRESUNZIONE

Attività considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici

- ✓ cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- ✓ erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore (*attenzione, comprese le reti, v. sentenze nn. 5330/2023, 13947/2023, 13943/2023, 13936/2023 la Cassazione; Risposta n. 553/2021 – R.M. 348/E/2008; RM 104/E/2010*)
- ✓ gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- ✓ gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- ✓ trasporto e deposito di merci;
- ✓ trasporto di persone;
- ✓ organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- ✓ servizi portuali e aeroportuali;
- ✓ pubblicità commerciale;
- ✓ telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.



ENTI LOCALI E SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA: CRITERIO RESIDUALE

Operazioni effettuate «nell'esercizio di attività commerciali o agricole» : art. 4 del D.P.R. 633/1972

(art. 3 D.Lgs. 10/2026)

- Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle **attività commerciali o agricole** di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché **l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi** che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.
- Qualora l'ente svolga un'attività non rientrante tra quelle di cui all'articolo 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale della stessa attività è necessario verificare **l'esistenza di un'organizzazione d'impresa** (cfr. risoluzioni n. 286/E del 11 ottobre 2007 e n. 122/E del 6 maggio 2009; risposta n. 322 del 3 giugno 2022).
- L'attività si considera effettuata con organizzazione d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa viene **predisposta un'organizzazione di mezzi e di risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico**, per cui la commercialità di una determinata attività sussiste qualora la stessa sia caratterizzata dai connotati tipici della **professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva** (cfr. da ultimo Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 29.7.2024 n. 163).

Operazioni effettuate «nell'esercizio di attività economiche» : art. 9 Direttiva UE

- Operazioni realizzate dall'ente:
 - riconducibili alle **attività economiche** di cui all'art. 9 della direttiva n. 2006/112/CE «*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;*
 - o che comporti lo **sfruttamento** di un bene al fine di conseguire **introiti stabili**;
 - effettuate a titolo **oneroso**;
- non **rilevano né lo scopo perseguito dall'attività, né il conseguimento di risultati.**
- Per determinare se una prestazione di servizi è effettuata dietro compenso in modo tale da essere qualificata come attività economica, si deve esaminare **l'insieme delle circostanze** in cui è stata realizzata.». In particolare, occorre: «**la verifica delle condizioni di mercato, oltreché "l'entità della clientela e l'importo degli introiti"** (sentenza del 26 settembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punto 29)».



L'ONEROSITÀ DELLA PRESTAZIONE

- Ricorre il presupposto oggettivo quando l'attività è svolta a titolo oneroso ex art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 («*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*»)
- Per la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», e configura, pertanto, un'operazione imponibile, «*soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il **compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario** (...); ciò si verifica **quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto**, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico*» (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C16/93, sentenza 5 luglio 2018, C544/16, e giurisprudenza ivi citata).
- La rilevanza agli effetti dell'IVA di una determinata operazione **prescinde dall'ammontare del corrispettivo previsto** [*'la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come negozio a titolo oneroso'*]. Quest'ultima nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo» (in tal senso, cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 12 maggio 2016, causa C520/14 e giurisprudenza ivi citata)].
 - «un'impresa che intenda realizzare profitti, ma la cui attività risulti in deficit permanente, ad esempio a causa dello scarso rendimento economico, resterebbe nondimeno un soggetto passivo se l'analisi dell'insieme delle circostanze in cui tale attività è esercitata, ricordata al punto 46 della presente sentenza, porti a considerare detta attività come un'attività di natura economica» (Sentenza Causa C-87/23).



Tuttavia, **ai fini del presupposto soggettivo «L'astratta onerosità del servizio... in sé non è sufficiente, ma occorre che esista una attività economica** ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA (Corte di Giustizia Unione Europea del 12 Maggio 2016, sentenza Causa C-520/14 (*trasporto scolastico*); Corte di Cassazione, sentenza del 23/12/2022 n. 37731).



LE ATTIVITÀ CHE POSSONO ESSERE COMMERCIALI: LE CIRCOLARI N. 18/1976 E N. 8/1993

- L'amministrazione finanziaria, per esigenze di chiarezza, è intervenuta con la **C.M. del 22 maggio 1976 n. 18** e, successivamente, con la **C.M. del 14 giugno 1993 n. 8**.
- La prima circolare effettuava una **netta discriminazione** tra le attività poste in essere nella qualità di **pubblica autorità**, ad esempio quelle riconducibili ad atti e provvedimenti formali tipici delle Autorità localmente preposte alla cura di funzioni pubbliche (certificazioni per l'anagrafe, stato civile, leva, polizia locale, vigilanza urbana, ecc.) e **le attività inquadrabili nella generale nozione di "attività commerciale o agricola"**: le prime, esorbitanti dalla sfera tributaria, le seconde, invece, integranti operazioni imponibili agli effetti dell'I.V.A. **La circolare forniva un'elencazione positiva delle attività che, esercitate dagli Enti pubblici territoriali, sia con gestione in economia diretta sia attraverso Aziende Municipalizzate, presentano il requisito oggettivo per l'imponibilità.**
- Tale elenco, non esaurendo tutte le ipotesi di imponibilità, ha dovuto essere successivamente rielaborato alla luce delle modifiche legislative e giurisprudenziali intervenute nel frattempo che hanno modificato per talune attività il regime tributario. Con **circolare n. 8 del 14 giugno 1993** l'amministrazione finanziaria, a seguito dei mutati orientamenti al suo interno in materia, ha chiarito alcune fattispecie critiche, quali le cessioni di aree edificabili espropriate, il trasporto alunni; i servizi prestati nell'ambito cimiteriale e l'attività di locazione di immobili.
- Sono state successivamente ricondotte all'alveo istituzionale, anche il rilascio di copie di documenti amministrativi (C.M. del 24 novembre 1992 n. 70/E) e il recupero di somme sostenute per la demolizione di opere abusive (R.M. del 2 luglio 1994 n. 655/E) e il diritto sulle pubbliche affissioni (R.M. del 5 febbraio del 2003 n. 25/E).

- **L'attività di esproprio delle aree edificabili e riassegnazione** delle aree edificabili ai singoli soggetti nell'ambito dell'edilizia residenziale, quali atti cui era preordinata l'espropriazione stessa, rientrano nello svolgimento dell'attività istituzionale del Comune.
- **Servizi di pompe funebri e servizi cimiteriali: rilevanti IVA, ad eccezione servizi prestati nell'ambito cimiteriale, esempio le inumazioni, tumulazioni, esumazioni, traslazioni di salme ecc...** che gli stessi esulano dal campo di applicazione dell'IVA in quanto, resi dai Comuni nella veste di pubblica autorità, compresa la cremazione. (NB: l'articolo 1, comma 14, del decreto legge n. 417 del 1991 ha disciplinato il trattamento fiscale delle concessioni a privati di aree, di loculi cimiteriali e degli altri manufatti per la sepoltura, disponendo espressamente che le medesime non costituiscono attività di natura commerciale ai fini Iva. L'esclusione vale solo per i Comuni, in quanto esercizio di pubblica autorità, v. Corte con la sentenza n. 231/87 del 17 ottobre 1989).
- **Locazione/cessione di beni immobili: esclusa IVA mero "godimento";** rilevanti se poste in essere nell'ambito di altre attività esercitate, qualificabili attività di impresa, come del resto già precisato con la circolare n. 36 del 22 luglio 1989
- (ma attenzione la R.M. n. 169/E/2009 ha chiarito, conformemente alla disciplina comunitaria, che «...**anche l'attività di gestione del patrimonio immobiliare da parte degli enti locali può rilevare agli effetti dell'IVA se integra, secondo i criteri richiamati, lo svolgimento di un'attività commerciale**»).



LE ATTIVITÀ CHE POSSONO ESSERE COMMERCIALI

C.M. DEL 22 MAGGIO 1976 N. 18: I «SERVIZI COMMERCIALI»

- 1) Distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore; servizi connessi;
- 2) lavorazione e distribuzione di latte;
- 3) trasporti di persone;
- 4) trasporti di cose;
- 5) gestione farmacie;
- 6) gestione centri sportivi, d'istruzione e culturali, musei e biblioteche; servizi connessi;
- 7) gestione vie pubbliche e pedaggio;
- 8) servizi portuali ed aeroportuali;
- 9) gestione autoparchi (*);
- 10) gestione mense, spacci, bar, dormitori;
- 11) gestione giochi, teatri, sale di spettacolo ecc.;
- 12) essiccatoi, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni lavatoi;
- 13) Mercati (*) e fiere coperte, mostre, macelli, servizi connessi;

- 14) fabbrica e vendita ghiaccio;
- 15) servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie ed analisi profilassi, disinfestazione, derattizzazione);
- 16) canili comunali;
- 17) lavori di studio e ricerca;
- 18) attività editoriale e tipografica;
- 19) ~~cessione loculi cimiteriali~~; (*)
- 20) servizi di affissione;
- 21) operazioni di finanziamento;
- 22) gestione opifici, caseifici ecc.;
- 23) pesa pubblica;
- 24) gestione beni ~~demania~~li (*) e patrimoniali;
- 25) cessione prodotti agricoli, forestali e della pesca;
- 26) servizi resi nell'interesse dei privati e dietro corrispettivo.

(*) salvo esercizio pubblica autorità



LE ATTIVITÀ CHE POSSONO ESSERE COMMERCIALI I SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE (D.M. 31.12.1983)

- Il Decreto del Ministero dell'Interno 31.12.1983 individua le categorie di servizi classificabili quali “servizi a domanda individuale”.
- Per tali devono intendersi tutte quelle attività gestite direttamente dall’ente, poste in essere non per obbligo istituzionale, che vengono utilizzate a richiesta dell’utente e che non siano state dichiarate gratuite per legge nazionale o regionale.
- La natura eventuale, il regime privatistico e la previsione di tariffe sono indici della loro rilevanza IVA, senza però che vi sia una presunzione ex lege in tal senso (*ma solo in riferimento alla riconducibilità dei servizi della circolare 18/1976*).



LE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

- Non sono considerate attività commerciali le operazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dagli altri enti locali nell'ambito di **attività di pubblica autorità** (art. 4 comma 5 D.P.R. 633/1972).
- Senza dover fare riferimento al contesto normativo del 1976, potrebbero essere oggi ricavabili dall'art.14, comma 27 del D.L. n.78/2010 che statuisce che: «Fermo restando le funzioni di programmazione e di coordinamento delle regioni, loro spettanti nelle materie di cui all'articolo 117, commi terzo e quarto, della Costituzione, e le funzioni esercitate ai sensi dell'art.118 della Costituzione, **sono funzioni fondamentali dei comuni, ai sensi dell'art.117, secondo comma, lettera p), della Costituzione.**



- a) organizzazione generale dell'amministrazione, gestione finanziaria e contabile;
- b) organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale, ivi compresi i servizi di trasporto pubblico comunale;
- c) catasto, ad eccezione delle funzioni mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
- d) la pianificazione urbanistica ed edilizia di ambito comunale, nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
- f) l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi;
- g) progettazione e gestione del sistema locale dei servizi sociali ed erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'art.118, quarto comma, della Costituzione;
- h) edilizia scolastica per la parte non attribuita alla competenza delle province, organizzazione e gestione dei servizi scolastici;
- i) polizia municipale e polizia amministrativa locale;
- l) tenuta dei registri di stato civile e di popolazione e compiti in materia di servizi anagrafici nonché in materia di servizi elettorali, nell'esercizio delle funzioni di competenza statale;
- l-bis) servizi in materia statistica.



LE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

Attività istituzionali (v. ora art. 14, comma 27 del D.L. n.78/2010)

- a) organizzazione generale dell'amministrazione, gestione finanziaria e contabile;
- b) organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale, ivi compresi i servizi di trasporto pubblico comunale;
- c) catasto, ad eccezione delle funzioni mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
- d) la pianificazione urbanistica ed edilizia di ambito comunale, nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
- f) l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi;
- g) progettazione e gestione del sistema locale dei servizi sociali ed erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'art.118, quarto comma, della Costituzione;
- h) edilizia scolastica per la parte non attribuita alla competenza delle province, organizzazione e gestione dei servizi scolastici;
- i) polizia municipale e polizia amministrativa locale;
- l) tenuta dei registri di stato civile e di popolazione e compiti in materia di servizi anagrafici nonché in materia di servizi elettorali, nell'esercizio delle funzioni di competenza statale;
- l-bis) servizi in materia statistica.

Dichiarate tali:

- cessioni di aree edificabili espropriate (C.M. 8/E/1993);
- servizi prestati nell'ambito cimiteriale (C.M. 8/E/1993; art.12, comma 4 della legge 29 ottobre 1987 n.440 di conversione del D.L. 31 agosto 1987, n.359);
- rilascio di copie di documenti amministrativi (C.M. del 24 novembre 1992 n. 70/E);
- recupero di somme sostenute per la demolizione di opere abusive (R.M. del 2 luglio 1994 n. 655/E);
- diritto sulle pubbliche affissioni e Cosap (R.M. del 5 febbraio del 2003 n. 25/E).



ATTIVITÀ IN OGNI CASO CONSIDERATE RILEVANTI IVA ANCHE IN CAPO AGLI ENTI PUBBLICI (ART. 4 D.P.R. 633/1972)

Cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita

Erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;

Gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

Gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;

Trasporto e deposito di merci;

Trasporto di persone;

Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

Prestazioni alberghiere o di alloggio;

Servizi portuali e aeroportuali;

Pubblicità commerciale (tra cui sponsorizzazioni);

Telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.



ATTIVITÀ E SERVIZI DI CUI ALLA CIRCOLARE 18/1976 E SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE (ULTERIORI A QUELLI ART. 4 D.P.R. 633/1972)

Lavorazione e distribuzione di latte (CM 18/1976)	Fabbrica e vendita ghiaccio (CM 18/1976)
Gestione farmacie (CM 18/1976)	Servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie ed analisi profilassi, disinfezione, derattizzazione) (CM 18/1976)
Gestione centri sportivi servizi connessi; impianti sportivi: piscine, campi da tennis, di pattinaggio, impianti di risalita e simili (Decreto ministeriale 31/12/1983 (CM 18/1976)	Canili comunali (CM 18/1976)
Gestione centri di istruzione e culturali, musei e biblioteche servizi connessi (CM 18/1976)	Lavori di studio e ricerca (CM 18/1976)
Gestione musei e biblioteche servizi connessi (CM 18/1976)	Attività editoriale e tipografica (CM 18/1976)
Gestione vie pubbliche e pedaggio (CM 18/1976)	Servizi di affissione (*) (CM 18/1976)
Gestione autoparchi, parcheggi custoditi e parchimetri (*) (Decreto ministeriale 31/12/1983 e CM 18/1976)	Operazioni di finanziamento (CM 18/1976)
Gestione dormitori; mense , comprese quelle ad uso scolastico, bar (CM 18/1976 Decreto ministeriale 31/12/1983)	Gestione opifici, caseifici ecc. (CM 18/1976)
Gestione giochi (CM 18/1976)	Pesa pubblica (CM 18/1976 e Decreto ministeriale 31/12/1983)
Gestione teatri, sale di spettacolo ecc,... (CM 18/1976)	Gestione beni demaniali (*) e patrimoniali (CM 18/1976) (patrimoniali = locazione, cessione e realizzazione di beni patrimoniali "disponibili")
Gestione pinacoteche, gallerie (Decreto ministeriale 31/12/1983)	Cessione prodotti agricoli, forestali e della pesca (CM 18/1976)
Gestione mostre e spettacoli (Decreto ministeriale 31/12/1983)	Case di riposo e di ricovero (Decreto ministeriale 31/12/1983)
Essiccatoi, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni lavatoi (CM 18/1976)	Alberghi diurni e bagni pubblici (Decreto ministeriale 31/12/1983)
Mercati (*) e fiere coperte e servizi connessi (CM 18/1976) , gestione fiere attrezzate (Decreto ministeriale 31/12/1983)	Asili nido (Decreto ministeriale 31/12/1983)

(*) salvo i casi di esercizio di pubblica autorità (= riscossione di entrate aventi natura tributaria e/o con esercizio di poteri autoritativi es. multe e/o in regime giuridico pubblicistico)

(**) a fronte di tariffe che possano considerarsi "corrispettive" (=sinallagma contrattuale e controvalore effettivo del servizio reso) e per le attività diverse da quelle dell'art. 2195 c.c. nell'ambito di una "attività" esercitata in forma di impresa (= ovvero abituale e con una organizzazione di mezzi funzionale al conseguimento di uno scopo «economico» senza necessità della finalità di lucro ovvero della copertura dei costi).

ATTIVITÀ E SERVIZI DI CUI ALLA CIRCOLARE 18/1976 E SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE (ULTERIORI A QUELLI ART. 4 D.P.R. 633/1972)

Convitti, campeggi, case per vacanze, ostelli (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Spurgo di pozzi neri (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Colonie e soggiorni stagionali, stabilimenti termali (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Trasporti di carni macellate (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Corsi extra scolastici di insegnamento di arti e sport e altre discipline, fatta eccezione per quelli espressamente previsti dalla legge (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Trasporti funebri, pompe funebri (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Giardini zoologici e botanici (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali: auditorium, palazzi dei congressi e simili (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Mattatoi pubblici, macelli (Decreto ministeriale 31/12/1983 CM 18/1976)

Servizi resi nell'interesse dei privati e dietro corrispettivo (CM 18/1976)

Servizi turistici diversi: stabilimenti balneari, approdi turistici e simili (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Altri possibili servizi rilevanti IVA a specificazione dei precedenti ...

Colonnine di ricarica elettriche

Cessione energia da impianti fotovoltaici > 20KWh o sedi commerciali

Servizi di bike sharing

Cessione di rottami ed imballaggi

Collegamenti con le centrali operative della Polizia locale degli impianti di allarme collocati presso abitazioni private ed attività produttive e di servizi (art. 1-bis decreto-legge 30 dicembre 2005, n. 273)

Servizi "Primavera" (assimilabili a quelli degli asili nido)

Sponsorizzazioni (erogazioni in denaro o forniture di beni "gratuite" da parte di imprese)



LA GESTIONE DELLE ATTIVITÀ RILEVANTI IVA: LE «ESTERNALIZZAZIONI»

- Le «attività rilevanti» sono esercitate direttamente dal Comune oppure attraverso aziende municipalizzate, società miste o società private, mediante contratto (concessione / appalto).
 - Nel caso l'attività sia svolta dal Comune, in senso stretto, sarà soggetta ad I.V.A. se l'ente acquista la soggettività passiva. Valgono le considerazioni svolte in precedenza.
 - Nel caso l'attività sia svolta da un altro soggetto:
 - ✓ se è una società mista o privata, o anche da un'Azienda speciale, che hanno personalità giuridica e quindi autonoma soggettività passiva ai fini tributari, queste saranno sempre tenute a tutti gli adempimenti prescritti dal D.P.R. n. 633/1972 (emissioni scontrini, fatture, contabilità separate ove necessarie...). **Devono essere assoggettate ad IVA anche le operazioni poste in essere nei confronti dell'ente territoriale da cui l'Azienda trae origine;**
 - ✓ nel momento in cui una attività è svolta da un privato non è esclusa da I.V.A., per il solo fatto di consistere nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità dell'ente che gliela ha affidata. **Il corrispettivo pattuito dall'ente al titolare del contratto di servizio sarà perciò assoggettato ad I.V.A (anche se in capo ad una società in house).**
- ✓ In caso di appalto, le fatture ricevute per il compenso per l'attività svolta recano I.V.A. detraibile o non detraibile a seconda che siano inerenti (ancora) ad un'attività commerciale imponibile.
 - ✓ Le **fatture per servizi "esternalizzati" recano I.V.A. indetraibile** se riferiti:
 - ✓ a servizi per i quali si incassano entrate non commerciali (es. tributi, come la TARI per lo smaltimento rifiuti);
 - ✓ ovvero non si incassa più alcunché (cessazione attività commerciale per assenza di corrispettivi) neanche sotto forma di canoni (di locazione o concessione rilevanti o a titolo di "locazione d'azienda");
 - ✓ ovvero si incassano proventi esenti (es. asilo nido), salvo pro rata;
 - ✓ Resta detraibile l'IVA per il servizio dato in appalto se l'ente incassa ancora dei corrispettivi (rilevanti IVA) che non siano meri «contributi» (v. Corte di Giustizia Unione Europea del 12 Maggio 2016, sentenza Causa C-520/14) .

Il canone di concessione è invece rilevante IVA se – in regime privatistico – configura lo «sfruttamento di un bene economico» con carattere di stabilità (es. assoggettamento ad Iva canone servizio di prelievo, trasporto, deposito e custodia dei veicoli rimossi e per l'uso di immobili strumentali. V. Risposta n. 322/2022, oltre a quelli già citati di acqua, gas...).



L'ATTIVITÀ DEL REVISORE: LE VERIFICHE IVA PRELIMINARI

La tenuta della contabilità separata e dei registri

L'esercizio di opzioni (dispensa operazioni esenti)

L'impostazione delle operazioni passive ed attive: distinzione tra attività istituzionali e commerciali

La scissione dei pagamenti e reverse charge

I costi promiscui

VERIFICHE PRELIMINARI

1 Contabilità separata

- ☐ L'ente svolge sia attività istituzionali sia attività commerciali.
- ☐ In tal caso, è stata verificata l'istituzione della **contabilità separata** prevista dall'art. 19-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972.
- ☐ I capitoli di bilancio relativi alle attività rilevanti ai fini IVA sono individuati esplicitamente.
- ☐ È riportata, ove prevista, la dizione "servizio rilevante agli effetti dell'IVA".

2 Separazione delle attività e registri IVA

- ☐ È stata verificata l'eventuale **opzione** per la separazione delle attività ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 633/1972.
- ☐ È stata verificata l'eventuale applicazione della dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 633/1972.
- ☐ In presenza di opzioni, è stata acquisita la relativa documentazione.
- ☐ È stata verificata la corretta tenuta dei registri IVA
- ☐ È presente il **registro delle fatture emesse**.
- ☐ È presente il **registro dei corrispettivi**, ove necessario.

- ☐ È presente il **registro degli acquisti**.
- ☐ In presenza di regimi speciali o particolari sono tenuti distinti registri IVA.



3 Split payment

- ☐ È stata verificata l'applicazione del meccanismo della **scissione dei pagamenti (split payment)** alle fatture per le quali ricorrono i presupposti.
- ☐ È stata verificata l'opzione adottata dall'ente per la gestione dello split payment.
- ☐ Se l'ente registra le fatture nel registro delle vendite/corrispettivi, tale modalità risulta correttamente applicata.
- ☐ Se l'ente versa direttamente l'imposta mediante F24, sono stati verificati modalità, tempi e codici tributo.
- ☐ I versamenti relativi allo split payment risultano coerenti con le fatture di acquisto esaminate.

4 Adempimenti pregressi

- ☐ È stata verificata la presenza delle **dichiarazioni IVA degli ultimi quattro anni**.
- ☐ Sono state esaminate eventuali irregolarità, omissioni o ravvedimenti risultanti dalla documentazione acquisita.

Con tecniche di **campionamento**:

- ☐ determinazione delle percentuali di detraibilità oggettive per i costi promiscui;
- ☐ attivazione della procedura per comunicare preventivamente ai propri fornitori la qualifica per le operazioni soggette a *reverse charge*.

OBBLIGHI CONTABILI AI FINI IVA

- Gli enti locali, se ed in quanto soggetti passivi, sono tenuti agli obblighi di tenuta contabilità e dichiarativi in maniera del tutto analoga a quella prevista per gli operatori economici, salvo le peculiarità derivanti:
 - ✓ dalla qualifica di **ente non commerciale** (distinzione tra attività istituzionali e commerciali);
 - ✓ dalla qualifica soggettiva di **pubblica amministrazione** (es. applicazione scissione dei pagamenti, esonero certificazione corrispettivi) e/o ente pubblico che può esercitare attività come «pubblica autorità»;
 - ✓ dalla natura e tipologia delle **attività** esercitate (es. regimi particolari).



LA CONTABILITÀ SEPARATA NEGLI ENTI PUBBLICI

CIRCOLARE DEL 13 GIUGNO 1980 N. 26 PARTE VI

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, ponendo in essere sia attività istituzionali che commerciali, abbia istituito la contabilità separata prevista dal secondo comma dell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972, rilevando in maniera esplicita i capitoli di bilancio di previsione (per le entrate e le spese) riportando la dizione "servizio rilevante agli effetti dell' IVA" ai sensi della Circolare 26/381304 del 13/6/1980 (Min. Fin., Dir. Gen. Tasse).

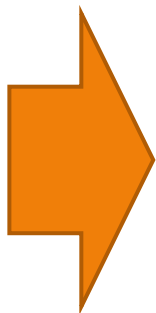
- « In sostanza, per la detrazione dell'I.V.A. corrisposta dagli enti pubblici territoriali per l'acquisto dei beni e servizi occorrenti per l'espletamento di attività commerciali, **è sufficiente la tenuta della contabilità istituzionalmente prevista**, contabilità però che va **opportunamente adattata allo scopo di individuare esattamente le operazioni che danno diritto alla detrazione stessa**.
- Si ritiene a tal proposito di dover chiarire che la contabilità "separata" per i cennati enti può realizzarsi con la creazione, **fin dalla formulazione del bilancio preventivo, di appositi capitoli**, per ciascuna attività rilevante agli effetti dell'I.V.A., ove vengono registrati, per le entrate e le uscite, rispettivamente gli importi dei ricavi e dei costi, **importi che dovranno trovare precisa corrispondenza nei registri previsti agli effetti dell'I.V.A., che i detti enti soggetti d'imposta sono, in ogni caso, obbligati a tenere ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo secondo del D.P.R. n. 633**.
- Qualora le attività rilevanti agli effetti del tributo siano contabilizzate unitamente ad altri servizi non soggetti all'I.V.A. in un capitolo unico, si renderà necessario **scindere il capitolo stesso in appositi articoli**. Sia i capitoli che gli articoli dovranno riportare la dizione **"servizio rilevante agli effetti dell'I.V.A."**.
- Si richiama, altresì, l'attenzione su quanto disposto con la circolare n. 27 del 21 novembre 1972, in ordine all'obbligo del **riepilogo su un apposito registro riassuntivo** dei totali dei singoli registri, ai fini delle liquidazioni periodiche d'imposta e della presentazione della dichiarazione annuale».

Contabilità separata ai fini della detrazione IVA (art. 19ter) = istituzione di appositi capitoli rilevanti IVA.

Non va confusa con la tenuta dei registri IVA (comunque obbligatoria) o con la separazione delle contabilità ex art. 36 D.P.R. 633/1972 (che resta facoltativa).



DISTINZIONE TRA ATTIVITÀ COMMERCIALE E ISTITUZIONALE



- Distinzione «a monte» dell'inerenza o meno della spesa ad attività commerciale con **corretta imputazione al bilancio dell'ente (mandato)**.
- **Registrazione** della fattura nel registro acquisti o sezionale relativo all'attività di riferimento.
- **Imputazione «pro quota»** nel caso di costi promiscui o afferenti attività diverse (servizi).
- Al momento del **pagamento o esigibilità (*)**

() Non è più obbligatorio il c.d. «registro dei sospesi» per le fatture ricevute per cui l'esigibilità si verifica successivamente.*



I REGISTRI IVA

ATTIVITÀ COMMERCIALI

- Le fatture emesse, ricevute ed i corrispettivi devono essere annotati negli appositi registri, tenuti e conservati secondo le modalità indicate negli artt. 23 (registro delle fatture emesse), 24 (registro dei corrispettivi), 25 (registro degli acquisti), 32 e 39 D.P.R. 633/1972.
- In alternativa ai diversi registri è possibile la tenuta del registro unico (art. 39 D.P.R. n. 633/1972) a condizione che nei registri vengano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione del registro unico.
- Ciascuno dei registri delle fatture emesse, dei corrispettivi e degli acquisti può essere suddiviso in più registri sezionali a seconda delle esigenze dell'ente, ferme restando le modalità di compilazione e di tenuta (artt. 23, 24 e 25 D.P.R. n. 633/1972).
- Per essi occorre poi compilare un registro riepilogativo dei vari sezionali.
- I registri devono essere tenuti secondo le regole civilistiche (senza spazi in bianco, cancellature, abrasioni ecc...) e conservati secondo le prescrizioni del codice civile e del D.P.R. n. 600/1973.
- Non è più necessario più tenere il registro dei sospesi, abrogato dal 1998 (circolare 24 dicembre 1997, n. 328), in quanto funzionale al sistema previgente che operava un differimento nel momento di effettuazione dell'operazione

ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

- Le fatture e le bollette doganali relative a beni e servizi relativi all'attività istituzionale del Comune non devono essere né numerate né registrate (R.M. n. 362811 del 26 novembre 1977). Lo stesso vale per fatture e bollette doganali per le quali ricorra una qualsiasi condizione di indetraibilità oggettiva dell'imposta (es. beni di lusso).
- L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale (art. 19ter D.P.R. 633/1972). L'imputazione va effettuata all'atto della registrazione del documento di costo (R.M. del 1° ottobre 1979, n. 363789).



LA STAMPA / CONSERVAZIONE DEI REGISTRI IVA

- Tenuta e conservazione dei registri sono concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità.

- Tenuta

- L'art. 12-octies D.L. 30 aprile 2019, n. 34 ha modificato l'articolo 7, comma 4-quater, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, che prevedendo: [...] *la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza*».

- Conservazione
- Il processo di conservazione dei registri IVA è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357 ossia entro «i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali» *sempre che «non siano scaduti da oltre tre mesi*».
- Si fa riferimento al termine della dichiarazione dei redditi, quindi il 31 ottobre (per soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) = 31 gennaio.
- Qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico.
 - a) ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
 - b) entro tale momento vanno posti in conservazione nel rispetto del citato d.m. 17 giugno 2014 – e, quindi, anche del codice dell'amministrazione digitale (decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82) e dei relativi provvedimenti attuativi ai quali lo stesso D.M. rinvia – laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, ovvero materializzati (stampati) in caso contrario.
- Risoluzione n. 16 del 28 marzo 2022



TENUTA REGISTRI E «PRECOMPILATA» IVA

Articolo 4, comma 1, del Dlgs n. 127/2015; Provvedimento Direttore Agenzia entrate del 8 luglio 2021

- A partire dal 1° luglio 2021, l'Agenzia delle Entrate elabora i dati che riguardano le fatture elettroniche, le comunicazioni transfrontaliere e i corrispettivi giornalieri per mettere a disposizione degli operatori IVA le bozze dei registri IVA e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche (Lipe). Dal 2022 sarà predisposta anche la bozza della dichiarazione annuale Iva.
- La convalida o integrazione dei registri deve essere effettuata, per ciascun trimestre, con riferimento sia al registro delle fatture emesse sia al registro degli acquisti, qualora elaborato, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento. Con la **convalida si ha l'esonero dalla tenuta dei registri IVA acquisti e vendite**, effettuato direttamente dall'Agenzia delle entrate.
- Le bozze dei documenti precompilati IVA vengono predisposte esclusivamente nei confronti dei soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale dell'IVA "per opzione" e sono comunque **esclusi** dalle bozze precompilate, ad esempio:
 - ✓ i soggetti che operano in particolari settori di attività per i quali sono previsti **regimi speciali ai fini IVA** (es. agenzie di viaggio);
 - ✓ i soggetti che **applicano l'IVA separatamente**, per obbligo di legge o a seguito di opzione, per le diverse attività esercitate;
 - ✓ le **Pubbliche amministrazioni e gli altri soggetti tenuti all'applicazione della scissione dei pagamenti**;
 - ✓ i soggetti che erogano **prestazioni sanitarie**.



LE OPZIONI: CONTABILITÀ SEPARATE

- Nei confronti dei soggetti che esercitano più attività l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo.
- Il contribuente adotta contabilità separate per obbligo o per opzione. L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. In genere è adottata per evitare il formarsi di pro-rata di detraibilità per operazioni esenti o per gestire realtà separate (es. Istituzioni) o con regimi particolari (Farmacie).
- In caso di contabilità separate, **ogni attività è gestita separatamente, con appositi registri, sezionali, distinta numerazione delle fatture e proprio pro-rata di detraibilità**, salvo effettuare una liquidazione periodica unica.
- Nel caso di contabilità separate per opzione, la detrazione è esclusa per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente ed è ammessa (per gli altri acquisti) nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa.
- Per quanto riguarda i passaggi interni:
 - i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'art. 3 e si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono resi;
 - per i passaggi interni dei beni tra attività separate, va emessa fattura (autofattura elettronica, ma, si ritiene, non in scissione) al valore normale ed occorre effettuare le annotazioni nei registri.



Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ dichiarazione IVA (verifica intercalari, compilazione VO)
- ✓ Registri IVA



LE OPZIONI: DISPENSA OPERAZIONI ESENTI

- Si può optare per essere dispensagli dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, tranne quelle indicate ai nn. 11), 18) e 19).
 - La fattura non va emessa, se non a richiesta dal cliente.
 - Restano fermi l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dalla disciplina IVA, compresi quelli dichiarativi.
 - Con l'opzione, non è detraibile l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni
 - L'opzione è valida per un triennio e poi fino a revoca.
-
- **Attenzione:** la dispensa dall'obbligo di fatturazione esclude – salvo che non si sia emessa a richiesta del cliente - dall'obbligo di comunicazione delle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria (R.M. n. 7/E/2018) mentre non vi è, ad oggi, chiarimento ufficiale per la comunicazione all'Agenzia delle entrate delle spese e rimborsi relativi all'asilo nido e servizi per l'infanzia (spesso trattati come corrispettivi).



Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ dichiarazione IVA (compilazione VE; VF; VO)
- ✓ registri IVA



SCISSIONE DEI PAGAMENTI O SPLIT PAYMENT

- Art. 17ter «*Per le **cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche**, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*».
- Disposizione estesa anche ad **organismi partecipati** (art. 17ter c. 2)
- Attuata con DM 23/1/2015, come modificato dal D.M. 27 giugno 2017.
- Esclusioni oggettive e soggettive: regimi particolari, reverse charge, operazioni soggette a ritenuta sui redditi (v. circolari n. 15/E/2015; 27/E/2017).
- Subordinata ad autorizzazione UE, **ad oggi rilasciata fino al 30 giugno 2029.**





IMPOSTAZIONE SCISSIONE DEI PAGAMENTI - D.M. 23/1/2015

- Lo split payment lega il versamento dell'IVA all'esigibilità dell'imposta, con scadenza ordinaria al 16 del mese successivo e specifiche modalità operative per le PA.
- Art. 3 – Quando l'IVA diventa **esigibile**: **regola generale**: al momento del pagamento del corrispettivo. Possibilità per optare per l'esigibilità anticipata:
 - ⇒ alla ricezione della fattura oppure alla registrazione della fattura.
- Art. 4 – Versamento dell'IVA: l'IVA deve essere versata **entro il 16 del mese successivo a quello di esigibilità**. **Nessuna compensazione consentita**. Possibilità di optare per effettuare versamenti:
 - ⇒ per singolo giorno oppure per singola fattura.
- Art. 5 – Attività commerciali delle PA: per gli acquisti relativi ad attività commerciali, versamento tramite F24 entro il 16 del mese successivo **all'esigibilità**. In **alternativa**:
 - ⇒ registrazione delle fatture nei registri IVA entro il 15 del mese successivo. L'imposta confluisce nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale) del periodo di esigibilità.



Opzione: nessuna modalità specifica, anche per singolo documento.

Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ estrazione contabile delle partite di giro (*è richiesto l'uso di specifici capitoli del titolo delle entrate e delle spese per partite di giro (es. codifiche E.9.01.01.02.001 per l'accertamento IVA commerciale e U.7.01.01.02.001 per il successivo versamento; incasso in entrata IVA commerciale reversale di entrata (il capitolo è codificato E.3.05.99.99.999 Altre entrate correnti n.a.c.).*
- ✓ registri IVA (*verifica doppia annotazione*) ed eventualmente versamenti F24EP (*verifica codice adottato split commerciale e istituzionale*)



REVERSE CHARGE (ART. 17 C. 5 D.P.R. 633/1972)

A campione

- Al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.
- La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, secondo l'art. 21 e ss. del Decreto IVA e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione dell'art. 17 comma 5 deve essere **integrata** dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere **annotata nel registro** vendite o corrispettivi entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui degli acquisti.
- Il regime del reverse charge è **alternativo alla scissione dei pagamenti**. Nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo dell'inversione contabile c.d. reverse charge, non si applica la scissione dei pagamenti.

- Quota parte sfera commerciale: registrazione nei registri IVA in reverse charge:
 - ✓ registrazione della fattura nel registro IVA acquisti e nel registro vendite con riferimento alla data di ricezione (art. 17 D.P.R. 633/1972);
 - ✓ pagamento a valere su capitolo rilevante IVA;
 - ✓ ritenuta IVA in entrata da reverse charge.
- Quota parte sfera istituzionale: irrilevante ai fini IVA, applicazione split payment



«la PA dovrà **comunicare** al fornitore la **quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi**, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del reverse charge. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti» (Circolare 15/E/2015. V. anche circolare n. 14/E/2015).

Documentazione da acquisire per la verifica

- ✓ fatture (a campione)
- ✓ estrazione contabile dei capitoli di entrata (capitolo codificato E.3.05.99.03.001 Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge) diverso da scissione dei pagamenti E.3.05.99.99.999;
- ✓ registri IVA
- ✓ Verifica comunicazioni ai fornitori, disposizioni interne ecc..



IPOTESI DI REVERSE CHARGE

- Nell'ambito del reverse charge sono ricondotte
 - **sia le operazioni intra-UE**, dove la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è legata all'esigenza di semplificare il trattamento Iva delle operazioni intra-UE;
 - **sia le operazioni "interne"**, in cui la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è connessa a motivi di contrasto alle frodi. Si tratta degli acquisti, effettuati nell'esercizio d'impresa di cui all'art. 17 del DPR n. 633 del 1972:
 - alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (lett. a);
 - a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (a ter)
 - d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a); (d-quater)
- **Edifici**: disposizione limitata ai fabbricati (abitativi e strumentali) e parte di essi (es. singolo locale), anche in corso di costruzione, e non a beni mobili. Sono escluse le prestazioni di servizi aventi ad oggetto terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.), oltre alle forniture di beni con posa in opera (in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene). Le ipotesi principali possono essere:
 - ✓ pulizia generale specializzata e non su edifici (non di impianti e macchinari industriali);
 - ✓ installazione di impianti elettrici, elettronici, idraulici, riscaldamento, condizionamento aria, distribuzione del gas, antincendio... in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);
 - ✓ «completamento» di edifici quali intonacatura, stuccatura, tinteggiatura, rivestimento muri, posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate, infissi, controsoffitti, pareti mobili e simili, vetri, esclusa la "posa in opera di arredi" .
- ✓ Cessione di energia al GSE da impianti fotovoltaici



OBBLIGHI DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE

- ✓ **Ricezione di una fattura** senza applicazione dell'imposta con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione dell'art. 17 comma 5 D.P.R. 633/1972;
- ✓ **sua "integrazione"** con l'aliquota IVA di legge, a seconda del tipo di servizio, e la relativa imposta il che significa, operativamente, annotare direttamente sulla fattura l'IVA da applicare o allegare alla stessa un documento in cui si evidenziano i medesimi dati. Nel caso di fattura elettronica si può emettere un documento integrativo (c.d. «autofattura») elettronico da conservare unitamente alla fattura originaria ovvero un documento «analogico» da conservare insieme alla fattura stampata (v. anche operazioni con l'estero).
 - ✓ **Attenzione:** a differenza dei reverse charge «esteri», per il reverse «interno» non c'è un obbligo di predisposizione ed invio dei documenti integrativi al Sdl quando una sua opportunità nel caso di adesione al servizio di conservazione delle fatture elettroniche o per la predisposizione della dichiarazione IVA precompilata e dei registri (sperimentazione ad oggi non applicabile agli enti locali) ovvero per altre esigenze di natura contabile.
- ✓ **annotazione «separata»** (sezionale o distinta codifica) della medesima fattura **sia nel registro degli acquisti**, ai fini della detrazione, **sia nel registro vendite o corrispettivi**, per l'assolvimento dell'imposta, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Nessun termine è previsto per l'esercizio della detrazione per il quale è comunque necessaria l'annotazione nel registro acquisti.
- ✓ indicazione di tali operazioni nella **dichiarazione IVA**. Tali acquisti vanno indicati nel quadro VF, in corrispondenza dell'aliquota applicata, e nel quadro VJ i fini della liquidazione dell'IVA a debito (VL).
- ✓ Le operazioni annotate nel registro vendite non concorrono, comunque, al volume d'affari e quindi non vanno indicate nel quadro VE.



ACQUISTO BENI E SERVIZI “PROMISCUI”

- Per gli enti non commerciali è ammessa in detrazione soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali. La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata (nell'ambito della contabilità pubblica).
- L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale (art. 19ter D.P.R. 633/1972).
- La PA dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto **ad eseguire separatamente i relativi adempimenti**
- L'imputazione va effettuata **all'atto della registrazione del documento di costo** (R.M. del 1° ottobre 1979, n. 363789).
- Nel caso di contabilità separate, la distinzione può essere operata solo per i servizi che siano afferenti più attività (es. utenze).

A campione

- Riflessi contabili
- L'imputazione si riflette anche sui mandati di pagamento relativi alle attività nonché alle ritenute «split» effettuate.
- La fattura è imputata nel registro acquisti/vendite per la sola parte relativa all'attività commerciale:
 - ✓ per la parte istituzionale, si procede al versamento dell'IVA attraverso le modalità di cui all'art. 4 del D.M. 23/1/2015.
 - ✓ per la parte commerciale, si procede – generalmente - attraverso la doppia annotazione di cui all'art. 5 con liquidazione mensile o trimestrale.



COSTI «PROMISCUI»

- Per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, da quella imputabile all'attività istituzionale, o tra attività diverse in caso di contabilità separate, occorre fare riferimento a criteri oggettivi, coerenti e dimostrabili di imputazione di detti costi tra le varie attività.
- Criteri ammessi dall'agenzia (RM 29/12/1990, n.450565):

Tipo di costo	Criterio di ripartizione fra le diverse attività
Illuminazione	In base ai mq. dei locali occupati
Riscaldamento	Cubatura dei locali riscaldati
Spese telefoniche	Riferimento al numero fisso degli apparecchi
Cancelleria e stampati di uso generale	Riferimento ai consumi
Spese di pubblicità	Riferimento al volume d'affari (*)
Spese di sponsorizzazione	Riferimento al volume d'affari (*)
Spese di rappresentanza	Riferimento al volume d'affari (*)
Spese per il centro elaborazione dati	Riferimento al volume d'affari (*)

- (*) In assenza, la determinazione della quota di imposta detraibile (in via residuale) al rapporto con il volume d'affari delle attività svolte. Ulteriori criteri: ore/giorni/utenti utilizzo a titolo oneroso rispetto ad uso «gratuito» o istituzionale.
- Andrebbero predeterminati e monitorati nel tempo in modo da verificarne l'attualità, adottando nel caso una determina di riferimento.

Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ Fatture (a campione)
- ✓ Documentazione attestante i criteri di riparto utilizzati (es. determina)
- ✓ Mandati e reversali di incasso
- ✓ Registri IVA



L'ATTIVITÀ DEL REVISORE: LE VERIFICHE IVA PERIODICHE E COMPLEMENTARI

L'annotazione delle operazioni passive e l'esercizio della detrazione: tempistiche di esercizio, pro-rata di detrazione, rettifica e casi particolari

L'annotazione delle operazioni attive: distinzione tra fatture e corrispettivi, fatturazione elettronica

I versamenti IVA e liquidazioni periodiche: la liquidazione IVA, le modalità di versamento, la presentazione della LIPE

Gli adempimenti periodici dall'estero: Intra12, archivio VIES, elenchi Intrastat ed esterometro

Altri adempimenti periodici e imposta di bollo

La dichiarazione IVA annuale: modalità di presentazione e particolarità

Altre verifiche: le operazioni immobiliari

LE VERIFICHE IVA PERIODICHE E COMPLEMENTARI

(PAR. 11.4.3 E 11.4.5)

Vedi check list

Verifica a campione del corretto assolvimento degli adempimenti IVA dell'ente:

- Controllo della corretta detrazione IVA (artt. 19 e ss DPR 633/1972):
 - ✓ requisito di inerenza;
 - ✓ uso promiscuo di beni e servizi;
 - ✓ applicazione del pro-rata;
 - ✓ limitazioni e rettifiche della detrazione.
- Verifica della corretta applicazione di:
 - ✓ reverse charge;
 - ✓ split payment;
- Ciclo fatturazione elettronica e conservazione digitale.
- Controllo dell'emissione e registrazione delle fatture con aliquote IVA corrette.
- Controllo emissione, registrazione e trasmissione delle fatture elettroniche (ex bollette-fatture) per i servizi di pubblica utilità di cui al DM 24 ottobre 2000, n.370 (rifiuti, fognatura e depurazione, acqua, gas, energia elettrica, lampade votive);
- Verifica delle liquidazioni IVA mensili o trimestrali, comprensive di pro rata, e della corrispondenza con i versamenti effettuati.
- Controllo degli adempimenti periodici:
 - ✓ registri IVA;
 - ✓ LIPE;
 - ✓ modello INTRA 12.
- Verifica della dichiarazione annuale IVA:
 - ✓ correttezza dei dati e del pro-rata;
 - ✓ saldo IVA;
 - ✓ acconto IVA entro il 27 dicembre.

Verifica a campione;

- ✓ corretta effettuazione delle "compensazioni orizzontali" del credito Iva annuale ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997 e la presenza dell'apposizione del "visto di conformità" da parte di un professionista abilitato per le operazioni sopra la soglia di euro 5.000,00;
- ✓ corretta applicazione imposizione indiretta nella operazioni immobiliari di compravendita e/o di locazione (es. reverse charge);
- ✓ corretta applicazione normativa intracomunitaria (reverse charge, elenchi Intrastat, Intra12, eventuale inserimento nell'archivio "Vies")

LA DISTINZIONE TRA ATTIVITÀ COMMERCIALE E ISTITUZIONALE *(NUOVO ART.19-TER)*

- ✓ Distinzione «a monte» dell'inerenza o meno della spesa ad attività commerciale con corretta imputazione al bilancio dell'ente (mandato).
- ✓ Registrazione della fattura nel registro acquisti o sezionale relativo all'attività di riferimento.
- ✓ Imputazione «pro quota» nel caso di costi promiscui o afferenti attività diverse (servizi).
- ✓ Al momento del pagamento o esigibilità *(non è più obbligatorio il c.d. «registro dei sospesi»)*

- l'imposta relativa a tale attività è ammessa in detrazione soltanto se relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi in parte utilizzati per fini estranei all'esercizio dell'attività economica *(testo previgente al 13/12/25 «relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole»;*
- per la quota ad essa imputabile e l'ammontare detraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati *(previgente «per la parte ad esse imputabili, se relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente»;*
- sono gestite con contabilità separata le attività per cui gli enti pubblici e privati e società (che svolgono attività economica in via non esclusiva):
 - a) sono soggetti passivi;
 - b) non sono soggetti passivi *(previgente « ed a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale).*
- Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, la contabilità separata è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.
- ~~La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.~~



FATTURE D'ACQUISTO: TERMINI DI REGISTRAZIONE

La fattura d'acquisto ricevuta dall'ente in **forma elettronica** (SDI) è annotata:

- entro 10 giorni nel registro «fatture ricevute» art. 42 del D.L n. 66/2014 (tutte le fatture o richieste di pagamento equivalenti);
- entro i termini di cui agli artt. 19 e 25 del D.P.R. 633/1972 nel registro IVA (fatture rilevanti IVA).

Termini di registrazione

- **fattura ad esigibilità differita** (ora «scissione dei pagamenti»): dal momento del **pagamento** o, per opzione, anteriormente ad esso (**ricezione o registrazione**, v. D.M. 23/1/2015);
- **fattura ad esigibilità immediata** (residuali): anteriormente alla liquidazione periodica in cui si vuole esercitare il diritto alla detrazione (dal **ricevimento**);
- **fatture in reverse charge**: nei termini dell'art. 17 D.P.R. 633/1972 (la fattura «...*deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di **ricevimento** ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25*»).

Prassi:
annotazione a fine mese
con riferimento al
pagamento / ricezione
della fattura o alla data
del pagamento /
ricezione (da gestionale
contabilità)



Termine massimo: la dichiarazione IVA relativa al (**secondo, v. DL «Omnibus»**) anno in cui si verifica esigibilità dell'imposta e possesso della fattura (**attenzione:** per le fatture registrate il **secondo** anno successivo a quello in cui si verifica l'esigibilità è necessario annotarle in apposito sezionale, entro i termini dichiarativi, nel caso di imputazione alla dichiarazione IVA del periodo precedente v. CM 1/E/2018).



REGISTRAZIONE IVA DELLE FATTURE IN SCISSIONE DEI PAGAMENTI

A campione

Metodo «alternativo» (unico fino al 30/6/2017) art. 5 c. 1 D.M. 23/1/2015

- Annotazione nelle fatture d'acquisto in modalità ordinaria
- Annotazione nel registro (sezionale) fatture emesse della medesima fattura d'acquisto (termine improprio «autofattura») tramite doppia annotazione
- Riferimento all'esigibilità dell'imposta (pagamento o – opzione – anticipata alla ricezione/registrazione)
- Versamento IVA con codice 60XE, come imposta a debito al netto credito (% detraibilità)
- Indicazione in dichiarazione IVA nei quadri VF e VJ
- Movimento nelle partite di giro e incasso a titolo III dell'entrata dell'IVA a credito (v. faq Arconet)

Metodo «naturale» art. 5 c. 01 D.M. 23/1/2015

- Annotazione nelle fatture d'acquisto in modalità ordinaria
- Riferimento all'esigibilità dell'imposta (pagamento o – opzione – anticipata alla ricezione/registrazione)
- Versamento con codice 621E entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è esigibile;
- Concorso alla liquidazione IVA solo come IVA a credito (% detraibilità)
- Indicazione in dichiarazione IVA nei quadri VF
- Movimento solo nelle partite di giro e riversamento all'erario.

Acconto IVA

- Occorre effettuare il versamento dell'acconto IVA tenendo presente in ogni caso l'imposta in split payment (commerciale) divenuta esigibile.
- Anche nel caso di versamento mensile, l'IVA versata con codice **621E** concorre a determinare la base imponibile dell'acconto IVA (metodo storico, previsionale o effettivo).



REGISTRAZIONE REVERSE CHARGE (ART. 17 C. 5 D.P.R. 633/1972)

A campione

- Integrazione della fattura d'acquisto con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta (=documento integrativo) ed annotazione nel registro vendite o corrispettivi entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;
- Annotazione della fattura d'acquisto, ai fini della detrazione, nel registro acquisti.
- Comunicazione ai fornitori della quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del reverse charge
- Pagamento a valere su capitolo rilevante IVA e ritenuta IVA in entrata da reverse charge.

VERIFICHE PERIODICHE



REVERSE CHARGE: L'INTEGRAZIONE VIA SDI

- Per gli acquisti in reverse **interni** (es. pulizie edifici commerciali), il documento integrativo – che per consuetudine viene chiamato “autofattura” poiché contiene i dati tipici di una fattura – **non deve essere obbligatoriamente inviato al Sdl**, ma può essere trasmesso in via facoltativa es. per il servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall’Agenzia delle entrate e /o la predisposizione dei registri IVA da parte dell’Agenzia delle entrate (dal quale sono ancora esclusi gli enti locali).
- Non c’è alcun obbligo di invio del documento cosiddetto “autofattura” al cedente/prestatore. In caso di emissione di autofattura per integrazione della fattura elettronica ricevuta in reverse charge interno, i dati del cessionario/committente vanno inseriti sia nella sezione “Dati del cedente/prestatore” sia nella sezione “Dati del cessionario/committente”.
- “Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell’Esterometro” secondo cui *“Per integrare la fattura ricevuta (normalmente una fattura elettronica) nell’ipotesi di reverse charge interno, il C/C può effettuare attraverso lo SDI l’integrazione della fattura (che con la fattura cartacea avveniva scrivendo sulla stessa) usando il tipo documento TD16, che sarà recapitato solo a sé stesso (dato che è quest’ultimo a essere tenuto a integrare l’IVA in fattura). Il documento integrativo sarà utilizzato in fase di elaborazione delle bozze dei registri IVA da parte dell’Agenzia. Qualora il C/C volesse avvalersi delle bozze dei registri IVA precompilate elaborati dall’Agenzia delle Entrate, è consigliabile trasmettere il tipo documento TD16 allo SDI entro la fine del mese riportato nel campo <Data>. Alternativamente alla trasmissione del TD16 via SDI, il C/C può integrare manualmente la fattura ricevuta, da conservare secondo le indicazioni fornite dall’Agenzia nella Circolare n. 26/E del 13 luglio 2022, ma in tal caso l’operazione non apparirà nelle suddette bozze di registri IVA elaborati dall’Agenzia”.*



LA DICHIARAZIONE ED IN TERMINI PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE (ARTT. 19 E 25)

«L'applicazione dei principi unionali determina quindi, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, come riformulati dal D.L. n. 50), che il **dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione:**

- i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e
- ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

É da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente **può operare, previa registrazione della fattura** secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, **la detrazione** dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni. Tale diritto può essere esercitato **al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno».**

Circolare 1/E/2018

- Art. 19 «(…). Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e ai servizi acquistati o importati **sorge**
 - ✓ nel momento in cui l'imposta diviene esigibile
 - ✓ ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto
 - ✓ ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».
- Art. 25 «[1] Il contribuente
 - ✓ deve **annotare in un apposito registro** le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati **nell'esercizio dell'impresa, arte o professione**, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17,
 - ✓ **anteriamente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione** della relativa imposta
 - ✓ e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello di ricezione della fattura
 - ✗ **e con riferimento al medesimo anno. (...)**»



CIRCOLARE N. 1/E/2018: LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO

- Ai fini della detrazione dell'imposta, una fattura di acquisto **ricevuta** nell'anno N potrà essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile N+3 (art. 12 D.L. 148/2026) (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo). Es. anno 2026, entro la dichiarazione IVA 2028 (30 aprile 2029)
- Qualora la registrazione di tale documento avvenga successivamente alla fine dell'anno N+2, per farla concorrere alla dichiarazione IVA di competenza dovrà essere effettuata in **un'apposita sezione del registro IVA** degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute, al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche IVA concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA. L'utilizzo del sezionale, «imposto» dalla normativa previgente, è altresì utile per individuare le **condizioni di esigibilità dell'IVA** posto che il diritto sorge alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.
- Per le fatture in **scissione dei pagamenti**, salvo opzione per l'esigibilità anticipata alla ricezione o registrazione, **l'annotazione del documento dovrà avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno del pagamento**, nonostante si sia ricevuta la fattura in un periodo di imposta precedente.

Se si anticipa l'esigibilità alla registrazione, ove anteriormente ad essa avvenga il pagamento, occorre fare riferimento a quest'ultimo.

Esigibilità	Ricezione	Pagamento	Registrazione	Dichiarazione IVA
Scissione dei pagamenti	20/12/2026	14/1/2027	Registri 2027-2029	2027-2029
Immediata o anticipata per opzione	30/12/2026	20/2/2026	Registri 2027-2029, sezionale 2026-2028	2026-2028



ANNOTAZIONE FATTURE RICEVUTE CON IVA ESIGIBILE NELL'ANNO PRECEDENTE

- La detrazione IVA è esercitata nell'anno (ovvero con la dichiarazione Iva relativa) in cui:
 - è ricevuta la fattura;
 - l'IVA è esigibile;
 - previa registrazione.

- Ai fini dell'esercizio della detrazione, **le fatture ad esigibilità immediata** ricevute vanno annotate anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e **comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo.**
- Le fatture ricevute (data di protocollo) vanno quindi inserite nei registri acquisti a prescindere dal pagamento.
- Nel caso di fatture ad esigibilità differita (scissione dei pagamenti), l'anno di riferimento va individuato in base al momento del pagamento salvo che non si sia optato per anticipare l'esigibilità al momento della ricezione o registrazione (art. 19 e 25 D.P.R. 633/1972; Circolare n. 1/E/2018).

Fatture ad esigibilità immediata:

- ✓ fatture in reverse charge (interno o estero);
- ✓ fatture senza l'applicazione dello split payment quali:
 - ✓ fatture dei professionisti con ritenuta d'acconto;
 - ✓ fatture alle quali non si applica la scissione (v. CM 27/E/2017) :
 - ✓ fatture in compensazione crediti con società partecipate;
 - ✓ fatture con IVA già nella disponibilità del fornitore (es. aggio);
 - ✓ fatture a fronte di operazioni permutative (es. sponsorizzazioni tecniche in ambito commerciale);
 - ✓ fatture associazioni sportive (L. 381/1991).



I PRO – RATA DI DETRAIBILITÀ

Indetraibilità soggettiva		Indetraibilità oggettiva
Pro rata generale	Pro rata operazioni esenti	Percentuali specifiche
Per i beni ed i servizi in parte utilizzati <u>per operazioni</u> non soggette all'imposta, la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati... (art. 19 comma 1 D.P.R. 633/1972).	I contribuenti che esercitano sia <u>attività</u> che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti esercitano il diritto alla detrazione in maniera proporzionale alla prima categoria ...(art. 19 D.P.R. 633/1972 e art. 19bis D.P.R. 633/1972).	L'Iva è oggettivamente indetraibile in relazione ad alcuni tipi di bene o servizio acquistato od importato, che si presumono non inerenti, in tutto o in parte, ad attività di impresa (articolo 19-bis 1) del D.P.R. n. 633/72) salvo che non formino l'esercizio della stessa. Es: beni di lusso, veicoli ad uso promiscuo; trasporto di persone; alimenti e bevande; fabbricati.
Costi «promiscui»	Operazioni esenti (es. nido)	Casi particolari



RAPPORTO TRA I PRO – RATA DI DETRAIBILITÀ

- La regola del pro-rata per operazioni esenti è applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili.
- L'occasionale effettuazione di operazioni esenti / imponibili da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA / esente non dà luogo all'applicazione del pro-rata ed è applicabile il criterio generale **dell'utilizzazione specifica** dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni ed i servizi impiegati nelle operazioni.



Criterio gerarchico

Se i soggetti che detraggono l'imposta in base a pro-rata, effettuano **anche operazioni escluse**, i medesimi devono prima sottrarre, dall'imposta relativa agli acquisti, afferente i beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, **sul restante importo, procedere all'applicazione della percentuale di detrazione.**

Applicazione pro rata
«generale»
(istituzionale /
commerciale)

Annotazione fattura nei
registri IVA per la %
commerciale

Applicazione del pro
rata per operazioni
esenti in liquidazione
periodica



IL PRO RATA PER OPERAZIONI ESENTI

MODALITÀ DI APPLICAZIONE

- Il pro rata è applicato nella prima liquidazione periodica successiva alle prime operazioni esenti, in forma provvisoria utilizzando la percentuale dell'anno precedente risultante dalla dichiarazione IVA. In mancanza di quest'ultima o laddove l'ammontare relativo alle medesime sia irrilevante, il pro-rata dovrà essere calcolato sotto il controllo dell'amministrazione fiscale, in base alle previsioni dello stesso soggetto passivo.
- Nel corso dell'anno di inizio dell'attività che determina assoggettamento al pro-rata, si utilizza una percentuale presuntiva.
- In sede di dichiarazione annuale, sulla base del volume d'affari totale, la riduzione della detrazione è effettuata in forma definitiva, con conguaglio, senza necessità, nel caso di versamento a saldo, di ravvedimento operoso.
- Se in un determinato anno il soggetto non effettua alcuna operazione attiva, non si applica il pro-rata e l'imposta detraibile va determinata secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati (Circ. AE 19 giugno 2002 n. 54/E).
- Solo in caso di cambiamenti normativi che hanno qualificato operazioni esenti come imponibili è stata autorizzata la riduzione in corso d'anno del pro-rata di indetraibilità in base ad una percentuale presuntiva per tenerne conto (Ris. Min. 17 dicembre 1991 n. 430630).

Il pro rata per operazioni esenti si cristallizza in sede di dichiarazione IVA, presentata a partire dal 1° febbraio fino al 30 aprile. Tuttavia:
 nel caso dei contribuenti mensili, già dal versamento del 16 febbraio (gennaio) occorre conoscere la percentuale per applicare correttamente il pro rata all'IVA a credito;
 anche i contribuenti trimestrali ordinari devono anticipare il calcolo o la predisposizione della dichiarazione IVA per calcolare correttamente il saldo da dichiarazione e IV trimestre, in scadenza al 16 marzo.

Si utilizza percentuale anno precedente



Definita in sede di dichiarazione annuale o presunta



Percentuale di detrazione applicata definitivamente con conguaglio in dichiarazione

MODALITÀ DI APPLICAZIONE *(SEGUE)*

- Nel caso di pro rata per operazioni esenti ed applicazione della scissione dei pagamenti (art. 17ter D.P.R. 633/1972; art. 5 DM 23/01/2015), l'IVA addebitata in fattura è da considerarsi comunque interamente commerciale ai fini contabili (es. incasso a titolo III e/o in partite di giro da split commerciale).
- Occorre però tenere presente la percentuale di pro rata per determinare il costo a carico dell'ente. L'IVA infatti non è interamente detraibile e quindi, se in scissione dei pagamenti e adottando il metodo della doppia annotazione, dovrà essere versata all'Erario in sede di liquidazione periodica. La componente indetraibile dell'IVA è da considerarsi come costo (ad aumento del costo del bene se indetraibilità specifica, come generale di esercizio, in caso di pro rata generale, v. Corte di cassazione n. 20435 del 19 luglio 2021).
- L'applicazione del pro rata può essere evitata ricorrendo alla separazione delle attività, secondo la disciplina dettata dall'articolo 36 del D.P.R. 633/72, e l'esercizio di tale facoltà consente anche di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili con riferimento alle operazioni esenti da imposta, ex articolo 36-bis dello stesso decreto, senza che la conseguente indetraibilità totale dell'imposta assolta sugli acquisti investa anche le attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione.

RETTIFICHE DELLA DETRAZIONE

- Il contribuente deve effettuare una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro impiego dei beni e dei servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà ad operazioni soggette al tributo (o ad esse assimilate ai fini della detrazione) e in quale misura, invece, in operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, in modo da calcolare in definitiva, la quota d'imposta detraibile.
- Qualora si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego dei beni e dei servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad **una rettifica della detrazione iniziale**, sempreché, naturalmente, tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione spettante.
- Le rettifiche delle detrazioni sono effettuate **nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi** che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie (quadro VF).

Nel caso degli enti pubblici o non commerciali, la rettifica è necessaria/possibile se il bene è acquisito in qualità di soggetto Iva (causa C-140/17 del 25.07.2018). *L'orientamento di cui alla Risposta n. 419/E/2023, che ha ammesso la rettifica IVA per mutazione di destinazione sulle spese sostenute per la riqualificazione di un immobile destinato in parte ad attività di rappresentanza istituzionale e successivamente dato in concessione a fronte di un canone per servizi di informazione e promozione turistica e per eventi, appaiono in contrasto con i principi statuiti in tema di imposta sul valore aggiunto.*



RETTIFICHE DELLA DETRAZIONE *(SEGUE)*



Per i servizi ed i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica della detrazione, deve tenersi conto soltanto della **loro prima utilizzazione**, nel senso che deve procedersi alla correzione della detrazione operata, ma soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione.



Per i beni ammortizzabili, la rettifica va operata integralmente in sede di **prima utilizzazione e, per quinti o decimi**, quando il cambio di destinazione ha luogo nei quattro/nove anni successivi a quello dell'entrata in funzione del bene ammortizzabile, o in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti.



Servizi e beni ammortizzabili = beni con coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito inferiore al 25% e prestazioni di servizi relativi alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi; beni immateriali di cui all'articolo 68 del TUIR; fabbricati o porzioni di fabbricati. Non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore 516 euro, né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%.



Valutazione importante nel caso di realizzazione di interventi ed investimenti pluriennali: va individuata sin dall'inizio l'eventuale destinazione o meno ad attività commerciale, anche in percentuale, procedendo alla rettifica integrale, se necessaria, alla prima utilizzazione.



Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati l'anno precedente. Si tratta degli acquisti inclusi nel quadro VF per fatture ricevute nell'anno (v. CM 1/E/2018), **ma per le quali le condizioni di esercizio della detrazione (ovvero la percentuale di detrazione applicabile nell'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, di «esigibilità») è diversa** da quella dell'anno della dichiarazione in cui tale diritto viene esercitato.



IPOTESI RETTIFICA DI DETRAZIONE IVA

- **Diverso utilizzo che conduce alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata**, che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro/nove anni successivi (art. 19bis II comma 2);
 - **variazione della percentuale di detrazione (pro rata) superiore a dieci punti** (art. 19bis II comma 4), con opzione (in dichiarazione IVA) per variazioni anche in caso di percentuali minori, di durata almeno quinquennale;
 - **cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica**, in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica (art. 19bis II comma 6).
- **Attenzione**; da non confondere la rettifica con l'estromissione di un immobile da attività di impresa (= destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, v. es C.M. n. 8/1993) che darebbe luogo ad una ipotesi di **autofatturazione** di cui all'art.2, c. 2 n.5) Decreto IVA, al valore residuo (se si è esercitato il diritto alla detrazione). Vedasi;
 - circolare n. 26/E del 1° giugno 2016: l'Agenzia ha confermato che l'agevolazione legata all'estromissione (come il calcolo sulla base del valore catastale) riguarda esclusivamente le imposte sui redditi (imposta sostitutiva), mentre ai fini IVA si applicano le regole ordinarie sul valore dei beni al momento del prelievo (es. valore residuo);
 - Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002: rilevanza IVA anche dell'assegnazione al socio ad eccezione dei casi in cui i beni non abbiano consentito la detrazione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno (1973) nonché dei casi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972.
 - In caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero con esercizio della detrazione, all'atto dell'estromissione, dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.



OMESSA REGISTRAZIONE: RIFLESSI SULLA DETRAZIONE E PROFILI SANZIONATORI

- La Risposta n. 115/2025 ha ribadito l'impossibilità di detrarre l'IVA per le fatture non registrate nei termini, prevedendo altresì l'applicazione "in ogni caso" della **sanzione** nel caso di mancata annotazione (art. 6 D.Lgs. n. 471/1997 dovuta nella misura fissa da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, comunque riducibile con ravvedimento operoso).
- Si può ricorrere alla dichiarazione integrativa per sanare l'errore e recuperare l'IVA in detrazione nella sola ipotesi in cui il contribuente, «pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto - adempimento propedeutico all'esercizio del diritto alla detrazione- per mero errore, non abbia esercitato tale diritto tempestivamente» e non nel caso in cui, se ricevute, non le ha annotate.
- L'obbligo di registrazione delle fatture d'acquisto, previsto dall'articolo 25, comma 1, del decreto IVA, ricorre in ogni caso ed entro termini ben definiti.
- La sanzione appare, in realtà, sproporzionata rispetto al mancato esercizio della detrazione ed anche al fatto che l'omessa registrazione potrebbe condurre, in casi di accertamento, anche ad altre violazioni di carattere reddituale parimenti sanzionate, senza dover introdurre ulteriori oneri.
- L'orientamento dell'Agenzia delle entrate deve comunque indurre gli enti a porre sempre più maggiore attenzione al censimento delle fatture "commerciali", anche oltre l'importanza di individuare correttamente l'IVA detraibile.

- Appare più problematico il fatto che la mancata registrazione e/o la mancata imputazione ai capitoli rilevanti IVA (dal quale discende spesso l'omessa registrazione) potrebbe configurare una violazione della contabilità separata ex art. 19ter che impedisce a monte il diritto alla detrazione e non risulterebbe sanabile con una integrativa.



IL CICLO DI FATTURAZIONE E LE OPERAZIONI ATTIVE

- **Fatture emesse** (es. locazioni, servizio idrico integrato (*), canoni di concessione, vendita beni...) – Art. 23 DPR 633/1972;
- **Corrispettivi** (mensa, trasporto scolastico, illuminazione votiva...) - Art. 24 DPR 633/1972
- Con **regimi particolari**, es. per le c.d. «utilities» (*) v. DM 370/2000 con la «bolletta-fattura».

- ✓ Momento di effettuazione delle operazioni e relativi adempimenti
- ✓ Obblighi di registrazione
- ✓ Obbligo di emissione fattura vs annotazione corrispettivi



Centrale il momento
di «effettuazione»
dell'operazione



MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE



Art. 6: «Le **cessioni di beni** si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della **consegna** o spedizione se riguardano beni mobili....(...) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo (...) **Le prestazioni di servizi** si considerano effettuate all'atto del **pagamento** del corrispettivo (...)).»

- ✓ Il momento di effettuazione della prestazione di servizi, e quindi l'obbligo di emissione della fattura, decorre dal momento in cui le somme sono **disponibili**.
- ✓ Nel caso di pagamento del corrispettivo con **mezzi diversi dal denaro** contante – ad esempio, mediante bonifico bancario – lo stesso si considera incassato nel momento in cui si consegue **l'effettiva disponibilità** delle somme, ossia quando si riceve l'accredito sul proprio conto corrente, indipendentemente dalla sua formale conoscenza, che avviene attraverso l'invio del documento contabile da parte della banca. Si tratta, tecnicamente, della cosiddetta **"data disponibile"**, che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata (circolare 1/E/2013, paragrafo 3.2).



EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE: ELEMENTI DA CONSIDERARE NEGLI ENTI LOCALI

- A. Per gli enti locali occorre effettuare una valutazione in base alla tipologia e modalità dell'incasso (tesoreria, agenti contabili, pagamenti per cassa...), adottando come **data di incasso / effettuazione** quella delle **reverse / ordinativo di incasso o meglio dei provvisori in entrata**, in caso di incasso precedente l'emissione della reverse
- B. Accertamento dell'entrata è un concetto diverso e non necessariamente coincidente con il momento impositivo IVA:
- ⇒ ai fini IVA il momento impositivo è quello nel quale si «incassa» il corrispettivo;
 - ⇒ per i principi contabili si può accertare una entrata non appena è erogato il servizio, anche se svolto da terzi, sulla base di idonea documentazione che predispone l'ente creditore, ed imputata nell'esercizio in cui è reso all'utenza.

Criticità

Possibile
non
coincidenza
con bilancio

Ai fini IVA rileva il momento impositivo ai sensi dell'art. 6.

Qualora l'incasso sia contestuale allo svolgimento del servizio, si determina un accertamento per cassa: si deve registrare l'accertamento di entrata nello stesso momento in cui si emette la reverse di incasso, con coincidenza sostanziale tra il momento impositivo ai fini IVA e quello contabile. Potrebbe però configurarsi il caso in cui, rispetto allo svolgimento del servizio, l'incasso avvenga successivamente rispetto all'accertamento contabile (accertamento per competenza). In questo caso, salvo il caso delle fatture emesse, l'esigibilità IVA è differita al momento dell'incasso (corrispettivi).

Occorrere anticipare la ricognizione o regolarizzazione contabile delle entrate per far coincidere sostanzialmente la stessa con il momento impositivo ai fini IVA in modo da evitare:

- ✓ emissione di fatture oltre i termini dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972 (giorno di effettuazione dell'operazione e/o trasmissione tramite SDI nei 12 gg successivi indicando la data operazione nel campo «data fattura»);
- ✓ annotazione / concorso alla liquidazione periodica dei corrispettivi in un mese/trimestre diverso da quello in cui si considera effettuato l'incasso.



REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE



- ✓ Emissione alla data dell'effettuazione dell'operazione.
- ✓ Emissione (trasmissione) entro 12 giorni dall'effettuazione (invio tramite SDI).
- ✓ Registrazione entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione, con riferimento allo stesso.

Prassi: annotazione fatture attive con riferimento al giorno di emissione.

- Art. 21 «Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura... La fattura è **emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6.** (...)»
- Art. 23 «[1] Il contribuente deve annotare **in apposito registro** le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, **entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni** e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.
- [2] Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.
- [3] Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma. (...)
- Esempio: operazione del 15 aprile; emissione entro il 27 aprile (compresi i festivi); registrazione entro il 15 maggio, con riferimento al mese di aprile (versamento IVA entro il 16 maggio).





REGISTRAZIONE DEI CORRISPETTIVI

- ✓ Annotazione giornaliera entro il giorno non festivo successivo.
- ✓ Per totale giornaliero, suddiviso per aliquota.
- ✓ Unica registrazione per totale entro il 15 del mese successivo (solo in caso di scontrino e ricevuta fiscale).

Prassi: annotazione giorno della reversale/ordinativo incasso (cumulativa) ovvero annotazione puntuale (derivata da gestionale).

- Art. 24 «[1] I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22, in luogo di quanto stabilito nell'articolo precedente, possono annotare **in apposito registro**, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, **l'ammontare globale dei corrispettivi** delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, distintamente per ciascuna tipologia di operazioni ivi indicata. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.
- [2] Nella determinazione dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi devono essere computati anche i corrispettivi delle operazioni effettuate con emissione di fattura, comprese quelle relative ad immobili e beni strumentali e quelle indicate nel secondo comma dell'art. 17, includendo nel corrispettivo anche l'imposta. (...)
- [4] I commercianti al minuto che tengono il registro di cui al primo comma in luogo diverso da quello in cui svolgono l'attività di vendita devono eseguire le annotazioni prescritte nel primo comma, nei termini ivi indicati, anche in un **registro di prima nota tenuto** e conservato nel luogo o in ciascuno dei luoghi in cui svolgono l'attività di vendita. Le relative modalità sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze».
- Art. 6 c. 2 D.P.R. 695/1996: « Le operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate, anche con unica registrazione, nel registro previsto dall'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro il giorno 15 del mese successivo».



ESONERO CERTIFICAZIONE CORRISPETTIVI

ART. 2 D.P.R. 21-12-1996 N. 696



- ✓ Oltre alle ipotesi previste per alcune tipologie di entrata, gli enti locali sono in generale esonerati dalla certificazione dei corrispettivi tramite scontrino o ricevuta fiscale, ad eccezione delle farmacie comunali.
- ✓ L'esonero vale anche per i corrispettivi telematici, fino a diversa disposizione (D.M. 10/5/2019).

Prassi: annotazione nel registro dei corrispettivi del totale incassato sulla base di reversali/ordinativi

- «2. Operazioni non soggette all'obbligo di certificazione
- i) le somministrazioni di alimenti e bevande rese in **mense** aziendali, interaziendali, scolastiche ed universitarie nonché in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e di beneficenza;
- o) le prestazioni inerenti e connesse al **trasporto pubblico collettivo** di persone e di veicoli e bagagli al seguito di cui al primo comma dell'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, effettuate dal soggetto esercente l'attività di trasporto;
- gg) le prestazioni di **parking** di veicoli in aree coperte o scoperte, quando la determinazione o il pagamento del corrispettivo viene effettuata mediante apparecchiature funzionanti a monete, gettoni, tessere, biglietti o mediante schede magnetiche elettroniche o strumenti similari, indipendentemente dall'eventuale presenza di personale addetto;
- mm) le prestazioni aventi per oggetto l'utilizzazione di servizi igienico-sanitari pubblici;
- nn) le prestazioni di alloggio rese nei dormitori pubblici;
- qq) le **cessioni e le prestazioni** poste in essere da regioni, province, **comuni** e loro consorzi, dalle comunità montane, delle istituzioni di assistenza e beneficenza, dagli enti di previdenza, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni pubbliche di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, nonché dagli enti obbligati alla tenuta della contabilità pubblica, ad **esclusione** di quelle poste in essere dalle **farmacie** gestite dai comuni»



FATTURA VS CORRISPETTIVO



- ✓ E' frequente che gli enti locali trattino come corrispettivi entrate che, a rigore, dovrebbero essere fatturate.
- ✓ L'apertura è disposta da due circolari datate emesse dal Ministero delle finanze che, in attesa dei decreti, concedono la fattura a richiesta del cliente per **prestazioni di servizi rese con carattere di uniformità, frequenza ed importo limitato**, tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi:
 - **al pubblico**, da parte delle pubbliche amministrazioni locali (Circolare Min. Fin., Dir. Gen. Tasse n. 18/360068 del 22/5/1976);
 - **a consumatori finali, se esenti** da imposta (risoluzione n. 500019 del 7 marzo 1977 in tema di locazioni).

- L'art. 22 prevede che: «L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: 1) per le cessioni di beni effettuate da **commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico**, in spacci interni, mediante apparecchi di **distribuzione automatica**, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante; 2) per le prestazioni alberghiere **e le somministrazioni di alimenti e bevande** effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica; 3) per le prestazioni di **trasporto di persone** nonché di veicoli e bagagli al seguito; 4) per le prestazioni di servizi rese **nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico**, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti; 5) per le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie; 6) per le operazioni **esenti indicate ai nn. da 1) a 5) e ai nn. 7), 8), 9), 16) e 22)** dell'art. 10; 6-bis) per **l'attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari**, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo; 6-ter) per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione; 6-quater) per le prestazioni di gestione del servizio delle **lampade votive nei cimiteri** [2] La disposizione del comma precedente può essere dichiarata applicabile, con decreto del Ministro delle finanze, ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi. (...)»
- In **blu** attività esercitate abitualmente anche dagli enti locali.



CORRISPETTIVI/FATTURA NEGLI ENTI LOCALI ESEMPI

A campione

VERIFICHE PERIODICHE

Attività	Corrispettivo / Fattura/ Bolletta	Annotazione
Mensa scolastica	C	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo
Trasporto scolastico	C	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo
Farmacie	C	Incasso da parte dell'utenza/Registratore Telematico
Impianti sportivi	C (*)/F	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo/Emissione fattura (anticipata o a richiesta)
Illuminazione votiva	C/B (**)	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo/Emissione «ruolo»
Locazioni	F	Incasso da parte dell'utenza/Emissione fattura anticipata (o a richiesta, es. esenti (*))
Canoni concessione (comm)	F	Incasso da parte dell'utenza/Emissione fattura anticipata
Fotocopie	C	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo
Servizio idrico integrato	B (**)/F	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo/Emissione ruolo
Servizi esenti (asilo nido, case di riposo, assistenza domiciliare)	C (*)	Incasso da parte dell'utenza/Ordinativo/Fatture anticipate o a richiesta

(*) **Prestazioni di servizi al pubblico con carattere di uniformità, frequenza ed importo limitato** per le quali l'esonero da fatturazione non è previsto da norme e decreti ma dalle circolari n. 18/360068 del 22/5/1976 e n. 500019 del 7 marzo 1977.

(**) **Bolletta / fattura** ex D.M. 370/2000 assimilabile a fattura elettronica.



EMISSIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

- Dal 1° gennaio 2019 tutte le fatture emesse, a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, possono essere solo **fatture elettroniche**. Le regole per predisporre, trasmettere, ricevere e conservare le fatture elettroniche sono definite nel provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018.
- **Le fatture elettroniche vanno sempre inviate ai propri clienti attraverso il Sdl (Sistema di Interscambio), altrimenti sono considerate non emesse.**
- Per inviare correttamente una fattura elettronica è necessario che al suo interno **sia riportato l'indirizzo telematico che il cliente ha comunicato al fornitore**. Tale indirizzo potrà solo essere:
 - un **indirizzo PEC**, in tal caso occorrerà compilare il campo della fattura "Codice Destinatario" con il valore "0000000" (sette volte zero) e il campo "PEC Destinatario" con l'indirizzo PEC comunicato dal cliente
 - un **codice alfanumerico di 7 cifre**, in tal caso occorrerà compilare solo il campo della fattura "Codice Destinatario" con il codice comunicato dal cliente.
 - nel caso in cui il cliente **non comunichi alcun indirizzo telematico** oppure è un **consumatore finale** ovvero un operatore in regime di vantaggio o forfettario ovvero un piccolo agricoltore, sarà sufficiente compilare solo il campo "**Codice Destinatario**" con il valore "0000000" ma il fornitore dovrà rilasciare al suo cliente una **copia su carta (o inviarla per email)** della fattura inviata al Sdl comunicandogli anche che potrà consultare e scaricare l'originale della fattura elettronica nella sua area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate (per gli operatori Iva tale area è quella denominata "Consultazione a Dati rilevanti ai fini IVA" del portale "Fatture e Corrispettivi").

- La **data di emissione della fattura elettronica** è quella riportata nel campo Data del documento.
- La data riportata nel campo Data del documento è sempre e comunque la **data di effettuazione dell'operazione**.
- I documenti elettronici vengono veicolati attraverso lo SDI che ne attesta inequivocabilmente **la data (e l'orario) di avvenuta trasmissione**.



FATTURE ELETTRONICHE: TERMINI E SCARTO



- La fattura (elettronica) immediata a fronte di una cessione di beni, prestazione di servizi può essere:
 - ✓ emessa il medesimo giorno (ossia generata e inviata allo SDI), così che la **data dell'operazione e data di emissione coincidano**;
 - ✓ **generata il giorno dell'operazione e trasmessa allo SDI entro i 12 giorni successivi (solari)**, valorizzando la data della fattura sempre con la data dell'operazione;
 - ✓ **generata e inviata allo SDI in uno qualsiasi dei giorni** intercorrenti tra l'operazione e il termine ultimo di emissione (12 giorni) valorizzando la data della fattura sempre con la data dell'operazione.
- Il Sistema di Interscambio dispone di 5 giorni al massimo, dalla data di ricezione del file XML, per fare i controlli propedeutici alla consegna della fattura al destinatario. Se si riceve una notifica di fattura elettronica scartata, occorre l'errore ed inviarla nuovamente a Sdl con 3 opzioni (circolare n. 13 del 2/07/2018):
 1. **ri-emissione della fattura elettronica** al Sdl **entro 5 giorni dalla notifica dello scarto**, usando lo stesso numero e data di documento di quella originaria (preferibile) ovvero in alternativa:
 2. **emissione di nuova fattura con nuovo numero progressivo e data, coerenti** con i documenti emessi successivamente all'invio che ha prodotto lo scarto;
 3. **emissione fattura con specifica numerazione**, che attesta che si tratta di un documento di rettifica rispetto al precedente.
- Nel caso di mancata o tardiva emissione di fatture oltre il 12° giorno dall'operazione si applica la sanzione prevista dall'art. 6 del D.Lgs. n 471/97: sanzione amministrativa pecuniaria che va dal 90% al 180% dell'imponibile non correttamente documentato. L'importo è fisso da 250 a 2.000 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Con ravvedimento operoso: è pari a 27,77 euro, in caso di regolarizzazione nei 90 giorni (1/9 di 250).



LE «UTILITIES» E LE LAMPADE VOTIVE

- ✓ Il D.M. 24 ottobre 2000 n. 370 disciplina particolari modalità di fatturazione e registrazione IVA per alcuni servizi pubblici, tra cui la somministrazione di acqua, gas e servizio rifiuti nonché le luci votive.
- ✓ Dal 2019, le prestazioni di gestione delle lampade votive nei cimiteri rientrano espressamente nell'art. 22, comma 1, n. 6-quater del D.P.R. 633/1972. Pertanto la fattura non è obbligatoria, salvo richiesta del cliente entro il momento di effettuazione dell'operazione.
- ✓ Per le altre «utilities», il decreto prevede:
 - ✓ l'annotazione «dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi e delle bollette-fatture emesse ciascun giorno», o dei «totali delle distinte meccanografiche di fatturazione relative alle bollette-fatture»,
 - ✓ «non oltre il mese successivo a ciascun trimestre solare, con riferimento al giorno di effettuazione dell'operazione»
 - ✓ la liquidazione IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare senza corresponsione degli interessi
- ✓ Per anni assimilate alle «ricevute fiscali», le bollette fatture sono state definitivamente equiparate alle fatture elettroniche ai fini della loro emissione.

- 
- Nella Risposta n. 24/2024, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che le bollette / fatture sono equiparabili a fatture (elettroniche) e non possono usufruire, come dei corrispettivi, dell'esigibilità al momento dell'incasso ma, tuttalpiù, dei rinvii della registrazione e della liquidazione ai sensi dell'art. 2 e 4 del DM n. 370/2000, che dispongono l'annotazione cumulativa e la liquidazione IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare senza corresponsione degli interessi (cfr. risoluzioni n. 88/E del 19 ottobre 2015 e n. 98/E del 25 novembre 2015; Risposta n. 476/2019).
 - I chiarimenti restano validi anche nell'ipotesi di bollette/fatture emesse tramite Sdl da società private che siano o meno a prevalente partecipazione pubblica cui è affidata la gestione dei servizi contemplati dalle disposizioni contenute nel D.M. 370/2000.



LE «UTILITIES» E LE LAMPADE VOTIVE *(SEGUE)*

LAMPADE VOTIVE

- **Fatturazione:** le prestazioni di gestione delle lampade votive nei cimiteri rientrano espressamente nell'art. 22, comma 1, n. 6-quater del DPR 633/1972. Pertanto **la fattura non è obbligatoria, salvo richiesta del cliente entro il momento di effettuazione dell'operazione.**
- **Certificazione dei corrispettivi:** l'art. 12-bis del DL 34/2019 ha stabilito che per le lampade votive resta fermo l'obbligo di certificazione del corrispettivo ai sensi del DPR 696/1996. Tuttavia, per i Comuni e gli altri enti locali, vale l'**esonero** di cui all'art. 2, lett. qq), del DPR 696/1996. Di conseguenza, nella gestione diretta del servizio, l'ente può limitarsi alla registrazione dei corrispettivi senza rilasciare documentazione fiscale all'utente.
- **Registrazione IVA:** i corrispettivi devono essere annotati nel registro dei corrispettivi ex art. 24 DPR 633/1972 con riferimento **all'incasso oppure in base al totale del ruolo (anticipazione dell'esigibilità IVA).**

SERVIZIO IDRICO INTEGRATO

- **Fatturazione:** per la somministrazione dell'acqua si applica il regime speciale disciplinato dal DM 24 ottobre 2000 n. 370. I gestori del servizio idrico emettono normalmente **le bollette/fatture agli utenti.**
- **Certificazione dei corrispettivi:** il servizio idrico non rientra nel n. 6-quater sulle lampade votive. **Le bollette costituiscono il documento di fatturazione previsto dalla disciplina di settore.**
- **Registrazione IVA:** l'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 24/2024, ha confermato che per il servizio di somministrazione dell'acqua trova applicazione l'art. 2 del DM 370/2000, che consente di annotare nel registro dei corrispettivi l'ammontare dei **corrispettivi riscossi e le bollette – fatture emesse** e dell'art. 4 ovvero l'annotazione e liquidazione IVA su base trimestrale.



LIQUIDAZIONE IVA E VERSAMENTO (ART. 1 D.P.R. 100/1998: ART. 27 D.P.R. 633/1972).

- Entro il giorno 16 di ciascun mese (mensili) o entro il 16 del secondo mese successivo alla scadenza del trimestre (trimestrali), si determina la differenza tra:
 - l'ammontare complessivo dell'IVA esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili;
 - l'ammontare dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese.
- Entro il medesimo termine può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.
- Non è più necessaria l'annotazione della liquidazione periodica sul registro, ma il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, deve fornire gli elementi in base ai quali ha operato.
- Il contribuente che affida a terzi la tenuta della contabilità e ne abbia dato comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente nella prima dichiarazione annuale presentata nell'anno successivo alla scelta operata, può fare riferimento, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente.
- Se dal calcolo risulta una differenza a favore del contribuente, il relativo importo è computato in detrazione nel mese successivo.
- Il versamento è **effettuato in F24EP** con appositi codici.

Il versamento dell'importo che non supera il limite di 100 euro deve essere effettuato **entro il 16 novembre** dello stesso anno e quello relativo al mese di dicembre entro il 16 gennaio dell'anno successivo.



SCHEMA LIQUIDAZIONE IVA

	Importo	Note
	Iva esigibile del periodo	Fatture emesse, corrispettivi incassati, fatture di acquisto in scissione dei pagamenti pagate o per cui si è anticipata l'esigibilità, fatture di acquisto in reverse charge ricevute.
-	Iva detraibile del periodo	Fatture d'acquisto pagate (o per cui si è anticipata l'esigibilità) bollette doganali ricevute, fatture in reverse charge ricevute ed annotate nei registri IVA, annotate nei registri IVA (eventuale % di pro-rata)
-	Credito del periodo precedente o credito da dichiarazione annuale portato in detrazione	(derivante, es. da fatture ad esigibilità immediata ricevute e, a livello di dichiarazione annuale, variazioni a favore del pro rata anno precedente, maggiori versamenti...)
=	Liquidazione IVA del periodo (debito / credito IVA)	
-	Acconto IVA (liquidazione dicembre)	Da versarsi a dicembre con metodo storico o previsionale - comprendendo l'IVA split commerciale versata separatamente – e scomputabile dal versamento del periodo. Per i trimestrali, l'acconto è scomputato in sede versamento IV trimestre (dichiarazione IVA).
+	Interessi trimestrali (1%)	
-	Ulteriori crediti di imposta	
+	Importo a debito del periodo precedente se inferiore a 100 euro	Il versamento inferiore a 100 può essere rinviato <u>fino al 16 novembre</u>
	Totale da versare o da riportare	Versamento inferiore a 100 euro (fino al 16 novembre) o a credito.



LA LIPE

- Tutti i soggetti passivi Iva devono presentare il MODELLO "COMUNICAZIONE DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA" per comunicare i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta (art. 21-bis del decreto legge 78/2010). L'invio ha cadenza trimestrale, con tempistiche differenziate in ragione dei trimestri.
- Anche gli enti locali sono soggetti all'adempimento, **con alcune peculiarità da tenere presenti in relazione alle operazioni ad esigibilità differita**.
- Il modello LiPe va inviato dagli enti locali limitatamente alle operazioni effettuate nell'ambito di attività commerciali.
- Le modalità di compilazione e gli importi da inserire riprendono quelli da includere in dichiarazione IVA. Di conseguenza, non vanno inseriti gli eventuali importi fuori campo IVA (es. operazioni escluse) che non vanno inseriti nei quadri VF e VE. Per gli acquisti c.d. "promiscui" va inserita solo la quota relativa ad attività commerciale.

- Per gli enti locali, da evidenziare:
 - incluse nella LiPe le operazioni annotate (fatture d'acquisto) o da annotare nei registri IVA (fatture emesse e corrispettivi) tenendo conto del particolare meccanismo della scissione dei pagamenti che influenza il dettaglio dell'IVA esigibile o detraibile del periodo (righe VP 4 e VP 5);
 - incluse le fatture emesse in scissione dei pagamenti (VP 2) senza che l'IVA concorra alla liquidazione.
 - escluse invece, dalle operazioni attive (VP 2) le "doppie annotazioni" di fatture di acquisto in scissione o in reverse charge, ma ne va considerata l'IVA (VP4 e VP5 se detraibile).
 - Per le fatture d'acquisto in reverse charge, i termini di annotazione sono riferiti alla ricezione della fattura (art. 17 D.P.R. 633/1972), mentre per la scissione dei pagamenti, in via generale, sono riferiti al pagamento salva facoltà di anticipare l'esigibilità alla ricezione o alla registrazione (art. 3 D.M. 23/01/2015).

Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ LiPe
- ✓ Riporto da periodo precedente
- ✓ Coincidenza con le liquidazioni *(in particolare versato-dichiarato)*
- ✓ A campione verifica modalità alimentazione VP2 e VP3 e coincidenza con i registri *(o verifica in sede dichiarazione annuale)*

L'ACCONTO IVA

- L'acconto IVA è versato entro il 27 del mese di dicembre, tenendo conto dell'IVA commerciale in split payment divenuta esigibile.
- Attenzione;** anche nel caso di versamento split payment separato, l'IVA versata con codice 621E concorre a determinare la base imponibile dell'acconto IVA (metodo storico, previsionale o effettivo).
- Esempio (contribuente trimestrale con pro rata):

Metodo previsionale	
Fatture emesse (IVA debito)	
Previste	2.400,00
Totale IVA debito fatture	2.400,00
IVA split commerciale	
Ottobre	181,5
Novembre	436,7
Dicembre	
Totale IVA split commerciale	618,2
Totale IVA a debito	3.018,20
Iva a credito (99%)	612,018
Liquidazione IV trimestre	2.406,18
Acconto (88%)	2.117,44

Metodo storico, previsionale o analitico

- Storico:** pari all'88% del versamento effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, per il mese o trimestre dell'anno precedente. Il versamento preso a base del calcolo deve essere al lordo dell'acconto dovuto per l'anno precedente.
- Previsionale:** 88% dell'IVA che si prevede di dover versare al 31 dicembre (mensili) o in sede di dichiarazione annuale Iva (trimestrali ordinari) al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o dal trimestre precedente.
- Metodo analitico:** 100% dell'IVA dovuta in base alle operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre (anche se non ancora registrate o fatturate) e passive annotate al 20 dicembre.
- Nel versamento dell'acconto i contribuenti trimestrali ordinari non devono applicare la maggiorazione degli interessi dell'1%,
- L'acconto non è dovuto se di importo inferiore a 103,29 euro ed è scomputato dal primo versamento IVA (mensili: liquidazione dicembre, al 16 gennaio, trimestrali ordinari: dichiarazione IVA, al 16 marzo).
- Il versamento va effettuato in F24EP o tradizionale con i **codici:** 613E per i contribuenti mensili; 618E per i contribuenti trimestrali,

OPERAZIONI CON L'ESTERO

- Per le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese **da soggetti non residenti**, ancorché identificati direttamente o tramite rappresentanti fiscali, a soggetti passivi residenti, il **cessionario (soggetto passivo di imposta) deve adempiere agli obblighi di fatturazione e versamento dell'imposta** (art. 17 c. 2 D.P.R. 633/1972).
- Se il cedente / prestatore è residente in uno **Stato UE**, si applicano le regole previste per gli scambi intracomunitari (**reverse charge/integrazione della fattura**).
- Se è **non residente UE**, si emette una fattura in un unico esemplare (nella prassi definita "**autofattura**") al momento di effettuazione dell'operazione. Non assume alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera.

Enti non commerciali (compresi enti locali)

- **Servizi:** ai sensi dell'art. 7ter del D.P.R. 633/1972 si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi internazionali anche gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni non commerciali, anche quando agiscono **al di fuori delle attività commerciali** o agricole o comunque identificati ai fini IVA
- **Beni:** **analoga disposizione opera per gli acquisti intracomunitari** di beni. Opera una franchigia di 10.000 euro solo per gli enti non identificati ai fini IVA, al di sotto della quale l'acquisto è assimilabile a quello di un committente non soggetto passivo (art. 38 D.L. 331/1993).
- **Importazioni** di beni (extra UE): per le importazioni di beni l'IVA è assolta da chiunque (in dogana, con bolletta doganale).



Soggettività passiva solo ai fini della territorialità dell'imposta

GLI ACQUISTI DALL'ESTERO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI (CON P.IVA)

ACQUISTI INERENTI ATTIVITÀ ISTITUZIONALE

- ✓ annotazione della fattura in apposito registro entro il mese successivo alla ricezione e con riferimento allo stesso;
- ✓ sua «**integrazione**» con determinazione dell'imposta dovuta;
- ✓ presentazione, per gli acquisti per i quali è dovuta l'imposta, in via telematica **entro ciascun mese**, una dichiarazione relativa agli acquisti **registrati con riferimento al mese precedente**, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (INTRA 12). Dalla dichiarazione devono risultare l'ammontare degli acquisti, quello dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo attestato di versamento.
- ✓ versamento, nel medesimo termine con F24 (EP), dell'imposta con codice 622E.
- ✓ Per gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività non commerciale dagli enti, associazioni o altre organizzazioni si applica l'obbligo di regolarizzazione delle fatture non ricevute e quello di integrazione ed annotazione separata.

ACQUISTI INERENTI ATTIVITÀ COMMERCIALE

- ✓ Adempimenti ordinari della normativa comunitaria:
 - ✓ «**integrazione**» della fattura (per fornitori extra UE **autofattura**, v. oltre);
 - ✓ annotazione «separata» (sezionale e/o apposita codifica) nel registro vendite (entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura / effettuazione operazione, ma con riferimento al mese precedente), anche in valuta estera ed acquisti (reverse charge) nei termini di detrazione;
 - ✓ concorso alla liquidazione periodica.
- ✓ l'IVA versata può essere detratta condizione che venga tenuta contabilità separata.



In entrambi i casi, al superamento di determinati plafond, occorre presentare gli elenchi Intrastat acquisti.



ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA

- Per le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti, ancorché identificati direttamente o tramite rappresentanti fiscali, a soggetti passivi residenti, il cessionario deve adempiere agli obblighi di fatturazione e versamento dell'imposta (art. 17 c. 2 DPR 633/1972).

Fornitore residente in uno Stato UE

- ✓ si applicano le regole previste per gli scambi intracomunitari ovvero reverse charge con integrazione della fattura);
- ✓ adempimenti con riferimento al momento di ricezione della fattura estera. Le fatture integrate devono essere **annotare, distintamente** (ovvero in apposito sezionale o con distinta numerazione):
 - a) nel **registro delle vendite o dei corrispettivi** secondo l'ordine della numerazione (per garantire neutralità dell'imposta), senza concorre al volume d'affari, entro il **15 del mese successivo a quello di ricezione** della fattura, ma con **riferimento al mese precedente**, anche in valuta estera;
 - b) nel **registro degli acquisti** anteriormente alla liquidazione (o dichiarazione annuale) nella quale è esercitato il diritto ed entro i termini ordinari previsti dall'art. 19, co. 1 D.P.R 633/1972.

Fornitore non residente UE

- ✓ si emette una fattura in un unico esemplare (nella prassi definita "autofattura") al momento di effettuazione dell'operazione.
- ✓ Non assume alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera: l'**autofattura** è **annotata nel registro delle fatture emesse**, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con **riferimento allo stesso mese di effettuazione** delle operazioni. Non va annotata la fattura estera, che rileva per la contabilità generale.
- ✓ **Momento effettuazione operazione:** per servizi «generici» il giorno **15 del mese successivo a quello di effettuazione** dell'operazione (quando le prestazioni sono **ultimate** o, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi, o al pagamento se anticipato) (art.6 c. 6 e art. 21 c. 4 D.P.R. 633/1972). Per i beni, consegna. La ricezione di un qualunque documento volto a certificare l'operazione resa è indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto extracomunitario l'AE (circolare 16/E/2013).



ARCHIVIO VIES

- Il **VIES** (VAT Information Exchange System) è l'archivio informatico comunitario unico delle partite IVA ((Reg. UE 904/2010, art. 35 c. 2 lett. e bis, c. 7 bis DPR 633/72, Provv. AE 15 dicembre 2014 n. 159941) .
- Prima di porre in essere un'operazione intracomunitaria il fornitore è tenuto a chiedere conferma della validità della partita IVA comunicata dal cliente UE interrogando il sistema VIES (art. 50 c. 2 dL.331/1993
- A partire dal 1° gennaio 2020, il possesso di una partita IVA valida del **cliente è una condizione sostanziale per l'applicazione della non imponibilità alla cessione intracomunitaria da parte del fornitore** (Dir. 2018/1910/UE, art. 138 Dir. 2006/112/CE).
- L'iscrizione avviene al momento della **dichiarazione di inizio di attività**. Se l'iscrizione manca, i soggetti che intendono porre in essere operazioni IC per beni o servizi, attive o passive, devono comunque iscriversi mediante apposita istanza. Se per 4 trimestri consecutivi non si inviano elenchi, viene comunicata l'esclusione da parte dell'Agenzia.
- Per AE, senza iscrizione al VIES:
 - operazioni attive: si considerano operazioni interne (versamento I.V.A.);
 - **operazioni passive: non si possono integrare le fatture (I.V.A. non detratta).**
- Il caso di provvedimento di esclusione dall'archivio VIES per irregolarità, fino alla rimozione delle stesse sussiste il divieto di compensazione orizzontale dei crediti IVA.



Requisiti acquisto intracomunitario

- ✓ **Presupposto soggettivo:** entrambi i soggetti devono avere la qualifica di **soggetti passivi di imposta** ed essere residenti in differenti Stati appartenenti alla Comunità (**VIES**).
- ✓ **Oggettivo:** deve avere ad oggetto il **trasferimento della proprietà a titolo oneroso di beni** mobili o di altro diritto reale di godimento. I beni devono essere **originari di altro Stato membro** o ivi **immessi in libera pratica**, spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato.
- ✓ **Territoriale:** luogo di partenza e destinazione dei beni devono essere situati all'interno dell'UE.
- ✓ Alcune eccezioni (es. beni usati, fornitura di gas naturale/energia...).
- ✓ Non esiste un quadro sistematico di norme che definisca e regoli i **servizi IC**, intesi come servizi resi o ricevuti da soggetti UE, né in ambito B2B né B2C. **Ai servizi, si applicano, in materia di territorialità, i principi generali.**



REVERSE CHARGE ESTERO: L'INTEGRAZIONE DELLE FATTURE

- L'integrazione delle fatture avviene o con la modifica diretta del documento cartaceo o con la predisposizione documento integrativo (a volte chiamato anche impropriamente «autofattura») da allegare ed archiviare insieme alla fattura UE, riportante gli estremi di quest'ultima (**data della fattura e numero progressivo ad essa attribuito dal ricevente**, Circ. Min. 23 febbraio 1994 n. 13/E par. 9.1).
- Nel caso di ricevimento di una fattura in formato **elettronico** (immodificabile) l'acquirente **deve necessariamente predisporre un altro documento** in cui annotare sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura estera. Il documento:
 - ✓ se emesso in forma elettronica, deve essere reso immodificabile con marca temporale e firma elettronica (c.d. timbro virtuale) da collegare univocamente a ciascuna fattura assegnando un apposito numero progressivo di protocollo e istituendo un registro di protocollo apposito (Ris. AE 17 giugno 2010 n. 52/E).
 - ✓ se invece è redatto su carta, è necessario materializzare la fattura estera o convertire il documento integrativo analogico in formato elettronico, per conservarli congiuntamente (Circ. AE 19 ottobre 2005 n. 45/E).
- Nel caso di reverse charge «esterni», tuttavia, l'integrazione delle fatture ovvero l'emissione di autofattura in formato elettronico si rende necessaria per la trasmissione al Sistema interscambio dei relativi dati in applicazione della comunicazione delle operazioni transfrontaliere (c.d. «esterometro») che, dal 1° luglio 2023 è stata sostituita dalla trasmissione in formato xml delle singole operazioni.

PCC

RICEZIONE E CONTABILIZZAZIONE DI FATTURE ESTERE

Con l'introduzione dal 1 luglio 2022 di nuovi adempimenti per le fatture estere, il sistema PCC si è aggiornato per semplificare e automatizzare il più possibile la gestione delle autofatture. Il sistema PCC acquisisce i dati delle fatture estere, per cui è stata inviata al Sistema di Interscambio dell'Agenzia delle Entrate (SDI) una autofattura con tipo documento: TD16, TD17, TD18, TD19 o TD28 e i relativi pagamenti provenienti da OPI.



Solo per attività commerciali

ACQUISTI ISTITUZIONALI EXTRA UE: REVERSE CHARGE O «AUTOFATTURAZIONE»?

- Per gli acquisti da soggetti extra – UE si pone il problema di come applicare il «reverse charge» o l' «autofattura» nel caso di attività istituzionale (es. San Marino).
- *Art. 30-bis Registrazione, dichiarazione e versamento dell'imposta relativa agli acquisti effettuati dagli enti non commerciali* «1. I soggetti di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), relativamente alle operazioni di acquisto di beni e servizi realizzate nello svolgimento di attività non commerciali, per le quali hanno **applicato l'imposta** ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, adempiono **agli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento secondo le modalità e nei termini previsti dagli articoli 47, comma 3, e 49 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427**».
- L'art. 47 c. 3 citato dispone «I soggetti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta **annotano** le fatture di cui al comma 1, previa loro progressiva **numerazione** ed entro gli stessi termini indicati al comma 1, in **apposito registro**, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 dello stesso decreto n. 633 del 1972.»
- Per gli enti non commerciali e nell'ambito delle attività istituzionale, la norma non prevede necessariamente l'auto-fatturazione, ma l'annotazione della fattura estera in apposito registro. Appare quindi indifferente il metodo di applicazione dell'imposta, potendosi non procedere ad «auto-fatturazione» per gli acquisti da soggetti esteri, ma all'integrazione della fattura ricevuta, annotata in apposito registro, fermo restando l'assolvimento dell'imposta e la presentazione del modello INTRA-12 (art. 49). In ogni caso, ove emessa, l'autofattura non dovrebbe essere indicata nella dichiarazione IVA in quanto si tratta sempre di attività non commerciale.



ESTERO: COMUNICAZIONI PERIODICHE

- **Esterometro:** l'articolo 1, comma 3bis, del D.Lgs. n. 127/15 stabilisce l'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere, cioè quelle da o verso soggetti non residenti o non stabiliti nel territorio dello Stato. **L'adempimento è riferito solo alle attività commerciali (C.M. 26/E/2022).** La comunicazione era trimestrale (mese successivo alla fine del trimestre), ma dal 1° luglio 2022 è stata sostituita dall'invio dei dati relativi alle singole operazioni tramite il SDI, con cadenza periodica ravvicinata:
 - entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi, per le operazioni attive (che va quindi coordinato con le regole previste per le cessioni intracomunitarie);
 - entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.
- **INTRA – 12:** per gli acquisti istituzionali dall'estero, occorre versare l'imposta in Italia ai sensi degli artt. 7 e 17 del D.P.R. 633/1972 ed art. 49 D.L. 331/1993 con apposito codice tributo (622E) - con riferimento alla **ricezione** della fattura - e presentare il modello **INTRA-12 entro il secondo mese successivo a quello di ricevimento della fattura.** Per gli acquisti commerciali, l'IVA è assolta in liquidazione periodica con il meccanismo del reverse - charge o della auto fatturazione.
- **INTRASTAT:** vanno presentati, sia per la sfera istituzionale che commerciale, gli elenchi **Intrastat** per gli acquisti e cessioni di beni intracomunitari. Per gli acquisti, la soglia è tale (euro 200.000 per almeno un trimestre) che difficilmente è possibile configurare un obbligo in tal senso per gli enti locali, anche se non lo si può escludere.



ALTRI ADEMPIMENTI PERIODICI

- **Comunicazione spese al sistema Tessera Sanitaria** (es. farmacie e strutture specialistiche pubbliche e private accreditate o strutture autorizzate e non accreditate) relativamente ai dati relativi alle prestazioni sanitarie erogate (cadenza semestrale, in relazione ai documenti di spesa pagati nel semestre precedente). L'adempimento – per le strutture - viene meno in caso di dispensa fatturazione operazioni esenti ex art. 36bis del D.P.R. 633/1972.
- **Comunicazione rette/rimborsi asili nido e servizi primavera** entro il 16 del mese di marzo dell'anno successivo al pagamento / rimborso.
- **Imposta di bollo su fatture elettroniche**



L'IMPOSTA DI BOLLO SU FATTURE ELETTRONICHE

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, prima verso le Pubbliche amministrazioni e poi verso i privati, l'articolo 6 del Dm 17 giugno 2014 ha disciplinato l'assolvimento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche, prevedendo:

- **l'obbligo di riportare una specifica annotazione** su quelle soggette a tale imposta
- **modalità e termini di versamento autonomi.**

L'annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo sulla fattura elettronica avviene valorizzando a "SI" il campo "Bollo virtuale" contenuto all'interno del tracciato record della fattura elettronica.

Trimestralmente, l'importo complessivo dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche deve essere versato dal contribuente mediante presentazione del modello F24/F24EP.

2521 - imposta di bollo fatture elettroniche - 1° trimestre;
2522 - imposta di bollo fatture elettroniche - 2° trimestre;
2523 - imposta di bollo fatture elettroniche - 3° trimestre;
2524 - imposta di bollo fatture elettroniche - 4° trimestre.

- Al fine di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti, ricordiamo che, il Decreto Semplificazioni n. 73/2022 convertito nella legge n. 122/2022, ha introdotto semplificazioni per le modalità di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche, incrementando da 250,00 euro a 5.000,00 euro, **il limite di importo entro il quale è possibile effettuare il versamento cumulativamente anziché in modo frazionato.**
- In particolare a partire dalle fatture quelle emesse dal 1° gennaio 2023:
- se l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture del 1° trimestre non supera in totale 5.000 euro, la stessa potrà essere versata insieme all'imposta dovuta per il 2° trimestre, entro il 30 settembre,
- se l'ammontare dell'imposta complessivamente dovuta sulle fatture emesse **nei primi due trimestri non supera l'importo di 5.000 euro, il pagamento potrà avvenire insieme con l'imposta dovuta per il terzo trimestre, entro il 30 novembre.**
- N1: Operazioni escluse art. 15
N2.1: Operazioni non soggette (artt. 7-7-septies DPR 633/72)
N4: Operazioni esenti (es. art. 10) — Soggette a bollo



L'IMPOSTA DI BOLLO SU FATTURE ELETTRONICHE

ALTERNATIVITÀ BOLLO / IVA - CASI DI ESCLUSIONE

A campione

Operazioni **soggette**:

- Fatture che soddisfano tutte le seguenti condizioni:
 - ✓ la somma degli importi delle operazioni presenti risulta **maggiore di 77,47** euro. A questo fine, vengono considerati tutti gli importi presenti nei campi "Prezzo totale" (2.2.1.11) del file .xml della fattura ordinaria e "Importo" (2.2.2) del file .xml della fattura semplificata
 - ✓ è stato valorizzato il **campo "Natura"** con uno dei codici:
 - ✓ N2.1 e N2.2 (operazioni non soggette a Iva)
 - ✓ N3.5 e N3.6 (operazioni non imponibili Iva)
 - ✓ N4 (operazioni esenti Iva)
 - ✓ non è presente l'indicazione della codifica prevista **per i casi di non assoggettamento all'imposta di bollo** (operazioni che, seppur formalmente rientranti nel campo applicativo dell'imposta di bollo, non devono esservi assoggettate per specifica disposizione normativa. Per segnalare la circostanza all'Agenzia delle entrate, l'operazione (riga della fattura) deve riportare nel campo "Tipo dato" (2.2.1.16.1) presente nel blocco "Altri dati gestionali" - uno dei seguenti valori: – "NB1", se si tratta di un documento assicurativo per il quale l'imposta di bollo è assorbita nell'imposta sulle assicurazioni – "NB2", se si tratta di un documento emesso da un soggetto appartenente al terzo settore – "NB3", se si tratta di un documento tra la banca e il cliente correntista per il quale l'imposta di bollo è assorbita nell'imposta di bollo addebitata sull'estratto conto. Non è prevista una casuale per «Atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati».

- Sono **escluse da bollo** le fatture elettroniche aventi tipo documento:
- TD16 – integrazione fattura *reverse charge* interno
- TD17 – integrazione/autofattura per acquisto di servizi dall'estero
- TD18 – integrazione per acquisto di beni intracomunitari
- TD19 – integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art. 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972
- TD28 - acquisti da San Marino con Iva (fattura cartacea).
- Vengono **escluse**, inoltre, le fatture elettroniche nelle quali il campo "Regime fiscale" contiene uno dei seguenti valori:
- RF05 – vendita sali e tabacchi (art. 74, comma 1, del Dpr n. 633/1972)
- RF06 – commercio di fiammiferi (art. 74, comma 1, del Dpr n. 633/1972)
- RF07 – editoria (art. 74, comma 1, del Dpr n. 633/1972)
- RF08 – gestione servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, del Dpr n. 633/1972)
- RF09 – rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, del Dpr n. 633/1972)
- RF10 – intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al Dpr n. 640/1972 (art. 74, comma 6, del Dpr n. 633/1972)
- RF11 – agenzie viaggi e turismo (art. 74-ter del Dpr n. 633/1972).



LA DICHIARAZIONE IVA

- Gli enti locali presentano la dichiarazione IVA dal 1° febbraio al 30 aprile dell'anno di imposta successivo - limitatamente alle attività commerciali svolte - in via telematica, al pari di tutti gli altri soggetti passivi.
- In dichiarazione IVA confluiscono i dati desumibili dai **registri IVA** tenuti in conformità alla normativa vigente (imponibile ed IVA per fatture d'acquisto, bollette doganali, fatture emesse, corrispettivi; per totali e distinti per aliquota).
- **Non** vanno inclusi i dati relativi ad operazioni afferenti **l'attività istituzionale** e/o «fuori campo IVA», compresi i **versamenti** di IVA effettuati per obbligo autonomo - non in liquidazione IVA (60XE) - quali i versamenti split istituzionale (codice 620E) o l'IVA sugli acquisti dall'estero istituzionali (622E), oppure l'IVA split commerciale versata separatamente (621E).
- L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati **promiscuamente** nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività istituzionale è ammessa in detrazione per la parte **imputabile** all'esercizio dell'attività commerciale (art. 19ter D.P.R. 633/1972). L'imputazione va effettuata all'atto della registrazione del documento di costo (R.M. del 1° ottobre 1979, n. 363789). **Nei registri e in dichiarazione viene annotata, quindi, solo la quota relativa all'attività commerciale senza considerare come «indetraibile» l'IVA relativa alla quota istituzionale** (che non confluisce in dichiarazione IVA).



TERMINI DI PRESENTAZIONE

- La dichiarazione IVA è presentata in forma autonoma ed esclusivamente per via telematica tra il **1° febbraio e il 30 aprile** dell'anno di imposta successivo a quello di riferimento.
- La presentazione dal 1° febbraio consente di anticipare i tempi per il **rimborso IVA** richiesto in dichiarazione o per l'**utilizzo del credito in compensazione orizzontale** (quadro VX).
- Se presentata entro il 28 febbraio, la dichiarazione IVA include il modello VP del IV trimestre (in scadenza alla medesima data).
- La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati, rilasciata sempre per via telematica. **Attenzione:** il servizio telematico restituisce immediatamente dopo l'invio, un messaggio che conferma solo l'avvenuta ricezione del file e, in seguito, fornisce all'utente un'altra comunicazione attestante l'esito dell'elaborazione.
- Ai sensi degli artt. 2 e 8 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, le dichiarazioni **presentate entro novanta giorni dalla scadenza dei suddetti termini sono valide, salvo l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge**. Quelle presentate, invece, con ritardo superiore a novanta giorni si considerano **omesse**, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.



TERMINI DICHIARAZIONI CORRETTIVE E INTEGRATIVE

Correttiva

- Dichiarazione presentata prima della scadenza del termine per rettificare o integrare una dichiarazione già presentata. È completa in tutte le sue parti e va barrata la casella "Correttiva nei termini".

Integrativa

- Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le modalità previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.
Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni.
- **Termine:** entro il **31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 (ravvedimento operoso) (codice «1»).
- Esempio: correzione dichiarazione IVA 2026 (anno 2025) entro il **31/12/2031**.
- **Medesimi termini per l'accertamento.**



UTILIZZO DEL MAGGIOR CREDITO IVA DA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

- Dichiarazione presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo: credito riportabile in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso.
- *Esempio: integrativa anno 2022 (dichiarazione originaria entro il 30/4/2023), presentata entro il 30/4/2024, credito subito utilizzabile (in dichiarazione IVA 2023 va modificato il credito da anno precedente)*
- Dichiarazione presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo: può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di legge o può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.**
- *Esempio, integrativa anno 2022 (dichiarazione originaria entro il 30/4/2023), presentata entro il 31/12/2025, credito utilizzabile dal periodo di imposta 2026.*
- Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è infatti indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa (quadro VN).

Nell'esempio, credito integrativa anno 2022 riportato in dichiarazione IVA 2026, presentata entro il 30/4/2026.

V. art. 8, comma 6-quater, del d.P.R. n. 322 del 1998



I QUADRI DELLA DICHIARAZIONE IVA RILEVANTI (IN GENERE) PER GLI ENTI LOCALI

- Quadro VA - Informazioni e dati relativi all'attività
- Quadro VE - Operazioni attive e determinazione del volume d'affari
- Quadro VF - Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione
- Quadro VJ - Determinazione dell'imposta relativa a particolari tipologie di operazioni
- Quadro VH - Variazioni delle comunicazioni periodiche (*)
- Quadro VN - Dichiarazioni integrative a favore (*)
- Quadro VQ - Versamenti periodici omessi (*)
- Quadro VL - Liquidazione dell'imposta annuale
- Quadro VT - Separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti IVA
- Quadro VX - Determinazione dell'IVA da versare o a credito
- Quadro VO - Comunicazione delle opzioni e revoche (*)
- Quadro VP - Liquidazioni periodiche IVA (*)
- (*) al verificarsi dei presupposti



LA DOCUMENTAZIONE NECESSARIA

- ✓ Registri IVA (sezionali e riepilogativi) con la distinzione dei **totali** imponibili ed Iva **distinti** per aliquota IVA/ regimi/codifiche particolari (per i vari rigi dei quadri VF, VE e VJ)
- ✓ **Liquidazioni** periodiche (modelli VP o LiPe)
- ✓ Deleghe F24EP con **versamenti** IVA eseguiti relativamente all'anno di imposta prima della presentazione della dichiarazione IVA, anche a titolo di ravvedimento operoso.
- ✓ Deleghe F24 tradizionale con cui, prima della presentazione della dichiarazione IVA si è **compensato** il credito IVA dell'anno precedente con altri tributi.
- ✓ Acquisti di beni ammortizzabili e beni destinati alla rivendita effettuati nell'anno distinti per attività (se separata), per il rigo VF27.
- ✓ Fatture emesse vs. privati se non distintamente annotate o contabilizzate (per il quadro VT)
- ✓ Eventuali elenchi INTRASTAT o altra documentazione per gli acquisti vs. l'estero (rigo VF26 e quadro VJ).
- ✓ Dichiarazioni integrative a favore presentate nell'anno di riferimento.
- ✓ Dati aggiornati per il frontespizio.



SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE

- **Rappresentante**: la firma va apposta nell'apposito riquadro, in forma leggibile, da parte del contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale o da uno degli altri soggetti dichiaranti indicati nella Tabella "Codice di carica".
Il codice da indicare quello «1 Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore» e va indicato il Sindaco in carica al momento della presentazione della dichiarazione. Il codice «14 Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione» è applicabile in ipotesi limitate o amministrazioni decentrate (es. Ministeri).
- **Sottoscrizione organo di controllo**: non va effettuata salvo il caso in cui i revisori attestino l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999 ovvero quelli previsti per l'apposizione del visto di conformità (controllo di conformità, v. oltre).
- **Intermediario**: l'intermediario abilitato che presenta in via telematica la dichiarazione predisposta da questi o dal contribuente deve compilare l'apposito quadro e sottoscriverlo.
- Attenzione: la sottoscrizione della dichiarazione da parte del contribuente è un elemento essenziale del modello. L'incaricato alla trasmissione conserva la "copia" della dichiarazione trasmessa al posto dell' "originale" sottoscritto e conservato dal contribuente (Risposta n. 518 del 12 dicembre 2019). Va invece firmato dall'intermediario e consegnato il c.d. «impegno a trasmettere».



VISTO DI CONFORMITÀ

Per chi intende utilizzare crediti Iva in compensazione esterna (con altri tributi), l'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 ha previsto l'obbligo di certificazione della contabilità e della dichiarazione Iva tramite l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Attualmente il limite è per la compensazione di importi superiori a 5.000 euro.

Il visto di conformità esclude la prestazione di apposita garanzia per i rimborsi IVA superiori a 30.000 euro.

Il visto va apposto da particolari soggetti (es. professionisti abilitati), in possesso di idonea polizza assicurativa e iscritti in elenchi tenuti dalle Direzioni regionali.

In alternativa si può richiedere al Revisore legale, ovvero ai componenti del Collegio sindacale, di procedere alla esecuzione degli stessi controlli che effettuano i soggetti che appongono il "visto di conformità", in tal modo da permettere di barrare la casella "attestazione".

Con la risoluzione n. 90/E del 17 settembre 2010, l'Agenzia delle entrate ha equiparato l'operato del collegio dei revisori nei comuni a quello degli organi di controllo nelle società di capitali. Pertanto, la sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte dell'organo di revisione dell'ente locale ha la stessa valenza giuridica di quella apposta dai soggetti indicati nell'art. 2409-bis del codice civile, con la conseguenza che non è necessario l'apposizione del visto di conformità da parte di un professionista «esterno» (v. par. 11,6 Principi vigilanza)

Sono stati sollevati, però, dubbi sulla compatibilità delle verifiche da effettuare con i compiti attribuiti ai revisori e sulla possibilità di affidare un incarico a tale titolo, per l'incompatibilità di cui all'art. 236, comma 3 TUEL.



VISTO O CONTROLLO DI CONFORMITÀ LA SOTTOSCRIZIONE DEI REVISORI

- La Corte dei conti (Delibera n. 1 del 10 gennaio 2018, Sez. Trentino Alto Adige) ha ritenuto legittimo un incarico ai revisori per il visto di conformità sul 770 rientrando tra le «ulteriori funzioni attribuibili dalla Regione, previa Delibera della Giunta regionale, al proprio Collegio dei Revisori dei conti in quanto Organo abilitato ad effettuare tali verifiche fiscali...»
- Il TAR Marche 21.02.2018, n. 186 ha invece **ritenuto illegittimo prevedere, a carico del revisore dei conti, il compito di provvedere alla redazione e trasmissione per via telematica dei modelli Iva e Irap**. Tale adempimento esula dai compiti propri del revisore dei conti, sia perché non previsto dall'articolo 239 del Tuel, recante la disciplina delle funzioni dell'organo di revisione, sia perché in contrasto con la funzione di vigilanza e di controllo super partes che la legge attribuisce al Collegio dei Revisori, il quale andrebbe a svolgere attività che esso stesso ha il dovere di controllare.
- La risoluzione del 29/11/2019, n. 99/E ha precisato che «***è il soggetto che appone il visto che deve predisporre e trasmettere la dichiarazione***», attività **che non potrebbe effettuare il revisore** per la commistione tra attività di controllato e controllore di cui sopra.
- Ad oggi è comunque confermata la possibilità di far attestare il credito dal collegio dei revisori nella modulistica dichiarativa e nei principi di vigilanza (par. 11.6).



IL CREDITO IVA NELLA DICHIARAZIONE DEGLI ENTI LOCALI

- La compensazione esterna del credito IVA (ovvero con altri tributi) è ora una soluzione *residuale* dopo che, con l'introduzione della scissione dei pagamenti e nel caso si adotti la doppia annotazione delle fatture d'acquisto nei registri acquisto e vendite, l'IVA a credito viene neutralizzata senza emergere più dalla dichiarazione (se non in caso di versamenti in eccesso o variazioni del pro-rata o rettifiche a favore della detrazione).
- Il credito eventualmente risultante è così destinato, di norma, prioritariamente alla compensazione interna con l'IVA a debito (corrispettivi, fatture emesse, Iva split commerciale indetraibile) da liquidazione periodica, residuando pochi margini alla compensazione con altri tributi. Per la compensazione interna, non è necessario il visto di conformità.
- Nel caso di compensazione esterna con altri tributi per importi superiori a 5.000 euro occorre apporre il visto di conformità sulla dichiarazione e presentare **un F24 (ordinario) a zero** fino all'importo da compensare (nella colonna a credito per l'IVA va indicato il codice 6099 – periodo: anno di imposta ed a debito il codice del tributo da versare).
- Se il debito non è compensato integralmente, il residuo va versato con F24EP.
- Il modello F24 a zero va presentato **tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate** a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dal quale il credito deriva.



Contabilità finanziaria: l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione



LA DICHIARAZIONE IVA: I CODICI ATTIVITÀ «ATECO»

La norma

- Nel rigo VA2 deve essere indicato il codice attività desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione.
- In caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell'unico modulo, deve essere indicato il **codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari** realizzato nell'anno d'imposta.
- Nell'ipotesi di esercizio di più attività tenute con **contabilità separate ai sensi dell'art. 36**, deve essere indicato **in ogni modulo il codice dell'attività ad esso relativo**. Se nell'ambito dello stesso modulo sono riportati dati riferiti a più attività occorre indicare in detto modulo il codice relativo all'attività **prevalente**.
- L'indicazione nella dichiarazione del codice di attività prevalente **non precedentemente comunicato** o comunicato in modo errato, **unitamente alla variazione dati** da effettuare presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, preclude l'irrogazione delle sanzioni.

La prassi

PER GLI ENTI LOCALI, È PERÒ FREQUENTE NELLA PRASSI OPERATIVA INDICARE:

- nel modulo 1, il codice **84.11.10** che contraddistingue l'attività generale delle pubbliche amministrazioni, anche se il volume d'affari «commerciale» è realizzato da altre attività;
- nei moduli relativi alle attività separate, il codice dell'attività separata (separazione analitica) o di quella «prevalente», per cui non sempre viene effettuata una verifica annuale sul volume d'affari.

IVA 2025

- Per IVA 2025 fino al 1 aprile 2025 gli enti locali hanno inserito i codici ATECO 2007. Dal 1/1/2025 potevano essere utilizzati i precedenti codici ATECO 2007 (aggiornamento 2022) oppure i "nuovi" codici ATECO 2025, avendo cura di riportare il codice 1 nella casella "Situazioni particolari" presente nel frontespizio del modello.



LA DICHIARAZIONE IVA: CONTABILITÀ SEPARATE

I contribuenti che hanno esercitato più attività per le quali hanno tenuto, per obbligo di legge o per opzione, la contabilità separata ai sensi dell'art. 36, devono compilare, oltre al frontespizio, tanti moduli quante sono le contabilità tenute.

PER CIASCUNA CONTABILITÀ SEPARATA / INTERCALARE

- I dati da comprendere
 - nella sezione 2 del quadro VA
 - nelle sezioni 2 e 3 del quadro VL
 - nei quadri VC, VD, **VH**, VM, VK, **VT**, **VX** e **VO**
- ✓ riguardano il complesso delle attività svolte dal contribuente e devono, quindi, essere riepilogati in un solo modulo, e precisamente sul primo modulo compilato.

PER TUTTE LE ATTIVITÀ NELL'INTERCALARE 1

- I dati da indicare:
 - nella sezione 1 del quadro VA
 - nella sezione 1 del quadro VL,
 - nonché nei quadri VE, VF e VJ
- ✓ riguardano ogni singola contabilità separata e pertanto devono essere compilati in ciascun modulo



LA DICHIARAZIONE IVA: LA SCISSIONE DEI PAGAMENTI ED IVA AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA

METODO RESIDUALE («NATURALE» DAL 1/7/2017) ART. 5 C. 01 D.M. 23/1/2015

- annotazione nelle fatture d'acquisto in modalità ordinaria (*);
- riferimento all'esigibilità dell'imposta (pagamento (*) o – opzione – anticipata alla ricezione/registrazione);
- versamento con codice 621E entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è esigibile;
- concorso alla liquidazione IVA solo come IVA a credito (% detraibilità) (*)
- indicazione in dichiarazione IVA nel quadro VF. (*)

() In maniera analoga al periodo antecedente la scissione dei pagamenti.*

METODO CLASSICO (OGGI «ALTERNATIVO», MA UNICO FINO AL 30/6/2017) ART. 5 C. 1 D.M. 23/1/2015

- Annotazione nelle fatture d'acquisto in modalità ordinaria (*);
- annotazione nel registro (sezionale) fatture emesse della medesima fattura d'acquisto (termine improprio «autofattura») tramite doppia annotazione;
- riferimento all'esigibilità dell'imposta (pagamento (*) o – opzione – anticipata alla ricezione/registrazione);
- versamento IVA con codice 60XE, come imposta a debito al netto credito (% detraibilità);
- indicazione in dichiarazione IVA nei quadri VF (*) e VJ.

Non è necessario compilare i righe nei quadri VE e VF relativamente alle rettifiche (-) per operazioni annotate nei registri ma con IVA esigibile nell'anno successivo ovvero (+) annotate l'anno precedente ma esigibili nell'anno in corso, posto che la registrazione nei registri IVA avviene generalmente con riferimento all'esigibilità (ricezione – pagamento fatture d'acquisto – emissione fatture di vendita).



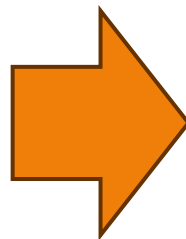
ALCUNI ESEMPI DI CONTROLLI NELLA DICHIARAZIONE IVA ENTI LOCALI

- Frontespizio: dati aggiornati del rappresentante legale
- Codice attività utilizzato
- Compilazione dei quadri VJ (acquisti in split/reverse e dall'estero) e conciliazione con i relativi registri e metodi di versamento
- Barratura di eventuali opzioni nel quadro VO
- Corrispondenza dei dati della dichiarazione IVA con i registri IVA dell'ente (riepilogativi)
- In caso di contabilità separate:
 - Codice attività inserito (attività «prevalente»)
 - Presenza del codice nel cassetto fiscale
 - Presenza di registri/sezionali separati per le attività inserite
- In caso di compilazione del VJ acquisti dall'estero: verifica degli adempimenti conseguenti
- Controllo del rigo VL 30 con le LIPE presentate ed i versamenti effettuati



I CONTROLLI DELLE RITENUTE SPLIT E DELL'IVA A CREDITO

- L'IVA in split payment secondo le indicazioni di Arconet è contabilizzata a titolo III in caso di doppia annotazione ovvero a titolo IX (partite di giro) nel caso di IVA split istituzionale ovvero commerciale, ma versata autonomamente ai sensi dell'art. 5 comma 01 del D.M. 23/1/2015.
- L'IVA split commerciale è un'IVA che concorre alla liquidazione come:
 - ✓ IVA a credito, per la percentuale di detraibilità (verifica con l'IVA a credito indicata in liquidazione periodica e in dichiarazione - *NB: attenzione alla percentuale di imputazione in caso di costi promiscui* - nel quadro VF, che raccoglie tutta l'IVA a credito, sia in scissione che ad esigibilità immediata);
 - ✓ IVA a debito, per intero, se si applica il metodo della doppia annotazione.



- Il totale delle «ritenute split» dovrebbe quindi coincidere con:
 - l'IVA a debito indicata in liquidazione per la quota della doppia annotazione (ovvero nel quadro VJ18);
 - e/o l'IVA versata autonomamente con il codice 621E in F24EP.
- Nel caso di *differenze* è possibile che fatture considerate commerciali non siano state inserite nei registri IVA o viceversa oppure ci siano stati inferiori o maggiori versamenti.



IMPOSIZIONE INDIRETTA NELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI DI COMPRAVENDITA E/O DI LOCAZIONE

A campione

- In tema di imposizione indiretta assume rilevanza cruciale la qualifica con la quale l'Ente pone in essere le operazioni immobiliari. Le locazioni e le cessioni di immobili negli enti non commerciali devono essere assoggettate ad I.V.A. qualora siano poste in essere nell'ambito di attività commerciale o agricola.
 - ⇒ Immobile utilizzato nell'ambito di attività istituzionale e/o in regime di pubblica autorità o per finalità di «mero godimento» od occasionale: non rilevante IVA, gli atti di disposizione seguono il regime fiscale previsto per i privati
 - ⇒ Immobile stato acquisito per attività commerciali e attualmente utilizzato per attività commerciale (ivi compresa la locazione in forma di impresa): attività commerciale: rilevante IVA, gli atti di disposizione seguono il regime fiscale previsto per le imprese.
- In base alla giurisprudenza comunitaria, il tradizionale discrimine a suo tempo utilizzato dal Ministero delle finanze (pubblica autorità) è, di fatto, venuto meno, perché *«si deve avere riguardo non tanto all'oggetto o il fine dell'attività svolta dal medesimo ente pubblico né l'appartenenza dei beni utilizzati al demanio o al patrimonio, ma alle modalità di svolgimento delle attività od operazioni»* (cfr. sentenza Corte di Giustizia CE 14 dicembre 2000, causa C-446/98).
- Di conseguenza, la classificazione del patrimonio o la sua destinazione non sono indice assoluto di non commercialità: le operazioni aventi ad oggetto **la locazione o la concessione in affitto di immobili, alla luce delle disposizioni comunitarie, devono essere considerate, se poste in essere con carattere di abitualità, sufficienti ai fini dell'attribuzione, a chi le effettua, della qualità di soggetto passivo** d'imposta (R.M. n. 169/E del 1° luglio 2009), indipendentemente dal collegamento con l'attività svolta in precedenza o la destinazione.
- Parimenti, anche la (passata) destinazione ad attività commerciale non integra necessariamente l'assoggettamento ad IVA quando l'attività non sia più attuale (Corte di Cassazione – Sentenza 05 luglio 2017, n. 16534).

Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ Capitoli di entrata patrimonio
- ✓ Incassi da locazione/concessione in uso
- ✓ A campione:
 - ✓ acquisizione contratto;
 - ✓ acquisizione modello registrazione e/o F24 versamento imposte;
 - ✓ verifica imposte applicate.

TABELLA RIEPILOGATIVA IMPOSIZIONE INDIRETTA

CESSIONE IMMOBILI

Bene	Cedente	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale	Note
Abitazione	Privato	Fuori campo IVA	9%	€50	€50	Regime ordinario acquisto da privato
Abitazione	Impresa (regola generale)	Esente art. 10 n. 8-bis DPR 633/72	9%	€50	€50	Operazione esente IVA
Abitazione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni	IVA 10% (4% prima casa; 22% immobili A/1-A/8-A/9)	€200	€200	€200	Imponibilità obbligatoria
Abitazione	Impresa costruttrice oltre 5 anni con opzione	IVA 10% / 22%	€200	€200	€200	Opzione espressa in atto
Immobile strumentale	Privato	Fuori campo IVA	9%	€50	€50	Regime ordinario acquisto da privato
Immobile strumentale	Soggetto IVA	Esente salvo opzione/imponibilità obbligatoria (art. 10 n.8ter)	€200	3%	1%	Cat. A/10, B, C, D, E
Immobile strumentale	Soggetto IVA con opzione	IVA 22%	€200	3%	1%	Reverse charge tra soggetti IVA
Terreno agricolo	Privato	Fuori campo IVA	15%*	€50	€50	*Salve agevolazioni IAP/CD
Terreno agricolo	Soggetto IVA	Fuori campo IVA	Variabile	Variabile	Variabile	Forte dipendenza dal regime agricolo
Area edificabile	Privato	Fuori campo IVA	9%	€50	€50	Regime ordinario
Area edificabile	Soggetto IVA	IVA 22%	€200	€200	€200	Sempre imponibile IVA in via generale



TABELLA RIEPILOGATIVA IMPOSIZIONE INDIRETTA

LOCAZIONE IMMOBILI

Bene	Locatore	IVA	Registro	Note
Abitazione	Privato	Fuori campo IVA	2%	Regime ordinario
Abitazione	Impresa	Esente IVA	2%	Regime ordinario
Abitazione	Impresa con opzione IVA (casi ammessi)	IVA 10%/22% (lusso)	Registro in misura fissa	Alloggi sociali e fattispecie particolari
Immobile strumentale	Soggetto IVA	Esente IVA	1%	Registro proporzionale anche se IVA esente
Immobile strumentale	Soggetto IVA (con opzione)	IVA 22%	1%	Deroga al principio IVA/Registro
Terreno agricolo	Privato	Fuori Campo IVA	0,50% corrispettivo	
Terreno agricolo	Impresa	Esente IVA	0,50% del corrispettivo	
Area edificabile	Impresa	IVA 22%	Misura fissa (€200)	Esclusa dall'esenzione prevista per i terreni agricoli
Area destinata a parcheggio	Impresa	IVA 22%	Misura fissa (€200)	Se non pertinenziale a un'abitazione



ULTERIORI VERIFICHE

⇒ Fondi PNRR:

- ✓ verifica dell'ammissibilità dell'IVA sui progetti PNRR e attestazione della sua non recuperabilità nei casi in cui rimanga a carico dell'Ente (Circolare MEF n. 31/2022 e n. 14/2024);
- ✓ controllo della corretta alimentazione della piattaforma ReGiS con i dati relativi ai giustificativi di spesa e delle correlate quote IVA (Linee guida MEF – PNRR)

⇒ Società Partecipate:

- ✓ Verifica della regolarità dei rapporti economici con le società partecipate, controllate o organismi in house, monitorando l'eventuale insorgenza di debiti fuori bilancio derivanti da contenziosi fiscali o IVA (Art. 147-quater Tuel / D.Lgs. 175/2016);
- ✓ Verifica della corretta qualificazione IVA (rilevanza o esclusione) dei contratti di servizio e dei corrispettivi erogati dall'Ente alle società in house (Art. 3 e 4 D.P.R. 633/1972);
- ✓ Controllo sulla riconciliazione periodica delle partite debitorie/creditorie commerciali ed IVA tra l'Ente e gli organismi partecipati (Art. 11 c. 6 D.Lgs. 118/2011)

⇒ Contributi / Trasferimenti

- ✓ Accertamento della natura dei contributi erogati o ricevuti dall'Ente: verifica della natura di mero trasferimento (escluso IVA) rispetto alla fattispecie di corrispettivo sinallagmatico (soggetto ad IVA). (Risoluzione AdE n. 183/E/2002; Circolare n. 34/E/2013)
- ✓ Verifica del corretto trattamento IVA in capo all'Ente nel caso di fondi regionali o statali trasferiti a soggetti terzi per l'esecuzione di opere o servizi commerciali (Art. 19 D.P.R. 633/1972)



L'ATTIVITÀ DEL REVISORE: CHECK LIST E CONTROLLI

UNA CHECKLIST PER IL CONTROLLO DEGLI ADEMPIMENTI IVA ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

DOCUMENTO N. 11, PAR. 11.4



- E' possibile individuare una check list base di controlli partendo dal contenuto dei principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali (2019), che costituisca una traccia operativa per documentare l'attività di vigilanza sugli adempimenti IVA.
- Le verifiche indicate come "a campione" devono essere accompagnate dalla documentazione relativa alla popolazione esaminata ai criteri di selezione del campione, agli elementi verificati e agli esiti.
- Questa come altre checklist deve essere applicata secondo un approccio di **vigilanza e non di sostituzione dell'ufficio fiscale dell'ente**.
- Per le verifiche a campione è opportuno documentare popolazione (ovvero l'insieme totale dei documenti o delle operazioni contabili esaminate), i criteri di selezione, numerosità del campione, controlli eseguiti e risultati. I Principi sottolineano infatti che il campionamento deve essere rappresentativo e che il rischio di revisione dipende, tra l'altro, dal rischio intrinseco, dal rischio di controllo e dal rischio di mancata individuazione.

Legenda esito:

OK = controllo effettuato senza rilievi

NC = non conformità/rilievo

N/A = non applicabile

DA APPROF. = necessità di ulteriori verifiche



ANAGRAFICA ED ORGANIZZAZIONE INTERNA

- ☐ L'ente è dotato di partita IVA
- ☐ Vi è coerenza tra i dati presenti in anagrafica tributaria e quelli utilizzati in contabilità e nei dichiarativi fiscali
- ☐ I codici ATECO sono coerenti ed aggiornati rispetto alle attività esercitate
- ☐ Sono individuazione dei responsabili degli adempimenti IVA
- ☐ Esistono di procedure formalizzate per la gestione IVA
- ☐ Sono presenti controlli interni sugli adempimenti fiscali

Criticità frequenti in tema di organizzazione:

- ✓ Mancato censimento o aggiornamento delle attività considerate rilevanti IVA (es. attività cessate, senza incassi...)
- ✓ Effetto «trascinamento» da anni
- ✓ Esternalizzazione del servizio IVA senza controllo effettivo (attenzione rilievi della Corte dei conti)
- ✓ Difficoltà nel ricambio generazionale o in caso di carenza di personale

Criticità frequenti:

- ✓ Utilizzo codice Ateco 84,11,10 per tutti gli intercalari delle attività separate
- ✓ Utilizzo codice attività «prevalente» commerciale per intercalare n. 1 in assenza di esercizio relativo attività (ormai esternalizzata, es. idrico integrato, farmacie, mense)
- ✓ Indicazione in dichiarazione IVA di codici ATECO non presenti nell'anagrafica fiscale del Comune
- ✓ Indicazione in dichiarazione IVA di un codice natura diverso da quello presente in anagrafica fiscale



INQUADRAMENTO SOGGETTIVITÀ IVA

- ☐ È stata ricostruita la situazione dell'ente ai fini IVA, distinguendo attività istituzionali e attività commerciali
- ☐ Sono state individuate le attività commerciali esercitate dall'ente con carattere di abitualità
- ☐ Sono state considerate le attività oggettivamente commerciali, quali erogazione di gas, acqua, servizi di fognatura e depurazione, energia elettrica, gestione mense, somministrazione pasti e trasporto di persone
- ☐ Sono state considerate eventuali attività esercitate in regime di concessione e le relative implicazioni ai fini IVA.

Attività	Trattamento IVA
Anagrafe	Attività istituzionale
Illuminazione pubblica	Attività istituzionale
Parcheggi a pagamento	Attività commerciale
Impianto sportivo	Generalmente attività commerciale
Mensa scolastica	Da valutare in funzione delle modalità di gestione

Individuazione delle attività commerciali

Verificare:

- ✓ attività commerciali «ex lege»
- ✓ altre attività commerciali esercitate (registri IVA)
- ✓ servizi a domanda individuale
- ✓ attività promiscue

Controllare, ad esempio, che siano correttamente censiti:

- ✓ Servizi cimiteriali (fuori campo o commerciali)
- ✓ Gestione impianti sportivi (rilevanti / non rilevanti; esenzione/imponibilità)
- ✓ Gestione parcheggi (fuori campo o commerciali)
- ✓ Gestione farmacie comunali (corrispettivi/adempimenti completi)
- ✓ Asili nido e servizi scolastici o di assistenza (rilevanti / non rilevanti; esenzione/imponibilità)
- ✓ Produzione e vendita energia (es. impianti fotovoltaici, colonnine di ricarica...)
- ✓ Gestione patrimoniale dei beni immobili (locazioni/concessioni; rilevanti / non rilevanti)



LA CONTABILITÀ SEPARATA

- ❑ L'ente svolge sia attività istituzionali sia attività commerciali.
- ❑ In tal caso, è stata verificata l'istituzione della contabilità separata prevista dall'art. 19-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972.
- ❑ I capitoli di bilancio relativi alle attività rilevanti ai fini IVA sono individuati esplicitamente.
- ❑ È riportata, ove prevista, la dizione "servizio rilevante agli effetti dell'IVA".

Esempio verifica:

Acquisizione:

- ✓ Lista capitoli rilevanti IVA
- ✓ Verifica denominazione
- ✓ Eventuali delibere o determine adottate dall'ente

al fine della verifica della rilevazione nei registri IVA (meccanismi correlazione, impostazione nel programma contabilità, tecniche di derivazione...)

Verifica a campione di una o più spese con acquisizione e controllo:

- ✓ delle relative fatture;
- ✓ della corretta imputazione a bilancio (capitolo «rilevante»);
- ✓ dei mandati pagamento / reversali incasso ritenute split payment o reverse (Arconet suggerisce utilizzo capitoli separati per split commerciale e istituzionale)



VERIFICHE PRELIMINARI I REGISTRI IVA

- ☐ È stata verificata l'eventuale opzione per la separazione delle attività ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 633/1972.
- ☐ È stata verificata l'eventuale applicazione della dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 633/1972.
- ☐ In presenza di opzioni, è stata acquisita la relativa documentazione.

- ☐ È stata verificata la corretta tenuta dei registri IVA.
- ☐ È presente il registro delle fatture emesse.
- ☐ È presente il registro dei corrispettivi, ove necessario.
- ☐ È presente il registro degli acquisti.

- ☐ In presenza di regimi speciali o particolari sono tenuti distinti registri IVA.

Esempio verifica:

Acquisizione:

- ✓ Lista registri IVA (da programma) e verifica di quelli attivi
- ✓ Acquisizione a campione di registro acquisti, vendite e corrispettivi
- ✓ Verifica numerazione (assenza sbalzi)
- ✓ Verifica presenza riepilogativo per attività
- ✓ Split payment e reverse charge: verifica presenza sezionale split/autofatture e concordanza con registri IVA acquisti; verifica criterio temporale imputazione fatture (v. oltre);
- ✓ Verifica modalità annotazione corrispettivi
- ✓ Verifica impostazione liquidazione IVA (operazioni esigibili, calcolo pro rata, applicazione interessi trimestrali)
- ✓ Verifica concordanza tra registri e esercizio opzioni (acquisizione dichiarazione IVA e verifica quadri VO, VF e VE)



VERIFICHE PRELIMINARI

SPLIT PAYMENT, REVERSE CHARGE E ACQUISTI PROMISCUI

- ☐ È stata verificata l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (split payment) alle fatture per le quali ricorrono i presupposti.
- ☐ È stata verificata l'opzione adottata dall'ente per la gestione dello split payment.
- ☐ Se l'ente registra le fatture nel registro delle vendite/corrispettivi, tale modalità risulta correttamente applicata.
- ☐ Se l'ente versa direttamente l'imposta mediante F24, sono stati verificati modalità, tempi e codici tributo.
- ☐ I versamenti relativi allo split payment risultano coerenti con le fatture di acquisto esaminate.
- A campione:
 - sono stati determinati per gli acquisti promiscui criteri oggettivi, obiettivamente controllabili;
 - è stata attivata la procedura per comunicare preventivamente ai propri fornitori, per le operazioni soggette a *reverse charge* di cui all'art. 17 del D.P.R. n.633/1972 (quali pulizie, manutenzioni, ecc. relative a edifici), la loro assoggettabilità a tale regime, anche pro quota,

Esempio criticità:

Acquisizione fattura di acquisto bene commerciale:

- ✓ Fattura inserita negli acquisti con riferimento alla data di ricezione
- ✓ Fattura inserita negli acquisti con IVA esigibile con riferimento alla data di pagamento
- ✓ Mancanza della relativa annotazione nel registro «autofatture».

2 possibilità:

- ✓ il versamento IVA split è effettuato con F24EP: verifica del codice utilizzato (deve essere 621E). Assolvimento corretto dell'IVA, verifica utilità del registro sezionale split payment (utilizzato probabilmente per split e reverse, consigliabile adozione di registri separati),
- ✓ Errore nel caricamento della fattura (mancata spunta «split», mancato utilizzo capitolo corretto...) che non è stata considerata in split payment commerciale. Verifica dell'assolvimento dell'imposta e correzione (eventuale ravvedimento).



VERIFICHE PRELIMINARI ADEMPIMENTI PREGRESSI

- ☐ È stata verificata la presenza delle dichiarazioni IVA degli ultimi quattro anni.
- ☐ Sono state esaminate eventuali irregolarità, omissioni o ravvedimenti risultanti dalla documentazione acquisita.
- Suggerimento: considerare eventuali verbali precedenti o contenziosi in corso riguardanti problematiche inerenti anni pregressi non ancora definiti.



VERIFICHE PERIODICHE: DETRAZIONE IVA

- ☐ Il campione è stato definito e documentato secondo criteri motivati.
- ☐ Per i beni e servizi acquistati/importati è verificata l'inerenza e l'impiego nell'esercizio dell'attività commerciale.
- ☐ È verificato il corretto esercizio del diritto alla detrazione IVA nei limiti temporali previsti.
- ☐ Per i beni e servizi ad uso promiscuo è stata detratta esclusivamente la quota riferibile all'attività commerciale.
- ☐ I criteri utilizzati per la determinazione della quota detraibile sono oggettivi e coerenti con la natura dei beni/servizi (*suggerimento: ed aggiornati*).
- ☐ È verificata la corretta indetraibilità dell'IVA relativa ad acquisti riferibili ad operazioni esenti o non soggette.
- ☐ È verificata la corretta applicazione del pro-rata in presenza di operazioni esenti.
- ☐ È verificata l'applicazione delle limitazioni alla detrazione previste per specifici beni e servizi.
- ☐ Sono state verificate eventuali rettifiche delle detrazioni derivanti da cambio di destinazione, mutamento del regime delle operazioni attive o variazione del pro-rata.

Esempio test:

Campione di 15 fatture d'acquisto (es. fatture di maggiore importo e delle fatture con IVA significativa):

- ✓ confronto tra fattura e registrazione
- ✓ verifica impostazione contabile (capitolo rilevante IVA)
- ✓ verifica eventuale applicazione percentuale indetraibilità
- ✓ verifica corretta gestione split payment/reverse charge (mandato pagamento/reversale d'incasso)

in caso di acquisto promiscuo verifica:

- ✓ del criterio di imputazione;
- ✓ della gestione contabile (acquisizione mandato/reversale quota commerciale e quota istituzionale).

Possibile esito / rilievo: discordanza tra fattura e registrazione: se il bene/servizio è utilizzato promiscuamente, chiedere il criterio documentato con cui è stata determinata la quota detraibile. Diversamente: verificare discordanza ed eventuale ravvedimento.



VERIFICHE PERIODICHE: REVERSE CHARGE

- ☐ Sono state individuate le operazioni di acquisto soggette a **reverse charge**.
- ☐ È verificata la corretta distinzione tra acquisti riferibili alla sfera istituzionale e acquisti riferibili alla sfera commerciale
- ☐ È verificata la corretta applicazione del reverse charge per beni e servizi destinati anche alle attività istituzionali.
- ☐ È stata verificata la procedura adottata dall'ente per comunicare preventivamente ai fornitori il regime applicabile, ove previsto.

Esempio test:

Individuazione fatture relative a servizi di pulizia (a campione):

- Verifica inerenza ad attività commerciale
- Se istituzionale: verifica applicazione regime scissione dei pagamenti
- Se commerciale: verifica applicazione reverse charge e modalità di annotazione e contabilizzazione.

Possibile esito rilievo: individuata fattura ditta di pulizie locali mensa in split payment. Verificare se è stato comunicato al fornitore la qualifica oppure se vi sono altre motivazioni sottostanti alla mancata applicazione del reverse (natura del servizio, mancata regolarizzazione del fornitore, altro...).





FATTURAZIONE ELETTRONICA ED OPERAZIONI ATTIVE

- ☐ Il campione è stato definito e documentato secondo criteri motivati.
- ☐ È stato verificato il corretto funzionamento del ciclo attivo della fatturazione elettronica.
- ☐ È stato verificato il corretto funzionamento del ciclo passivo della fatturazione elettronica.
- ☐ Sono verificati emissione, trasmissione, ricezione e conservazione digitale delle fatture.
- ☐ è stata verificata la corretta emissione, registrazione e trasmissione delle fatture elettroniche (ex bollette-fatture) per i servizi di pubblica utilità di cui al DM 24 ottobre 2000, n.370 (rifiuti, fognatura e depurazione, acqua, gas, energia elettrica, lampade votive);
- ☐ le fatture relative alle cessioni/prestazioni rilevanti ai fini IVA risultano emesse nei termini.
- ☐ Le fatture risultano correttamente registrate.
- ☐ Ove applicabile, i corrispettivi risultano correttamente annotati e registrati.
- ☐ Le aliquote IVA applicate risultano coerenti con la normativa di riferimento.
- ☐ Sono state verificate eventuali operazioni esenti/non imponibili/non soggette presenti nel campione.

Esempio test:

Campione di 15 fatture emesse:

- Confronto tra fattura e registrazione
- Controllo termini emissione e registrazione;
- Controllo relativo accertamento contabile e reversale d'incasso
- Verifica aliquota IVA adottata

Esempio rilievo o approfondimento: impianto sportivo comunale

Utilizzo palestra:

- corrispettivo € 1.000
- IVA € 220

Controlli

- ✓ fattura emessa (no)
- ✓ registrazione effettuata (si)
- ✓ corrispettivo incassato (si)
- ✓ IVA confluita nella liquidazione (si)

Possibile rilievo: incasso effettuato senza emissione fattura – aliquota Iva 22% con possibile applicazione esenzione art. 36bis D.L. 75/2023 – Da verificare

LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI

- ☐ È stato verificato il regime di liquidazione IVA adottato dall'ente: mensile/trimestrale.
- ☐ Le liquidazioni IVA periodiche risultano effettuate correttamente.
- ☐ Nelle liquidazioni è stato considerato correttamente il pro-rata, ove applicabile.
- ☐ Gli importi risultanti dalle liquidazioni sono coerenti con i registri IVA.
- ☐ I versamenti IVA risultano effettuati nei termini previsti.
- ☐ Gli importi versati risultano coerenti con quelli risultanti dalle liquidazioni.
- ☐ Sono stati verificati eventuali ritardi, omessi versamenti o ravvedimenti.
- ☐ È stato verificato il corretto versamento dell'IVA relativa alle fatture soggette a split payment.
- ☐ Sono state verificate le comunicazioni telematiche delle liquidazioni periodiche IVA.
- ☐ Sono stati verificati eventuali modelli INTRA 12 relativi agli acquisti da San Marino e la relativa liquidazione/versamento dell'imposta.

Esempio: verifica versamento IVA - Liquidazione trimestrale

- ☐ acquisizione dei dati (registri)
- ☐ verifica calcoli
- ☐ controllo interessi 1%
- ☐ acquisizione F24 e quietanza
- ☐ verifica termini di versamento
- ☐ verifica con le LIPE (se già presentate)

Esempio: verifica acquisto dall'estero

- ☐ acquisizione fattura estera
- ☐ verifica inerenza attività istituzionale
- ☐ verifica registrazione in apposito registro
- ☐ acquisizione F24 e quietanza
- ☐ acquisizione Intra12
- ☐ verifica rispetto termini



LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI

Criticità: discordanza tra liquidazione e versamento

Una liquidazione mensile evidenzia un debito IVA. Il revisore seleziona alcuni mesi a campione e ricostruisce il saldo.

Confrontare:

- ✓ operazioni attive/split/reverse → IVA a debito
- ✓ operazioni passive → IVA detraibile
- ✓ pro rata
- ✓ liquidazione → F24.

Verificare date, importi ed eventuali ravvedimenti.

Possibile esito / rilievo : differenza tra liquidazione e F24: verificare errore contabile, versamento tardivo/insufficiente o altra causa documentata. Verificare presenza ravvedimento in altra data.



DICHIARAZIONE IVA ANNUALE

- ☐ È stata acquisita la dichiarazione IVA annuale.
- ☐ La dichiarazione IVA è stata presentata telematicamente nei termini.
- ☐ È stata verificata la completezza della dichiarazione.
- ☐ Sono state verificate le opzioni esercitate e la loro coerenza con quelle precedentemente comunicate.
- ☐ È stato verificato il corretto calcolo del pro-rata.
- ☐ Il saldo IVA risultante dalla dichiarazione è stato correttamente determinato.
- ☐ In presenza di saldo a debito, è stato verificato il relativo versamento.
- ☐ In caso di versamento differito, sono stati verificati gli interessi relativi alla dilazione.
- ☐ È stato verificato il versamento dell'acconto IVA relativo all'ultimo periodo dell'anno.
- ☐ L'acconto risulta versato entro il termine previsto dal principio.

Esempio alcune verifiche da dichiarazione IVA

- ✓ Frontespizio: dati aggiornati del rappresentante legale
- ✓ Codice attività utilizzato
- ✓ Compilazione dei quadri VJ (acquisti in split/reverse e dall'estero) e conciliazione con i relativi registri e metodi di versamento
- ✓ Corrispondenza dei dati della dichiarazione IVA con i registri IVA dell'ente (rieppilogativi)
- ✓ Barratura di eventuali opzioni nel quadro VO
- ✓ In caso di compilazione del VJ acquisti dall'estero: verifica degli adempimenti conseguenti
- ✓ Controllo del rigo VL 30 con le LIPE presentate ed i versamenti effettuati

In caso di contabilità separate:

- ✓ Codice attività inserito (attività «prevalente»)
- ✓ Presenza del codice nel cassetto fiscale
- ✓ Presenza di registri/sezionali separati per le attività inserite



COMPENSAZIONI DEL CREDITO IVA

- ☐ Sono state individuate le compensazioni del credito IVA annuale effettuate dall'ente.
- ☐ A campione, è stata verificata la correttezza delle compensazioni orizzontali.
- ☐ È stata verificata la documentazione sottostante alle compensazioni.
- ☐ Per le operazioni superiori alla soglia prevista dal principio è stata verificata la presenza del visto di conformità da parte del professionista abilitato.

Esempio

Acquisizione dichiarazione IVA

Credito IVA dichiarato finale: € 35.000.

Credito utilizzato in compensazione esterna: € 10,000

Il revisore non deve assumere automaticamente come disponibile il credito dichiarato: occorre riconciliare importi e utilizzi e individuare la causa delle differenze.

Controlli:

- ✓ Corretto riporto del credito dall'anno precedente
- ✓ Presenza del credito IVA nei registri IVA e nelle liquidazioni periodiche
- ✓ Presenza del visto di conformità sulla dichiarazione IVA
- ✓ Corretto riporto in liquidazione periodica
- ✓ Acquisizione deleghe F24 e ricevuta

Possibile esito rilievo: risulta un credito finale da contabilità IVA inferiore a quello indicato in dichiarazione. Necessario ricostruire origine del credito, le liquidazioni, gli utilizzi e le compensazioni. Possibile mancato aggiornamento dei registri o disallineamento tra la documentazione fornita e quella usata per la dichiarazione. Verificare discordanze e, nel caso, far procedere a ravvedimento / integrativa.



OPERAZIONI IMMOBILIARI

- ☐ Sono state individuate le operazioni immobiliari di compravendita effettuate dall'ente.
- ☐ Sono state individuate le operazioni immobiliari di locazione effettuate dall'ente.
- ☐ È stato verificato il corretto regime IVA applicato alle operazioni immobiliari.
- ☐ Sono stati verificati, ove applicabili, gli adempimenti relativi alle imposte indirette.
- ☐ È stata verificata la presenza di eventuali fattispecie di applicazione obbligatoria del reverse charge

Esempio controllo a campione reverse charge

Verifica sezionale impianti sportivi (rilevanti IVA)

Acquisizione fattura di manutenzione impianti elettrici

Esito controllo:

- ✓ Fattura con applicazione scissione dei pagamenti

Rilievo: mancata applicazione del reverse charge; verifica se si tratta di «immobile»; possibile mancata comunicazione ai fornitori della qualifica soggettiva del Comune

Esempio controllo a campione locazione

- ✓ Locazione immobile adibito a chiosco bar
- ✓ Emissione fattura con IVA

Acquisizione

- ✓ Contratto di locazione
- ✓ Modello registrazione contratto
- ✓ Pagamento imposta di registro

Esito controllo:

- ✓ Inserimento della dicitura «canone oltre IVA se dovuta»
- ✓ Registrazione del contratto con applicazione imposta 2%

Rilievo: mancata opzione per imponibilità IVA (art. 10 n.8-ter) nella registrazione del contratto; errore nella registrazione del contratto (imposta di registro in misura proporzionale al 2% come contratto escluso)



OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE E OPERATORI NON RESIDENTI

- ☐ Sono state individuate le operazioni effettuate con operatori non residenti.
- ☐ È stata verificata la corretta applicazione del reverse charge.
- ☐ Sono stati verificati gli adempimenti Intrastat, ove applicabili.
- ☐ Sono stati verificati gli acquisti di beni e servizi relativi all'attività non commerciale.
- ☐ È stata verificata la corretta gestione del modello INTRA 12, ove applicabile.
- ☐ È stata verificata l'eventuale iscrizione/abilitazione dell'ente all'archivio VIES, ove necessaria.

Esempio controllo a campione

- ✓ Individuazione fattura dall'estero (es. Francia)
- ✓ Verifica indicazione in fattura di reverse o regime intracomunitario
- ✓ Verifica pagamento dell'Ente

Esito

- ✓ Fattura con indicazione aliquota IVA francese
- ✓ Pagamento integrale al fornitore estero
- ✓ **Rilievo:** Probabile mancata iscrizione al VIES - Non corretta esecuzione degli adempimenti con l'estero



VERIFICHE DI CORRISPONDENZA

- ☐ È stata verificata la corrispondenza tra dichiarazione IVA annuale e contabilità finanziaria.
- ☐ La contabilità finanziaria rileva tra le **entrate** esclusivamente l'eventuale credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale.
- ☐ Il credito IVA è imputato all'esercizio nel quale l'ente presenta la richiesta di rimborso oppure effettua la compensazione.
- ☐ La contabilità finanziaria rileva tra le **spese** l'eventuale debito IVA risultante dalla dichiarazione annuale.
- ☐ Il debito IVA è imputato all'esercizio nel quale viene effettuata la dichiarazione IVA.
- ☐ È stata verificata la corretta contabilizzazione di eventuali crediti/debiti IVA rispetto alle risultanze dichiarative.
- ☐ In presenza di credito IVA riferibile a investimenti finanziati da debito, è stata verificata la corrispondenza con la quota dell'avanzo di amministrazione vincolata alla realizzazione degli investimenti.



RICONCILIAZIONE FINALE IVA

- ☐ Saldi dei registri IVA riconciliati con le liquidazioni periodiche.
 - ☐ Liquidazioni periodiche riconciliate con i versamenti effettuati.
 - ☐ Liquidazioni periodiche riconciliate con la dichiarazione IVA annuale.
 - ☐ Dichiarazione IVA riconciliata con la contabilità finanziaria.
 - ☐ Credito/debito IVA risultante al 31 dicembre riconciliato con le scritture contabili.
-
- ☐ Sono state analizzate le differenze di riconciliazione eventualmente riscontrate.
 - ☐ Le differenze sono state spiegate e documentate.
 - ☐ Eventuali irregolarità sono state comunicate al responsabile del servizio competente.
 - ☐ Sono state valutate eventuali conseguenze sul bilancio, sugli equilibri finanziari e sul rendiconto.



DOCUMENTAZIONE DA ACQUISIRE E CONSERVARE NELLE CARTE DI LAVORO

- ☐ Situazione delle attività commerciali e istituzionali dell'ente.
- ☐ Eventuali opzioni IVA esercitate.
- ☐ Registri IVA.
- ☐ Liquidazioni IVA periodiche.
- ☐ Modelli F24/F24EP e relative quietanze.
- ☐ Comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA.
- ☐ Dichiarazione IVA annuale e ricevuta di presentazione.
- ☐ Documentazione relativa al pro-rata.
- ☐ Documentazione relativa a split payment e reverse charge.
- ☐ Modelli INTRA/INTRA 12, ove applicabili.
- ☐ Documentazione relativa alle compensazioni IVA.
- ☐ Documentazione relativa alle operazioni immobiliari, ove presenti.
- ☐ Documentazione relativa all'eventuale iscrizione VIES.
- ☐ Prospetto di riconciliazione tra dichiarazione IVA e contabilità finanziaria.
- ☐ Elenco della popolazione sottoposta a campionamento.
- ☐ Criteri di selezione del campione.
- ☐ Risultati dei test effettuati.
- ☐ Evidenza delle anomalie e delle richieste di chiarimento formulate agli uffici.
- ☐ Risposte e documentazione integrativa ricevuta dall'ente.
- Le carte di lavoro devono documentare le valutazioni effettuate e costituiscono il mezzo di prova del lavoro svolto dal revisore.

ESITO DELLA VIGILANZA

- ☐ REGOLARE
- ☐ REGOLARE CON RILIEVI
- ☐ IRREGOLARITÀ DA SANARE
- ☐ NECESSARI ULTERIORI APPROFONDIMENTI

- Principali rilievi/anomalie:
- ✓ Azioni correttive richieste all'ente:
- ✓ Eventuale segnalazione al responsabile del servizio finanziario:
- ✓ Eventuale rilevanza ai fini della relazione al rendiconto:
- ✓ Eventuale necessità di ulteriori comunicazioni/segnalazioni:
- ✓ Firma del revisore/revisori:

