

**GLI ADEMPIMENTI IVA DEI COMUNI: fatturazione, registrazioni,
liquidazioni, versamenti, acconti, dichiarazioni.
a cura di Enzo Cuzzola**

1) IL PRESUPPOSTO DI IMPOSTA PER L'IVA

Affinché un atto economico sia rilevante ai fini IVA (escluse le importazioni - che sono imponibili IVA per il solo fatto di essere effettuate, indipendentemente da qualsivoglia requisito soggettivo - e gli acquisti intracomunitari) è necessario che siano presenti congiuntamente i seguenti presupposti:

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO: Ai sensi dell'articolo 1 D.P.R. 633/72 sono soggetti passivi IVA le persone fisiche, le società o gli enti sia pubblici sia privati che svolgano attività economica, imprenditoriale o artistico-professionale.

PRESUPPOSTO OGGETTIVO: Ai sensi degli articoli 2 e 3 D.P.R. 633/72 l'operazione deve riguardare una cessione di beni o una prestazione di servizi, qualificate come tali dalla normativa.

PRESUPPOSTO TERRITORIALE: Ai sensi dell'articolo 7 D.P.R. 633/72 l'operazione economica deve essere svolta nel territorio dello Stato.

Le operazioni che godono dei requisiti succitati, quindi, vengono definite operazioni in regime IVA, e si suddividono in:

- OPERAZIONI IMPONIBILI: soggette ad Iva con aliquota vigente (20%, 10%, 4%), le quali devono essere necessariamente e registrate. Tali operazioni consentono il recupero dell'imposta

pagata sugli acquisti (nel momento in cui è il comune ad emettere fattura d'acquisto).

- OPERAZIONI NON IMPONIBILI: le operazioni che, pur mancando il requisito della territorialità, devono essere in ogni caso formalizzate. Tali operazioni consentono la detrazione dell'Iva sugli acquisti anche se su di esse non si applica l'imposta.
- OPERAZIONI ESENTI: sono le operazioni in regime Iva su cui, però, per espressa dichiarazione di Legge, non si applica l'imposta. Esse sono elencate dall'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972. L'effettuazione d'operazioni esenti limita la detraibilità dell'Iva sugli acquisti.

REQUISITO DELLA SINALLAGMATICITA': Il Comune sarà soggetto passivo Iva allorchè effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi a fronte di corrispettivi.

IL CONCETTO DI ESERCIZIO DI IMPRESA CON RIFERIMENTO AI COMUNI

L'art. 2, punto 1, della sesta Direttiva Comunitaria assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a titolo oneroso, effettuate nel territorio dello Stato membro, escludendo dall'ambito di applicazione di detta imposta le attività che non hanno natura economica.

A tale proposito viene ribadito altresì che, in genere, gli enti pubblici territoriali e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Si sottolinea, quindi, l'estraneità dal campo di applicazione del tributo dell'attività svolta dai suddetti enti per la tutela di interessi pubblici e si stabilisce che, solo quando l'attività pubblica di cessione di beni e di prestazione di servizi viene esercitata in concorrenza con altri operatori economici, anche l'ente deve pagare il tributo, al fine di non provocare distorsioni nel sistema economico.

Il Legislatore nazionale, tuttavia, pur non considerando esplicitamente tali interpretazioni, le ha recepite formalmente con il D.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24, prevedendo che si considerino in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dagli enti pubblici nell'esercizio di attività commerciali, sicché sarà possibile, secondo l'interpretazione nazionale alla suddetta Direttiva Comunitaria, assoggettare ad IVA anche un'attività connessa a bisogni collettivi pubblici indivisibili, allorché abbia il requisito della commercialità.

L'articolo 4 del D.P.R. 633/72 definisce ai fini IVA ciò che si intende per esercizio di imprese, e, al secondo comma, sancisce la rilevanza ai fini

dell'imposta delle attività svolte dagli enti pubblici e quindi dai comuni quali enti pubblici territoriali.

Presupposto fondamentale, per attribuire rilievo IVA a determinate attività svolte dagli enti non commerciali, è, come accennato, il requisito della "commercialità".

Il quinto comma dell'articolo 4 aggiunge un elenco di attività che devono in ogni caso considerarsi commerciali e quindi soggette IVA:

"Ai sensi del comma 5 dell'art. 4 sono infatti comunque assoggettate al tributo:

- a) la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita;
- b) l'erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) la gestione di fiere ed esposizione a carattere commerciale;
- d) la gestione di spacci aziendali, di mense e la somministrazione di pasti;
- e) il trasporto e il deposito di merci;
- f) il trasporto di persone;
- g) l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- h) i servizi portuali ed aeroportuali;
- i) la pubblicità commerciale;
- l) le tele comunicazioni e le radiodiffusioni circolari."

La scelta del Legislatore nazionale (come accennato difforme dalle scelte comunitarie), di condizionare l'applicabilità dell'IVA al requisito della commercialità delle attività svolte dagli enti pubblici, non coadiuvata da parametri oggettivi, che sarebbero invece stati opportuni, al fine di operare suddetta classificazione, pone dei dubbi applicativi, allorché l'ente si trovi a svolgere un servizio che non sia espressamente contemplato in uno dei tanti e dispersivi elenchi normativi.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, negli ultimi pronunciamenti sulla problematica, ha, sempre più egregiamente, chiarito l'interpretazione da fornire alle attività poste in essere dagli enti locali, al fine di individuarne

la rilevanza o meno ai fini iva. Sulla problematica della rilevanza iva delle attività comunali si vedano i bollettini settimanali pubblicati su questo sito.

2.1 MOMENTO IMPOSITIVO E MECCANISMO DELLE DETRAZIONI

L'articolo 6 del D.P.R. 633/72 espressamente prevede, a seconda del tipo di operazione posta in essere, quando sorge, in generale, il momento impositivo: nell'ipotesi di cessione di beni immobili al momento della stipula dell'atto; nel caso di cessione di beni mobili al momento della consegna o spedizione dei beni stessi, e, allorché si effettuino prestazioni di servizi, al momento del pagamento del corrispettivo.

Tuttavia, se in forza del concetto di esigibilità, l'imposta è in genere dovuta, al momento dell'effettuazione dell'operazione, per gli enti pubblici, tale esigibilità, è differita, ai sensi del quinto comma dell'articolo 6 D.P.R. 633/72, al momento del pagamento. Quindi, il cedente, al verificarsi di una delle operazioni enumerate in precedenza, è tenuto ad emettere fattura e ad effettuare regolare contabilizzazione nel registro delle fatture emesse, rinviando però l'obbligo d'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo. Naturale conseguenza di tale previsione, è che, il comune, potrà detrarre l'IVA sull'acquisto effettuato solo dopo il pagamento della fattura.

Da ciò ne consegue che, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, ad esempio per risoluzione del contratto, l'imposta non sarà esigibile sebbene l'operazione sia stata fatturata (anche se saranno necessarie debite correzioni in contabilità).

E' fatta salva in ogni caso la facoltà all'emittente la fattura di rinunciare al rinvio dell'esigibilità dell'imposta e la scelta compiuta dovrà figurare dal documento-fattura.

Infatti chi si avvalere della fattura differita deve:

emettere la fattura definitiva nel momento in cui l'operazione si considera effettuata e annotarla nel registro relativo, entro i termini consueti; computare la relativa imposta a debito nel periodo in cui avviene l'incasso del corrispettivo.

Se non ci si avvale del rinvio dell'esigibilità dell'imposta è indispensabile che il soggetto che emette la fattura manifesti tale volontà apponendo sulla fattura l'annotazione <IVA ad esigibilità immediata>, in tal caso l'acquirente o committente può operare subito la detrazione dell'imposta, senza aspettare il pagamento.

Se sulle fatture relative alle operazioni di che trattasi non risulta apposta alcuna indicazione al riguardo, le stesse si considerano ad esigibilità differita.

La contabilità separata condizione di detrazione iva per gli enti pubblici

Ai sensi dell'art. 19-ter del D.P.R. 633/72, c. 1, gli enti pubblici e privati, i consorzi, le associazioni o le altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, hanno diritto a detrarre solamente l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole ed a condizione che le attività rilevanti agli effetti del tributo siano gestite con contabilità distinta da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del D.P.R. 29/09/1973,n. 600.

Per i beni ed i servizi utilizzati promiscuamente, l'iva è ammessa in detrazione solo per la parte direttamente imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola e semprechè naturalmente dette attività siano gestite con contabilità separate.

Con l'art. 8 della L. 29/02/1980, si dispone che la contabilità separata, prevista dal secondo comma dell'art. 19-ter del D.P.R. 633/72, è

realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.

In sostanza, per la detrazione dell'iva, corrisposta dagli enti pubblici territoriali per l'acquisto di 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.

Pertanto la contabilità separata può realizzarsi con la creazione, fin dalla formulazione del bilancio preventivo, di appositi capitoli, per ciascuna attività rilevante agli effetti dell'iva, nei quali vengano 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'iva, che i detti 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'iva in un unico capitolo, si renderà necessario scindere il capitolo stesso in appositi articoli.

Sia i capitoli che gli articoli, dovranno riportare la dicitura "servizio rilevante agli effetti dell'iva".

IL MECCANISMO DELLE DETRAZIONI

Poste le importanti implicazioni relative all'operatività del meccanismo di detrazione in generale, e per gli enti locali in particolare, ne riportiamo di seguito la disciplina ad oggi vigente.

L'articolo 19 ter D.P.R. 633/72 sancisce che agli enti spetta in detrazione esclusivamente l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole, ma a condizione che queste ultime siano gestite con contabilità separata.

Per quanto attiene gli enti pubblici territoriali tale onere è soddisfatto osservando quanto previsto per la tenuta delle scritture contabili dalla

legge o dallo statuto. (Ricordiamo a tal fine che la contabilità pubblica degli enti locali è disciplinata dalle previsioni del Dlgs. 267/2000, e che tale contabilità deve essere integrata con le apposite scritture obbligatorie previste dal D.P.R. 633/72).

Altro requisito richiesto dalla norma è che si tratti di operazioni imponibili, non essendo detraibili operazioni non soggette IVA od esenti.

Particolare attenzione spetta alla disciplina prevista per i beni utilizzati promiscuamente: in tal caso la detrazione spetterà in relazione alla sola parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

Tale previsione normativa, sebbene limpida ed in linea con i principi ispiratori dell'imposta tesa a colpire proventi commerciali, praticamente può comportare qualche problema applicativo, infatti, nel momento in cui il contribuente acquista un bene deve necessariamente stabilire a quale categoria di operazioni l'acquisto sia riconducibile e, nel caso si tratti di beni o servizi impiegati promiscuamente sia in attività imponibili o assimilate sia in attività esenti, la quota d'imposta ammessa in detrazione viene determinata attraverso il meccanismo del pro-rata.

A tal fine è necessario effettuare il seguente rapporto:

$\frac{\text{ricavi imponibili}}{\text{ricavi imponibili} + \text{ricavi esenti}}$
--

Da tale calcolo risulta la percentuale da applicare all'ammontare di IVA detraibile al fine di determinarne l'importo ammesso effettivamente in detrazione.

Oltre al caso di utilizzazione promiscua di beni il pro rata deve essere calcolato (a meno che non ci si avvalga della contabilità separata di cui abbiamo parlato in precedenza) anche nell'ipotesi in cui si svolgano contemporaneamente attività imponibili ed esenti.

Altre questioni significative in materia di rettifica delle detrazioni riguardano i beni ammortizzabili contemplate dall'articolo 19 bis D.P.R. 633/72.

Per quanto attiene i beni soggetti ad ammortamento, in seguito alla novella introdotta dal Dlgs. 313/97, ogni contribuente effettua la detrazione spettante sin dal momento dell'acquisto, senza attendere l'effettiva utilizzazione del bene, in previsione del suo futuro utilizzo. Se però, effettivamente l'uso del bene risulta essere diverso da quanto previsto, e questo incida sulla misura della detrazione spettante, allora sarà necessario procedere alla rettifica di quanto previsto inizialmente a titolo di detrazione.

E' utile ricordare che nel valore dei beni ammortizzabili devono ricomprendersi anche le spese di manutenzione straordinaria e che il periodo di monitoraggio relativo a suddetti beni varia a seconda che si tratti di beni mobili ovvero immobili: nel primo caso cinque anni, nel secondo dieci, quindi, la rettifica dovrà essere effettuata per tanti quinti o decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti.

Al fine di chiarire meglio le operazioni da svolgere nel caso in esame si propone qui di seguito un esempio:

Un comune sino all'anno 2004 ha utilizzato interamente (percentuale di utilizzazione 100%) un teatro nell'ambito dell'attività commerciale.

A decorre dall'anno 2004 lo stesso teatro è destinato per metà allo svolgimento di attività scolastica (attività istituzionale) e per la restante metà è utilizzata da associazioni teatrali (attività commerciale).

Nella dichiarazione annuale IVA 2005 il comune, dovrà procedere alla rettifica, di cui all'art.19bis2 conseguente al cambio di destinazione, degli interventi di ristrutturazione sostenuti nell'anno 2003, pari a euro. 10.000,00 (più IVA 10% - 1.000,00).

Dichiarazione IVA anno 2004 per l'anno 2003:

Posto che nell'anno 2003 il bene era interamente destinato allo svolgimento di attività commerciale, il comune aveva proceduto alla

detrazione totale dell'IVA assolta sugli interventi di ristrutturazione (pro-rata 100%).

Dichiarazione IVA anno 2005 per l'anno 2004

In sede di dichiarazione annuale, a seguito del cambio di destinazione subito dall'immobile, occorre procedere alla rettifica della detrazione operata all'atto del sostenimento delle spese di ristrutturazione, poiché nel periodo di tutela fiscale (10 anni per i beni immobili) il bene ha subito un cambio di destinazione.

Nel rigo 2 del prospetto F va pertanto indicato con il segno meno l'importo di euro. 450,00 calcolato come segue:

IVA assolta all'atto dell'acquisto (anno 2003)	1.000,00
Pro-rata (anno 2003)	100%
% di utilizzazione commerciale anno 2003	100
IVA ammessa in detrazione (anno 2003)	1.000,00
Periodo di tutela fiscale	10 anni (2003- 2012)
Pro-rata (anno 2004)	100%
% di utilizzazione commerciale anno 2004	50
anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale	9 anni (2003-2012)
Rettifica – RIGO 2 $500,00 : 10 \times 9 = 450,00$	

Vi sono altri casi in cui è necessario procedere alla rettifica delle detrazioni effettuate: nel caso in cui vi siano mutamenti al regime fiscale delle operazioni attive nonché si verificano significative variazioni alle percentuali ammesse in detrazione relativamente all'attività esercitata.

Nel caso in cui vi sia un mutamento del regime fiscale diventa necessario effettuare la rettifica della detrazione. Un esempio recentemente verificatosi ha riguardato le mense scolastiche che, a partire dal 10 dicembre 2000, da esenti sono divenute imponibili.

Oggetto della rettifica è l'imposta riferibile a tutti i beni non ancora utilizzati (cioè alle scorte) ed ai quinti (o decimi, per i beni immobili) residui sui beni ammortizzabili.

Qualora il comune abbia gestito sino a quella data il servizio di refezione scolastica in contabilità separata con una conseguente percentuale di detraibilità pari a zero (per il periodo di esenzione), in sede di dichiarazione 2002 per l'anno 2001 potrà procedere alla rettifica dell'IVA pagata e non detratta.

La rettifica viene operata in una unica soluzione in rapporto ai quinti (decimi per i beni immobili ammortizzabili) mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale, essa deve in ogni caso essere effettuata qualora il comune abbia deciso - a decorrere dal periodo di imposta 2001 - di revocare l'opzione ex art. 36 e di ricondurre l'attività all'interno di quella principale contrassegnata dal codice 75.11.1.

Anche in questo caso, in sede di dichiarazione 2002 per l'anno 2001, il comune deve rettificare, in senso a lui favorevole, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto e non detratta.

Il quarto comma dell'art. 19-bis2 prevede l'obbligo della rettifica della detrazione operata all'atto dell'acquisto di un bene ammortizzabile mobile ed immobile nel caso in cui la percentuale di detraibilità subisca variazioni superiori al 10% durante il periodo di tutela fiscale ad essi riferibile (rispettivamente di 5 e 10 anni).

E' da rilevare che la rettifica in esame si estende non solo al costo di acquisto del bene, ma comprende anche le spese afferenti la trasformazione, il riattamento e la ristrutturazione di un bene ammortizzabile.

La rettifica della detrazione va effettuata in ragione di un quinto (o un decimo) della differenza tra l'ammontare dell'imposta inizialmente

detratta e quello dell'imposta corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in cui viene operata la rettifica.

Viene contemplata la possibilità di procedere alla rettifica della detrazione inizialmente operata per un bene ammortizzabile anche quando la variazione del pro-rata sia inferiore a dieci punti percentuali; in tal caso, però, lo stesso criterio dovrà essere adottato per almeno cinque anni (o dieci anni nel caso si tratti di beni immobili) consecutivi e il soggetto passivo dovrà segnalare all'Amministrazione finanziaria tale comportamento barrando l'apposita casella del Quadro VO.

A titolo esemplificativo si consideri il seguente caso:

Nel 2002 un comune ha acquistato un pulmino adibito a scuolabus per l'attività di trasporto scolastico per un valore di euro 60.000,00 più IVA al 20% (12.000,00). In sede di registrazione di tale acquisto il comune ha potuto detrarre euro 7.200,00, corrispondenti ad una percentuale di detrazione del 60%.

In sede di dichiarazione IVA 2005 per l'anno 2004, il pro-rata definitivo risulta essere pari al 85%.

Nel rigo 4 del prospetto F della dichiarazione IVA 2005 per l'anno 2004 si deve pertanto indicare con il segno più l'importo di euro 600,00 calcolato come segue:

IVA assolta all'atto dell'acquisto (anno 2002)	12.000,00
IVA ammessa in detrazione (anno 2002) pro-rata 60%	7.200,00
Periodo di tutela fiscale	5 anni (2002 - 2006)
Anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale	3 anni (2004 - 2006)
Percentuale di detrazione anno 2004 (pro-	85%

rata)	
Imposta detraibile nell'anno 2004 sulla base del pro-rata dello stesso anno	10.200,00
Rettifica – RIGO 4 (10.200,00 – 7.200,00) : 5 = 600,00	

Il sesto comma dell'art.19-bis2 contempla un'ulteriore ipotesi di rettifica della detrazione effettuata all'atto dell'acquisto (oppure all'atto dell'entrata in funzione se successivo): allorché un bene ammortizzabile mobile od immobile sia ceduto entro il quarto anno successivo, se si tratta di beni mobili, ovvero, entro il nono anno, se si tratta di immobili.

In questo caso la rettifica è pari all'ammontare dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto e non detratta, rapportata agli anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale (cinque anni per i beni ammortizzabili mobili e dieci anni per gli immobili), a condizione però che la stessa sia pari o inferiore all'imposta dovuta sulla cessione del bene ammortizzabile.

Al fine di chiarire quanto sopra esposto si consideri l'esempio di seguito riportato:

Nel 2002 un comune ha acquistato lo scuolabus per l'attività di trasporto scolastico per un valore di euro 60.000,00 più IVA al 20% (12.000,00).

In sede di registrazione di tale acquisto il comune ha potuto detrarre euro. 7.200,00, corrispondenti ad una percentuale di detraibilità del 60%.

Durante l'anno 2004, a seguito dell'esternalizzazione del servizio, il comune ha proceduto alla cessione dello stesso ad un prezzo di euro 15.000,00, più IVA al 20% (3.000,00)

Nel rigo 4 del prospetto E della dichiarazione IVA 2005 per l'anno 2004 si deve pertanto indicare con il segno più l'importo di euro. 2.880,00 calcolate come segue:

IVA assolta all'atto dell'acquisto (anno 2002)	12.000,00
IVA ammessa in detrazione (anno 2002) pro-rata 60%	7.200,00
Periodo di tutela fiscale	5 anni (2002-2006)
Anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale	3 anni (2004-2006)
Imposta risultante dalla cessione – limite max di detrazione	3.000,00
Rettifica conseguente alla cessione (12.000,00 x 40%) : 5 x 3 =	2.880,00
RETTIFICA – RIGO 4-	2.880,00

Il primo comma dell'art.19 del decreto IVA stabilisce che il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto medesimo è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.

E' importante sottolineare che l'esercizio della detrazione è subordinato alla duplice condizione costituita da:

il possesso di un idoneo documento, quale la fattura di acquisto, la bolletta doganale, l'autofattura (circ. 24/12/97 n.328);

la preventiva registrazione del documento stesso sul registro acquisti (art. 25, primo comma, D.P.R. 633/72).

Le fatture ad esigibilità immediata emesse in data anteriore al 30 dicembre e ricevute dal comune successivamente al 1° gennaio dell'anno seguente devono pertanto essere portate in detrazione con il pro-rata dell'anno di ricezione delle stesse.

Allo stesso modo, le fatture di acquisto ad esigibilità differita pagate in un determinato anno solare e contabilizzate l'anno seguente sono portate in detrazione secondo le condizioni di detraibilità esistenti nel momento in cui il diritto è sorto, che è quello in cui è avvenuto il pagamento.

Dal punto di vista operativo, tutti questi acquisti inseriti nei righi da VF1 a VF9 concorrono quindi alla formazione del monte acquisti ed del totale IVA ammesso in detrazione di cui al rigo VG38.

La differenza risultante dal confronto tra le due diverse misure di detrazione deve essere pertanto indicata in aumento o in diminuzione nel rigo VG70, unitamente alle altre rettifiche eventualmente operate.

Ai fini di maggior chiarezza si consideri l'esempio di seguito riportato.

In data 20/12/03 il comune riceve una fattura ad esigibilità immediata di euro. 1.000,00 più IVA (al 20% per euro 200,00).

Pro-rata definitivo 2003: 70% - Pro-rata provvisorio 2004: 70% - Pro-rata definitivo 2004: 75%.

La fattura viene registrata il 20 febbraio 2004 ed inserita nella liquidazione dello stesso.

Nel mese di febbraio pertanto il comune può usufruire di una detrazione pari a euro 140,00 (70% di euro. 200,00).

In dichiarazione la fattura, insieme a tutte le altre, viene computata in detrazione con la percentuale di pro-rata definitivo dell'anno 2004 (pari al 75%), anche se per le ragioni sopra menzionate essa può essere detratta sulla base

del pro-rata di detrazione dell'anno 2003, pari al 70%. La differenza di segno negativo è inserita nel VG70

In dichiarazione si dovrà rilevare:

VF 8	1.000,00	200,00
VF 10	1.000,00	200,00
VF 20	1.000,00	
VF 21		200,00
VG34		75%
VG70		- 10,00
VG71		140,00

2.2 ESERCIZIO DI PIU' ATTIVITA'

Come vedremo meglio nel prosieguo, il comune o l'Asl, nella sua funzione di ente territoriale dello Stato, è tenuto a garantire determinati servizi alla collettività, esso può optare, in via discrezionale, come gestirli, potendo scegliere tra la gestione diretta in economia, l'azienda speciale o la concessione del servizio a terzi. Tuttavia, pur prescindendo dal tipo di gestione adottata nel singolo caso, il comune si trova nell'ipotesi disciplinata dall'articolo 36 D.P.R. 633/72, che prevede e regola la disciplina IVA nel caso in cui si svolgano contemporaneamente più attività.

Il suddetto articolo, al primo comma, sancisce che l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente con riferimento al volume d'affari

complessivo, quindi, normalmente il contribuente, sebbene svolga più attività commerciali, dovrà predisporre un'unica contabilità IVA e redigere una sola dichiarazione.

Tale regola generale subisce tuttavia dei temperamenti: la logica sottesa a tali eccezioni attiene al corretto funzionamento delle detrazioni.

Infatti, il secondo comma, dell'articolo 36, sancisce l'obbligo di applicare separatamente l'imposta nel caso in cui il contribuente eserciti contemporaneamente attività di impresa ed attività professionale; ed il quarto comma prevede altri casi di separazione obbligatoria, in corrispondenza di attività che abbiano un regime differenziato di detrazione IVA sugli acquisti; per questi ultimi si ricordi la vendita al minuto di beni soggetti ad aliquote diverse, nonché attività disciplinate da regimi speciali come ad esempio le attività agricole e di spettacolo.

L'articolo in questione contempla altresì il caso in cui si possa optare in via facoltativa per un regime di contabilità separata.

Infatti, il terzo comma prevede che, comunque, chi eserciti più imprese o più attività, nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, ha facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività.

L'opzione ha effetto fino alla sua revoca ed è operativa almeno per un triennio.

Se però nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'articolo 19 bis D.P.R. 633/72.

Concretamente possono avere interesse alla separazione soggetti (in particolar modo i comuni ed in generale gli enti pubblici) che esercitino insieme ad altre attività imponibili, attività esenti laddove l'applicazione del pro-rata comporterebbe effetti negativi nel diritto di detrazione.

Quindi, in luogo della contabilità unica e del conseguente calcolo del pro-rata, il comune può scegliere di separare in contabilità le attività esenti da quelle imponibili. In tal modo tutti gli adempimenti IVA (fatturazione,

registrazione e liquidazione) relative a tali tipi di attività saranno distinte e assoggettate a differenti regole ed obblighi.

Le due tecniche di determinazione dell'IVA detraibile sono profondamente diverse tra loro, quanto a logica e presupposti, quindi sarà onere dell'ente verificare se sia o meno conveniente optare per il regime di contabilità separata per le operazioni esenti ovvero procedere con il meccanismo del pro-rata.

A titolo esemplificativo riportiamo i seguenti esempi diretti a verificare la convenienza tra regime unico e separato dimostrando l'influenza che su di essa esercitano il volume d'affari, e, soprattutto, l'entità dell'IVA assolta sugli acquisti concernente le attività esenti.

CASO A:

Comune con due gestioni IVA:

- Acquedotto (imponibile)
- Casa di riposo (esente)

Acquedotto

- Volume d'affari	300.000,00
- IVA vendite	30.000,00
- Acquisti	240.000,00
- IVA acquisti	45.000,00

Casa di riposo

- Volume d'affari	200.000,00
- IVA vendite	Esente
- Acquisti	260.000,00
- IVA acquisti	40.000,00

Determinazione unica dell'imposta:

$$\text{Pro-rata} = \frac{300.000,00}{500.000,00} = 60\%$$

IVA detraibile = $(45.000,00 + 40.000,00) \times 60\% = 51000,00$

Determinazione separata dell'imposta

IVA detraibile = $100\% \times (45.000,00) - 0\% \times (40.000,00) = 45.000,00$

Convenienza

Contabilità unica (1a > 2a)

CASO B:

Medesima situazione del caso A ma varia il volume d'affari della casa di riposo.

Acquedotto

- Volume d' affari	300.000,00
- Iva vendite	30.000,00
- Acquisti	240.000,00
- IVA acquisti	45.000,00

Casa di riposo

- Volume d'affari	500.000,00
- IVA vendite	Esente
- Acquisti	270.000,00
- IVA acquisti	40.000,00

Determinazione unica dell'imposta:

Pro-rata = $\frac{300.000,00}{800.000,00} = 37,5\%$

IVA detraibile = $(45.000,00 + 40.000,00) \times 37,5\% = 31.875,00$

Determinazione unica dell'imposta

IVA detraibile: $100\% \times (45.000,00) - 0\% \times (40.000,00) = 45.000,00$

Convenienza

Contabilità separata: $(2b > 1b)$

Dagli esempi proposti si evince che la convenienza a determinare l'IVA in detrazione con il metodo del pro-rata è tanto maggiore quanto più è elevata l'IVA sugli acquisti inerenti le operazioni esenti, mentre tale opzione non è conveniente nel caso in cui sia considerevole il volume d'affari delle operazioni esenti, essendo in tal caso minore il pro-rata di detraibilità rispetto a quanto si riuscirebbe a detrarre tenendo contabilità separata.

Poste tali premesse di partenza diventa particolarmente interessante l'opzione, prevista dall'art. 36-bis del decreto IVA, per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti: nessuna fattura da emettere, nessun corrispettivo da registrare, nessuna liquidazione da calcolare.

Tuttavia, anche il comune dispensato deve: fatturare e registrare le altre operazioni diverse da quelle esenti (ad esempio la cessione di beni strumentali), registrare gli acquisti, rilasciare la fattura a richiesta del cliente e presentare la dichiarazione annuale (se ha registrato operazioni imponibili o se deve rettificare il pro-rata per periodi precedenti senza dispensa o se ha effettuato operazioni intracomunitarie).

La dispensa, che vale sino a revoca, deve essere richiesta in sede di dichiarazione annuale ed è valevole almeno per un triennio.

2.3 LA FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI IVA DEI COMUNI

Anche i comuni, come tutti i soggetti passivi, salvo particolari eccezioni, devono documentare le operazioni effettuate, se rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

La fattura è il documento fondamentale ai fini del funzionamento pratico della disciplina IVA. Essa ha funzioni di carattere sia formale - documentazione e controllo- sia sostanziale -esercizio della rivalsa e della detrazione dell'IVA- e deve essere utilizzata dalla generalità dei soggetti passivi sia quando effettuano operazioni imponibili, sia quando effettuano operazioni non imponibili o esenti.

Mediante la fatturazione di ciascuna operazione imponibile i soggetti passivi adempiono al principale obbligo finalizzato al corretto funzionamento dei meccanismi dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, è attraverso lo strumento delle fatture che si acquisisce il diritto alla detrazione dell'imposta e si evidenzia il proprio debito verso l'Erario.

L'obbligo di fatturazione è sancito dall'articolo 21 D.P.R. 633/72 e, in generale, la fattura (o documento equipollente) deve essere emessa dal soggetto che effettua l'operazione imponibile, entro lo stesso giorno in cui viene effettuata (o successivamente se vi è relativo documento di trasporto) in duplice esemplare, uno dei quali è consegnato o spedito all'altra parte.

L'articolo 21, prevede l'obbligo di fatturazione anche nel caso di operazioni non imponibili, a norma degli articoli 7 secondo comma, 8, 8bis, 9 e 38 quater del D.P.R. 633/72, nonché, nel caso di operazioni esenti, ai sensi dell'articolo 10.

Naturalmente, in questi casi, dovrà risultare dal documento che si tratta di operazioni non imponibili o esenti nonché i relativi titoli esonerativi.

La fattura

La fattura deve essere emessa dal cedente o prestatore, cioè dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione; in limitate ipotesi, cd autofattura, l'obbligo è posto a carico del cessionario o del committente .

La fattura è un documento, chiamato anche nota, conto parcella, e simili, rivolto ad identificare i soggetti e l'oggetto dell'operazione effettuata. La fattura contenere obbligatoriamente una serie di indicazioni senza le quali il documento non può essere considerato valido ai fini IVA.

La fattura deve contenere la data di emissione, il numero progressivo, i dati identificativi delle parti (per l'emittente si deve indicare anche il numero di partita IVA) la descrizione dei beni e dei servizi, e, naturalmente, l'indicazione della base imponibile e dell'imposta.

Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, la natura, qualità e quantità dei beni ceduti o dei servizi prestati, la base imponibile, le aliquote e le relative imposte, devono essere indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile.

Le fatture, emesse e ricevute, devono essere conservate, ai fini tributari, ordinatamente per un periodo minimo di 4 anni dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione alla quale si riferiscono le registrazioni.

In base alle modalità di emissione si hanno diversi tipi di fatture che di seguito elenchiamo:

- fattura immediata ;
- fattura differita ;
- fattura integrativa ;
- fattura con IVA ad esigibilità differita ;
- autofattura ;
- scheda carburante.

Fattura immediata

La fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione, cioè entro le ore 24 dello stesso giorno in cui l'operazione è effettuata.

Fattura differita

La fattura differita può essere emessa, in alternativa a quella immediata, solamente con riferimento alle cessioni di beni mobili la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da un altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione.

La fattura differita può essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.

Se anteriormente all'emissione dei documenti di trasporto, abbia luogo il pagamento, totale o parziale, del corrispettivo, il cedente deve emettere la relativa fattura immediata lo stesso giorno del pagamento. Ciò in quanto il pagamento anticipa il momento di effettuazione dell'operazione.

Fattura riepilogativa

E', altresì, possibile emettere una sola fattura riepilogativa per tutte le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra gli stessi soggetti, oppure più fatture che riassumano operazioni effettuate in periodi più brevi del mese stesso.

Fattura con IVA ad esigibilità differita

Si tratta di uno strumento facoltativo destinato esclusivamente agli operatori che effettuano operazioni imponibili nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato, degli enti pubblici territoriali, ecc. che desiderano computare l'IVA al momento dell'incasso del corrispettivo cioè quanto l'imposta diventa esigibile (vedi sopra paragrafo sul momento impositivo).

Chi vuole avvalersi della fattura in esame deve:

emettere la fattura definitiva nel momento in cui l'operazione si considera effettuata e annotarla nel registro relativo, entro i termini consueti;

computare la relativa imposta a debito nel periodo in cui avviene l'incasso del corrispettivo.

Se non ci si avvale del rinvio dell'esigibilità dell'imposta, perché si desidera trattare le operazioni citate alla stregua di quelle ordinarie, è indispensabile che il

soggetto che emette la fattura manifesti tale volontà apponendo sulla fattura l'annotazione <IVA ad esigibilità immediata>, al fine di consentire all'acquirente o committente di operare subito la detrazione dell'imposta. Se sulle fatture relative alle operazioni di che trattasi non risulta apposta alcuna indicazione al riguardo, le stesse si considerano ad esigibilità differita ed il destinatario non può operare alcuna detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo.

Autofattura

Vi sono alcuni casi in cui, in sostituzione dei soggetti effettivamente obbligati, la fattura è emessa dall'acquirente o dal committente, se operanti nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

In altri casi, ancora, la fattura è emessa in un solo esemplare a cura del cedente o prestatore (autoconsumo e cessioni gratuite).

In tali ipotesi l'emissione del documento (cd autofattura) è disciplinata da regole particolari che variano a seconda del tipo di operazione effettuata.

L'esigenza dell'autofattura a volte deriva dal fatto che l'operazione considerata imponibile non determina in realtà il trasferimento della proprietà dei beni a titolo oneroso, rendendo inutile l'emissione della fattura ordinaria.

I casi interessati sono i seguenti.

Autoconsumo

L'autofattura deve essere emessa entro i normali termini in un unico esemplare, con l'indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta.

Per i comuni si rammenta che costituisce una particolare ipotesi di autoconsumo il passaggio di beni ammortizzabili dai servizi rilevanti iva ai servizi istituzionali. In detta ipotesi resta fermo l'obbligo di autofatturazione ma senza obbligo di rivalsa ai sensi dell'art. 18, comma 3, e l'obbligo di operare la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19 bis-2.

Cessioni gratuite

Per le cessioni gratuite il cedente, anziché emettere secondo le regole generali una normale fattura, può optare per l'emissione, in un unico esemplare, di un'autofattura singola per ogni cessione, ovvero mensile e globale per le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre alla annotazione che trattasi di <autofattura per omaggi>.

Regolarizzazione dell'operazione

Nelle ipotesi di mancata o irregolare fatturazione da parte del soggetto cedente o prestatore, l'acquirente del bene o servizio è obbligato ad emettere un'autofattura al fine sia di regolarizzare l'operazione sia di denunciare, all'Amministrazione finanziaria, il soggetto adempiente.

Scheda carburante

Chi acquista carburanti per autotrazione presso gli impianti stradali, se intende avvalersi del diritto alla detrazione dell'TVA, se oggettivamente detraibile, ha la facoltà, non l'obbligo, di emettere un documento, denominato scheda o carta carburante.

Eccezioni

Per quanto riguarda gli enti locali si rammenta che sono soggette alla disciplina ordinaria, emissione di fattura da parte del distributore a richiesta del cliente espressa non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, le seguenti operazioni aventi ad oggetto i suindicati prodotti:

-le cessioni effettuate dagli esercenti gli impianti stradali nei confronti dello stato ,enti pubblici territoriali,istituti universitari ed enti ospedalieri,di assistenza e beneficenza.

Esternalizzazione del servizio relativo all'emissione delle fatture.

Recentemente la portata dell'articolo 21 sulla fatturazione è stata riformulata. Infatti, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52, sono state introdotte nuove modalità di fatturazione, apportando le necessarie variazioni ed integrazioni agli articoli 21, 39 e 52 del decreto I.V.A., al fine di uniformarli a quanto stabilito dalla Direttiva comunitaria n. 2001/115/CE datata 20 dicembre 2001.

La Direttiva comunitaria summenzionata è stata emanata "al fine di semplificare, modernizzare ed armonizzare le modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto" e gli obiettivi dichiarati possono riassumersi in tre punti:

- 1) uniformare in tutti gli Stati appartenenti all'unione le indicazioni da inserire nel documento fattura;
- 2) indicare modalità comuni per effettuare la fatturazione elettronica e la conseguente archiviazione informatica;
- 3) stabilire modalità uniformi per effettuare l'autofatturazione ed il "subappalto delle operazioni di fatturazione".

L'onere degli Stati membri di conformare le proprie normative interne al contenuto della direttiva decorreva dal 1° gennaio 2004.

L'articolo 1 del D.lgs n. 52 del 2004, al fine di adattarne il contenuto rispetto a quanto indicato nella Direttiva comunitaria, ha novellato l'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72.

Il primo comma della nuova formulazione, pur sancendo ancora l'obbligo di emissione della fattura per il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio, in alternativa, prevede che il medesimo soggetto possa ora adempiere assicurandosi che ad emetterla siano il cessionario o il committente ovvero un terzo, il quale dovrà provvedere in nome del cedente o del prestatore.

Tuttavia, siffatta eventualità non comporta alcuna traslazione di responsabilità dell'obbligato.

Infatti, rimangono immutate sia le conseguenze sanzionatorie sia ogni altra implicazione in ambito fiscale derivanti dall'omessa oppure infedele fatturazione.

Tutto ciò al fine di spronare il cedente o il prestatore ad attivarsi concretamente affinché la fattura sia emessa da altri soggetti.

Nel Dlgs. summenzionato, si prevede genericamente che un soggetto terzo, agendo in nome e per conto del prestatore o cedente, possa attuare il c.d. “subappalto delle operazioni di fatturazione”, sulla base di un libero accordo tra le parti.

Relativamente a siffatta questione, il Ministero delle finanze, con la Risoluzione n. 75/E del 7 maggio 1999, si era già espresso favorevolmente in risposta al quesito di una società di servizi impegnata nell'emissione di fatture per conto terzi. E dello stesso avviso ha avuto modo di pronunciarsi anche l'Agenzia delle Entrate attraverso la Risoluzione n. 160/E del 17 ottobre 2001, in merito all'esternalizzazione del servizio relativo all'emissione di fatture.

In seguito alla novella legislativa dell'articolo 21 del decreto I.V.A., l'esternalizzazione del servizio di fatturazione ha trovato piena legittimazione normativa.

Esonero dall'emissione della fattura

In alcuni casi sussiste l'esonero dall'obbligo di emettere fattura, anche se spesso permane l'obbligo di documentare in altro modo l'operazione. L'esonero può derivare dalla natura del soggetto oppure dalle caratteristiche dell'operazione.

Commercianti al minuto ed assimilati

I seguenti soggetti non devono ottemperare all'obbligo di emissione della fattura, a meno che questa non sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione:

A)Commercianti al minuto: si tratta dei soggetti che effettuano cessioni di beni in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante.. Si considera

locale aperto al pubblico quello in cui il pubblico può liberamente accedere nelle ore di apertura stabilite dalle competenti autorità, indipendentemente dalla natura dei beni ceduti e dalle qualità del soggetto cedente e nel quale vengono abitualmente eseguite le operazioni (Ris. Min. 12 luglio 1996, n. 119/E).

b) Soggetti assimilati ai commercianti al minuto: si intendono tali coloro che effettuano le seguenti operazioni:

-prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica. L'esonero trova applicazione anche nel caso di somministrazioni fatte da Comuni od altri enti pubblici territoriali nell'espletamento del servizio di refezione scolastica presso le scuole, gli asili nido ecc. a fronte del quale vengono corrisposte, dalle famiglie degli studenti, somme a titolo di contribuzione ai costi di gestione (Ris. Min. 29 novembre 1985, n. 320266).

-prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;

-prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante **o nell'abitazione dei clienti (come nell'assistenza domiciliare agli anziani);**

-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;

-operazioni esenti di cui all'art. 22, c. 6 DPR 633/72, anche se effettuate occasionalmente (per i comuni si tratta dei biglietti di ingresso delle biblioteche e dei musei ecc.).

Anche in questi casi, comunque, sussiste l'obbligo di emettere fattura in caso di richiesta da parte del cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. Per effetto di tale disposizione, sono stati emanati diversi provvedimenti di esonero che disciplinano anche gli adempimenti sostitutivi dell'obbligo di fatturazione (v. tabella).

Per gli enti locali la disposizione che esonera dalla emissione della fattura riguarda in particolare i seguenti settori:

somministrazione di acqua, servizi di depurazione e fognatura, gas, energia elettrica, vapore, teleriscaldamento urbano, servizio di lampade votive nei cimiteri (dm 16 dicembre 1980);

esattorie comunali e consorziali;

organizzazione di viaggi e di giri turistici effettuate nei confronti di soggetti in possesso di determinati requisiti stabiliti con apposita delibera.

Per altre categorie di soggetti, la particolare natura dell'attività svolta, ha posto la necessità di una disciplina speciale di applicazione dell'imposta e, in tale ambito, è stato disposto anche l'esonero dall'obbligo della fatturazione delle operazioni effettuate, in particolare, per quel che riguarda gli enti locali rientrano in tale ambito le attività di:

spettacoli, giochi e trattenimenti pubblici;

vendita al pubblico di documenti di viaggio o di parcheggio.

ricevuta e scontrino fiscale

La certificazione del corrispettivo, mediante scontrino o ricevuta fiscale, riguarda in generale le operazioni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura. Sono comunque previsti dei casi di esclusione dall'obbligo per determinati soggetti o per specifiche categorie di operazioni, per i quali tali adempimenti risultino gravosi e privi di apprezzabile rilevanza ai fini del controllo (art. 3 c.147, lett. E, L. 549/95 e DPR 696/96).

Per i soggetti obbligati a certificare i corrispettivi, è prevista l'equiparazione dell'emissione dello scontrino fiscale con quella della ricevuta fiscale e viceversa.

L'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n.413 prevede che i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi per le quali

non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente, devono essere certificati mediante il rilascio dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, ovvero della ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249.

L'esonero per gli Enti Locali.

Il "regolamento per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi", dpr 696 del 21 dicembre 1996, all'art 2, comma 1, lettere qq, precisa che sono esonerate da tale obbligo " le cessioni e le prestazioni poste in essere da regioni, province, comuni e loro consorzi, dalle comunità montane, dalle 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.

Scontrino per le attività spettacolistiche dei comuni

Con la risoluzione 187/E, l'Amministrazione Finanziaria, interpretando estensivamente il dlgs 60 del 1999, precisa che la dispensa dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi, prevista dalla lettera qq) del dpr 696/96, non vale per le attività di intrattenimento e di spettacolo, sottoposte senza eccezioni allo specifico adempimento.

Tuttavia la risoluzione conferma che, per il settore di determinazione forfetaria dell'imposta (spettacolo viaggiante, nonché quindi attività di cui alla tabella C – cioè attività spettacolistiche), è espressamente stabilita l'alternatività, fra la certificazione mediante titoli di accesso e quella con ricevuta fiscale o scontrino manuale o prestampato a tagli fissi, integrati con le indicazioni dell'art. 74 quater, qualora i soggetti operanti nel settore di cui trattasi abbiano realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro.

2.4 I REGISTRI IVA NECESSARI PER I COMUNI

I documenti prescritti ai fini IVA, per certificare le operazioni attive – documenti emessi – e le operazioni passive – documenti ricevuti – effettuata dai soggetti passivi, devono essere annotati con modalità e termini prestabiliti su appositi registri.

I registri obbligatori in base alla disciplina IVA (art. 39, c. 1, DPR 633/72), prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina.

Tutti i registri obbligatori ai fini IVA devono essere tenuti secondo le norme di una ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine.

Non si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che i dati e le parole cancellate siano leggibili.

In caso di tenuta della contabilità con l'ausilio di supporti meccanografici, elettronici e similari, questi devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui registri obbligatori. La stampa definitiva dei registri deve avvenire entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale (legge 342/2000).

I registri devono essere conservati ordinatamente per un periodo di 4 anni, decorrenti dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione cui si riferiscono le registrazioni.

Il soggetto passivo deve dichiarare all'Ufficio IVA il luogo (o i luoghi) di conservazione e tenuta dei registri e delle scritture al fine di permettere agli organi dell'Amministrazione l'effettuazione di ispezioni, verifiche, ecc. (art. 35, c. 2 DPR 633/72).

E' possibile tenere e conservare i registri sia nei luoghi in cui viene esercitata l'attività (sede legale, amministrativa, filiali, stabilimenti ecc.) sia altrove (presso terzi, es. commercialisti, centri elaborazione dati, ecc.). In tale ultimo caso è necessario che il depositario rilasci al contribuente

una attestazione contenente la specificazione delle scritture in suo possesso, nonché la sua disponibilità alla loro esibizione, su richiesta degli organi di controllo.

Registro delle fatture emesse

Il registro delle fatture emesse è obbligatorio per la generalità dei soggetti passivi (art. 23 DPR 633/72), i comuni, tuttavia, non sono obbligati alla tenuta del registro delle fatture emesse, per le operazioni assimilate al commercio al minuto, nel caso in cui tengano il registro dei corrispettivi.

Contenuto del registro

Il registro delle fatture emesse deve contenere le annotazioni riguardanti tutte le operazioni attive (imponibili, non imponibili, esenti) effettuate dal contribuente, incluse quelle documentate dalle autofatture per operazioni internazionali e per autoconsumo (queste ultime non devono essere registrate sul registro degli acquisti).

Il registro, per ogni fattura, deve contenere le seguenti indicazioni:

il numero progressivo e la data di emissione;

l'ammontare delle operazioni. Non è specificatamente richiesto il totale del documento emesso, ma devono essere indicati i seguenti elementi:

-per le operazioni imponibili si deve indicare l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta relativa, distinti secondo l'aliquota applicata;

-per le operazioni non imponibili od esenti bisogna indicare, al posto dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità della stessa e la relativa norma (ad esempio art. 8, lett. B, DPR 633/72).

Qualora siano stati inseriti in fattura importi non rilevanti ai fini IVA (esempio esclusi dalla base imponibile) è consentita la registrazione degli stessi in modo distinto, peraltro opportuna ai fini di un'ordinata contabilità;

dati anagrafici del soggetto che acquista il bene o riceve il servizio (per le autofatture i dati riguardano chi cede il bene o presta il servizio) ovvero:

- se si tratta di impresa, società o ente: ditta, denominazione o ragione sociale;
- se si tratta di soggetto diverso dai precedenti: nome e cognome.

Modalità e termini di registrazione

Tutte le registrazioni devono essere effettuate seguendo l'ordine della numerazione delle fatture e con riferimento alla data della loro emissione. L'obbligo di annotare le fatture emesse con riferimento alla data di emissione, assume rilevanza ai fini della liquidazione dell'imposta, per la quale si dovrà tenere conto di tale data, indipendentemente da quella, eventualmente successiva, della eseguita registrazione .

Il termine di registrazione varia in base al sistema di fatturazione adottato:

- per le fatture immediate è di 15 giorni dalla data di emissione;
- per le fatture differite scade entro il termine di emissione (cioè, generalmente, entro il 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni).

In questo caso l'IIVA a debito partecipa alla liquidazione del mese nel quale è avvenuta la consegna o la spedizione dei beni (non nel mese di registrazione);

Documento riepilogativo

Per le fatture di importo inferiore a euro 154,94 è possibile annotare, al posto di ciascuna di esse, un documento riepilogativo sul quale devono essere indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, e, distinti per aliquota, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta.

Macchine elettrocontabili (DM 11 agosto 1975)

Se il contribuente utilizza direttamente macchine elettrocontabili o si avvale di centri elettrocontabili gestiti da terzi, i termini di registrazione sopra indicati sono prorogati a 60 giorni, fermo restando l'obbligo di

tener conto nelle liquidazioni periodiche di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le liquidazioni si riferiscono.

Ciò significa che il contribuente deve provvedere a memorizzare i dati sul supporto magnetico di cui è dotato l'elaboratore entro i normali termini, mentre può procedere alla stampa del prodotto cartaceo costituente il registro entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale (legge 342/2000).

Registro dei corrispettivi

Il registro dei corrispettivi deve essere tenuto dai commercianti al minuto e dagli altri soggetti che esercitano quelle attività considerate assimilate al commercio al minuto, i quali non emettono la fattura o emettono documenti fiscali diversi dalla fattura (se questa non è richiesta dal cliente) per le operazioni attive effettuate.

Nel registro deve essere indicato l'ammontare globale dei corrispettivi relativi a tutte le operazioni effettuate in ciascun giorno o, per coloro che rilasciano ricevuta fiscale o scontrino, in ciascun mese.

E', invece, richiesta l'indicazione distinta dei seguenti dati:

- importi imponibili (comprensivi dell'imposta incorporata nel corrispettivo, ma a loro volta suddivisi per aliquota applicabile);
- importi non imponibili (a loro volta con indicazione distinta delle eventuali vendite effettuate ai viaggiatori stranieri);
- importi esenti da imposta.

Registrazione di diversi tipi di documenti

Per quanto riguarda le operazioni per le quali è stata emessa fattura, i relativi importi, comprensivi dell'IVA, devono essere inglobati negli ammontari delle altre operazioni per le quali non è stata emessa la fattura. Per le fatture ricomprese nei totali dei corrispettivi, deve essere indicato il numero iniziale e quello finale (Circ. Min. 15 gennaio 1973, n. 3/52373).

Contestuale tenuta del registro fatture emesse

E' consentito al soggetto passivo che lo ritenga necessario per necessità gestionali istituire, oltre che il registro dei corrispettivi, anche il separato registro delle fatture emesse.

In tal caso le fatture devono essere annotate esclusivamente su questo registro, e pertanto non devono essere indicate nel registro dei corrispettivi (Ris. Min. 12 novembre 1982, n. 391791).

Termini di registrazione

Le operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate con un'unica registrazione, entro il 15° giorno del mese successivo (allegando gli scontrini riepilogativi giornalieri) (art. 6, c. 4 DPR 695/96 e Circ. Min. 19 febbraio 1997, n. 45 /E).

Per le altre operazioni (non assoggettate all'obbligo di certificazione), l'annotazione può essere eseguita con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo, è questo il caso più ricorrente nei comuni tranne che per le farmacie comunali, nelle quali viene emesso lo scontrino.

Registro degli acquisti

Nel registro degli acquisti vanno annotate, dopo averle numerate progressivamente, le fatture ricevute (comprese le autofatture e le bollette doganali), relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (art. 25 DPR 633/72).

Il registro deve contenere le annotazioni riguardanti tutte le operazioni passive (imponibili, non imponibili, esenti) effettuate dal contribuente, ad eccezione:

- fatture di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA;
- fatture e bollette doganali relative ad acquisti e importazioni per i quali ricorrono le condizioni di indetraibilità totale dell'IVA.

Non sarà, pertanto, necessario per i comuni, registrare le fatture di acquisto di beni e servizi per le attività non rilevanti iva.

Contenuto del registro

Il registro, per ogni documento, deve contenere le seguenti indicazioni:

data della fattura (o bolletta doganale);

numero progressivo attribuito alla fattura (o bolletta doganale) da chi effettua la registrazione. Il numero deve essere progressivo per ogni registro utilizzato e per ogni anno di registrazione;

dati anagrafici del soggetto che ha ceduto il bene o prestato il servizio ovvero:

-se si tratta di impresa, società o ente: ditta, denominazione o ragione sociale;

-se si tratta di soggetto diverso dai precedenti: nome e cognome.

Per le bollette doganali, in luogo del fornitore estero, deve essere indicata la Dogana di ingresso e gli estremi della bolletta (Circ. Min. 19 dicembre 1972, n. 33650);

l'ammontare dell'operazione o delle operazioni:

-se si tratta di operazioni imponibili si deve indicare l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta relativa, distinti secondo l'aliquota applicata;

-per le operazioni non imponibili od esenti bisogna indicare il titolo di inapplicabilità della stessa e le relativa norma.

Qualora siano stati inseriti in fattura importi non rilevanti ai fini IVA (es. esclusi dalla base imponibile) la registrazione degli stessi in modo distinto (ad es. in apposita colonna) è consentita ed opportuna ai fini di un'ordinata contabilità (Circ, Min. 21 novembre 1972, n. 27/522432).

Termini di registrazione

La registrazione dei documenti deve essere effettuata dopo il loro ricevimento e prima della liquidazione periodica (o della dichiarazione annuale) nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta, che si rammenta può essere esercitato al più tardi in sede di dichiarazione annuale relativa al secondo anno di imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto

Documento riepilogativo per fatture minime

Per le fatture di importo inferiore a euro 154,94 può essere annotato, al posto delle singole fatture, un documento riepilogativo nel quale devono essere indicati i numeri, attribuiti dal destinatario, delle fatture cui si riferisce e, distinti secondo l'aliquota, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e dell'imposta.

L'importo suddetto dovrebbe intendersi comprensivo dell'eventuale imposta.

2.5 IVA COMUNI liquidazioni, versamenti e rimborsi

Con riferimento alle operazioni attive effettuate e a quelle passive per le quali si è in possesso di idonea documentazione e si intende esercitare il diritto alla detrazione, i comuni devono periodicamente rilevare la propria posizione IVA (a debito o a credito) e, conseguentemente, procedere al versamento dell'imposta, qualora risulti una posizione debitoria.

Inoltre, a seguito della compilazione della dichiarazione annuale, il soggetto passivo provvede a determinare la propria posizione IVA complessiva relativamente all'intero anno solare, procedendo, se necessario, all'eventuale conguaglio fra IVA dovuta o effettivamente versata e IVA a credito dell'intero periodo d'imposta.

Qualora, in sede di dichiarazione annuale, il soggetto passivo evidenzia una situazione creditoria può effettuare, alternativamente, la compensazione, con i versamenti periodici IVA dell'anno successivo o con altri importi a debito di imposte e contributi oppure può chiederne il rimborso, se sussistono determinate condizioni.

liquidazioni periodiche e versamenti

La liquidazione periodica consiste nella determinazione del debito o del credito d'imposta relativi al periodo di riferimento.

Determinata la propria posizione il soggetto passivo deve provvedere alla sua annotazione nei registri obbligatori e contemporaneamente, nell'ipotesi di posizione a debito, procedere al versamento dell'IVA dovuta. Liquidazione e versamento possono avere cadenza mensile o trimestrale. Le due ipotesi si distinguono esclusivamente per i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche, mentre per il resto si applicano le medesime disposizioni che si illustrano di seguito.

termini di liquidazione e versamento

Il D.P.R. 100/98 così come modificato dal D.P.R. 435/01 ha dettato nuovi termini di liquidazione dell'imposta, imponendo il versamento periodico IVA (unitamente ad altre imposte e contributi) entro il 16 del mese di scadenza.

Quindi, entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente è tenuto a determinare la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello 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 ai sensi dell'articolo 19 D.P.R. 633/72.

E' possibile optare per un regime particolare di liquidazione IVA nel caso di esercenti arti o professioni ovvero prestatori di servizi il cui volume d'affari annuo non sia superiore a € 309.874,14 (corrispondente a L. 600.000.000) oppure, in caso di realizzazione di altre attività, nel caso in cui non si superi un volume d'affari annuo pari a € 516.456,90 (un miliardo di vecchie lire).

Tali soggetti possono optare per:

- l'effettuazione delle liquidazioni periodiche ed i relativi versamenti di imposta, di cui all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/98 e successive modificazioni, entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei

primi tre trimestri solari, e, qualora l'imposta non superi il limite di € 25,82 (L. 50.000) il versamento è effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo;

- il versamento dell'imposta dovuta entro il 16 di marzo di ciascun anno, ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale, maggiorando, in tal caso, le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data.

La legge specifica che il parametro applicabile, nei casi in cui i contribuenti pur esercitando contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività non provvedano alla distinta annotazione dei corrispettivi, ai fini dell'opzione è sempre rappresentato dal limite di € 516.456,90 relativamente a tutte le attività esercitate.

La scelta per i regimi di cui sopra comporta un costo: l'imposta dovuta sarà maggiorata dell'1% (fino al 31.12. 2000 pari all'1,5%) a titolo di interessi.

Tuttavia, suddetta maggiorazione non sarà dovuta dagli enti ed imprese di somministrazione di acqua e servizi di depurazione e fognatura, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano, esercizio di impianti di lampade votive nei cimiteri ai sensi dell'articolo 73 comma 1 lettera e) D.P.R. 633/72.

Schematizzando, ogni mese o trimestre il contribuente dovrà effettuare il seguente calcolo algebrico:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• IVA esigibile MENO |
| <ul style="list-style-type: none">• IVA detraibile MENO |
| <ul style="list-style-type: none">• eventuale eccedenza detraibile risultante dai precedenti conteggi PIU' |

- debito risultante dalla precedente liquidazione se non superiore a € 25,00
UGUALE
- IMPOSTA A DEBITO O A CREDITO DEL PERIODO DI RIFERIMENTO

Se il risultato è positivo il contribuente è a debito e deve procedere al versamento dell'imposta, se, invece, dal calcolo risulta una differenza a suo favore, il relativo importo è computato in detrazione nel mese (trimestre) successivo.

Se i termini indicati scadono di sabato, o in un giorno festivo, si considererà tempestivo il versamento effettuato il giorno lavorativo successivo.

Soggetti obbligati

Obbligati ad eseguire le liquidazioni sono tutti i soggetti passivi in regime ordinario.

L'obbligo di liquidazione incombe anche su coloro che hanno effettuato solamente operazioni non imponibili od esenti.

Sono esonerati solo i soggetti passivi che, avendone diritto, hanno esercitato l'opzione per la dispensa dagli adempimenti ai fini IVA.

Determinazione della posizione IVA

La liquidazione consiste nell'operare la differenza fra l'ammontare complessivo dell'IVA inerente alle operazioni imponibili (IVA a debito) e l'ammontare complessivo dell'IVA detraibile (IVA a credito), secondo le modalità illustrate nei paragrafi seguenti.

Detti importi, vanno computati già al netto delle eventuali variazioni effettuate, mentre eventuali eccedenze detraibili relative a periodi precedenti, ed eventuali crediti d'imposta spettanti al contribuente, sono

preventivamente sommati, per semplicità di calcolo, all'ammontare dell'IVA detraibile (DM 24 gennaio 1977).

IVA a debito

E' l'imposta divenuta esigibile nel periodo di riferimento (mese o trimestre), cioè, in genere, l'imposta relativa alle operazioni effettuate nel periodo stesso.

Commercianti al minuto e assimilati

I commercianti al minuto e quelli assimilati che registrano i corrispettivi sul relativo registro devono effettuare la liquidazione sulla base delle annotazioni dei corrispettivi relative alle operazioni effettuate nel mese (o trimestre) precedente.

I corrispettivi sono registrati al lordo dell'IVA, pertanto, per calcolare l'IVA a debito, occorre scorporarla dai corrispettivi registrati utilizzando alternativamente uno dei metodi di seguito descritti.

Metodo n. 1 Il primo metodo consiste nel calcolare l'IVA sul corrispettivo lordo diminuito di un importo risultante dall'applicazione delle seguenti percentuali:

- 3,85% per l'aliquota del 4%
- 9,10% per l'aliquota del 10%
- 16,65% per l'aliquota del 20%.

Metodo n. 2 Il secondo metodo consiste nel calcolare l'IVA su un imponibile determinato dividendo gli importi comprensivi di imposta per i seguenti valori, a seconda dell'aliquota applicabile, moltiplicando il risultato per 100 e arrotondando il prodotto per difetto o per eccesso all'unità più prossima:

- 104 (aliquota 4%);
- 110 (aliquota 10%);
- 120 (aliquota 20%).

IVA a credito

E' l'imposta detraibile risultante dalle fatture di acquisto in possesso del contribuente prima del termine di effettuazione della liquidazione, per le quali viene esercitato, nel periodo di riferimento e che, si rammenta, può essere esercitato al più tardi in sede di dichiarazione annuale relativa al secondo anno di imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Il diritto alla detrazione si perfeziona mediante l'annotazione delle fatture nel registro degli acquisti.

Si considerano anche:

gli eventuali crediti IVA di periodi precedenti che il soggetto passivo intende compensare;

le variazioni a credito eventualmente registrate nel medesimo periodo;

il credito richiesto a rimborso per il quale l'ufficio IVA, accertata la non spettanza per difetto dei presupposti o il mancato riporto nella dichiarazione annuale, abbia proceduto alla notifica del provvedimento di diniego.

Posizione debitoria

Qualora l'IVA a debito superi la somma dell'IVA a credito, dei crediti d'imposta e delle eccedenze a credito dei periodi precedenti, la differenza deve essere versata con le modalità ed entro i termini sopra esposti

Posizione creditoria

Qualora l'IVA a debito sia inferiore alla somma dell'IVA a credito, dei crediti d'imposta e delle eccedenze a credito dei periodi precedenti, la differenza può essere utilizzata per compensare le posizioni debitorie dell'IVA dei successivi periodi.

Non è possibile effettuare la compensazione con altre imposte e contributi se non nel caso in cui sussistano i requisiti per chiedere il rimborso infrannuale, con riferimento al credito formatosi nel trimestre (Circ. Min. 24 marzo 1999, n. 68/E). In questo caso la compensazione è

attuabile, senza presentare alcuna istanza all'ufficio, a partire dal 1° giorno successivo al trimestre di riferimento (Circ. Min. 26 aprile 1999, n. 92/E).

Modalità di annotazione

I calcoli relativi alla liquidazione dell'imposta non devono essere più annotati dal 2002 per disposizione dell'art. 11, comma 1, dpr 435/2001.

Contabilità tenuta da terzi

E' prevista una particolare procedura di liquidazione mensile per quei soggetti che affidano a terzi la tenuta della contabilità, intendendosi per tali sia quelli che conservano i registri IVA presso terzi per le prescritte annotazioni, sia coloro che si avvalgono, per la elaborazione dei dati, di centri elettrocontabili gestiti da terzi.

La procedura consiste nel liquidare l'imposta mensile in base non già alle risultanze contabili del mese di competenza, cioè il mese precedente, ma in base a quelle del secondo mese precedente.

Per poter usufruire della semplificazione occorre dare comunicazione all'ufficio IVA competente nella prima dichiarazione annuale presentata nell'anno successivo alla scelta operata. Per coloro che iniziano l'attività, l'opzione ha effetto dalla seconda liquidazione periodica.

Acconto iva annuale

I soggetti tenuti ad effettuare i versamenti devono provvedere, entro il giorno 27 del mese di dicembre di ciascun anno, al versamento di un acconto relativo all'ultima liquidazione dell'anno (art. 6, L. 405/90 e art. 15, c. 1 DL 155/93).

Esoneri

Sono esonerati dal versamento dell'acconto, indipendentemente dalla misura del versamento, i seguenti soggetti:

- i soggetti che nell'anno precedente hanno evidenziato quale dato storico un credito di imposta o un debito inferiore a euro 116,72;
- i soggetti che in sede di dichiarazione annuale prevedono di chiudere l'anno in corso a credito; o con un debito inferiore a euro 116,72;
- i contribuenti che hanno cessato l'attività nell'anno senza che siano dovuti versamenti per il quarto trimestre o per il mese di dicembre;
- i soggetti che abbiano iniziato l'attività nell'anno in corso;
- i contribuenti che nell'anno solare in corso hanno registrato solo operazioni esenti o non imponibili.

Determinazione

Le regole che disciplinano l'acconto variano in funzione della periodicità con cui sono effettuate le liquidazioni.

Liquidazione mensile

I soggetti passivi hanno a disposizione tre modalità alternative di calcolo dell'acconto a seconda che vengano utilizzati dati storici, dati previsionali o dati effettivi.

Dati storici In questa ipotesi l'acconto relativo alla liquidazione di dicembre è costituito da un importo pari all'88% del versamento eseguito per il mese di dicembre dell'anno precedente.

Dati previsionali Qualora il soggetto passivo stimi che l'importo da versare per la liquidazione di dicembre sia inferiore rispetto a quanto versato per il mese di dicembre dell'anno precedente, può versare l'88% di questo minor valore.

Dati effettivi Tale metodologia prende in considerazione le operazioni realmente effettuate alla data del 20 dicembre.

In sostanza l'importo da versare emerge da una particolare liquidazione che tiene conto dell'IVA relativa alle seguenti operazioni:

- operazioni annotate sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) dal 1° al 20 dicembre;
- operazioni effettuate dal 1° novembre al 20 dicembre ma non ancora registrate (sui registri citati) o fatturate, perché i termini di registrazione e/o fatturazione non sono ancora scaduti;

-operazioni annotate dal 1° al 20 dicembre sul registro degli acquisti.

L'acconto è pari alla somma degli importi di cui alle annotazioni sul registro delle fatture emesse sopra descritte (IVA a debito) diminuito dell'importo di IVA detraibile, annotato sul registro degli acquisti.

Liquidazione trimestrale

Anche in questa ipotesi i soggetti passivi hanno a disposizione tre modalità alternative di calcolo dell'acconto relativo al IV trimestre a seconda che vengano utilizzati dati storici, dati previsionali o dati effettivi.

Dati storici L'acconto è pari all'88% del versamento eseguito in sede liquidazione relativa al quarto trimestre dell'anno precedente.

Dati previsionali Qualora il soggetto passivo stimi che l'importo da versare per la liquidazione del quarto trimestre (dato previsionale) sia inferiore rispetto a quanto versato per la liquidazione relativa al quarto trimestre dell'anno precedente può versare l'88% di questo minor valore.

Dati effettivi Tale metodologia prende in considerazione le operazioni realmente effettuate alla data del 20 dicembre.

In sostanza l'importo da versare emerge da una particolare liquidazione che tiene conto dell'IVA relativa alle seguenti operazioni:

- operazioni annotate sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) dal 1° ottobre al 20 dicembre;
- operazioni effettuate fino al 20 dicembre ma non ancora registrate (sui registri citati) o fatturate, perché i termini di registrazione e/o fatturazione non sono ancora scaduti;
- operazioni annotate dal 1° ottobre al 20 dicembre sul registro degli acquisti.

Variazioni delle periodicità di liquidazione

In caso di modifica delle scadenze di liquidazione tra un anno e il successivo, ai fini del calcolo del dato storico si distinguono le seguenti ipotesi:

- passaggio da trimestrale a mensile: l'acconto deve essere calcolato su un terzo dell'imposta versata per il quarto trimestre;
- passaggio da mensile a trimestrale: è necessario calcolare l'acconto con riferimento alle liquidazioni dei tre ultimi mesi dell'anno precedente.

Versamento

L'acconto deve essere versato entro il 27 dicembre dell'anno a cui la liquidazione periodica si riferisce. Successivamente deve essere detratto dalla liquidazione definitivamente determinata con riferimento al periodo a cui l'acconto stesso si riferisce.

Quando il termine di versamento cade in giorno festivo o di sabato, il versamento si considera tempestivo se effettuato entro il giorno lavorativo immediatamente successivo (art. 6, c. 8 L. 473/94).

Le modalità di versamento sono le medesime illustrate per i versamenti periodici a cui si rimanda.

Liquidazione in sede di dichiarazione annuale

I versamenti periodici illustrati nella parte precedente costituiscono una liquidazione provvisoria del debito o del credito del contribuente. La liquidazione definitiva avviene invece con la presentazione della dichiarazione annuale. Infatti, fra le informazioni riportate nella dichiarazione annuale vi sono anche i dati per il calcolo dell'IVA relativa all'intero anno solare. Le modalità di calcolo dalle quali emerge la posizione IVA del soggetto passivo sono di seguito illustrate.

Modalità

A seguito dei dati inseriti nella dichiarazione annuale è possibile individuare tutti gli elementi attivi e passivi per procedere al conguaglio dell'imposta relativa all'intero anno.

La posizione del contribuente si determina come differenza fra IVA a debito e IVA a credito relative all'intero anno solare e i crediti d'imposta eventualmente spettanti.

Inoltre, la liquidazione dell'imposta deve tener conto anche degli eventuali versamenti periodici e dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente non richiesto a rimborso, ma di cui è stata scelta l'utilizzazione in detrazione dalle successive liquidazioni.

Si possono pertanto verificare le tre ipotesi di seguito illustrate.

Posizione di pareggio

E' questa l'ipotesi più ricorrente, poiché l'ammontare dei versamenti periodici di regola, salvo errori, dovrebbe uguagliare l'IVA dovuta nell'intero anno solare. Pertanto, il soggetto passivo non deve effettuare alcun versamento né evidenziare alcun rimborso.

Posizione debitoria

Si verifica quando l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale è superiore ai versamenti periodici.

In questo caso il soggetto passivo deve versare l'eccedenza oppure può compensare il debito IVA con i crediti di altre imposte e contributi dello stesso periodo mediante il modello F24 .

E' inoltre possibile rateizzare l'importo da versare.

Posizione creditoria

Si verifica quando l'IVA a debito è inferiore all'IVA a credito dell'intero periodo incrementata degli eventuali versamenti periodici effettuati.

In questa ipotesi il contribuente può:
compensare il credito, a partire dal 1° gennaio dell'anno di presentazione della dichiarazione, con altri importi a debito di imposte e contributi, nel modello F24 (c.d. compensazione esterna);
compensarlo nei versamenti periodici IVA dell'anno successivo, a partire da quello relativo a gennaio (c.d. compensazione tradizionale o interna);
chiederlo a rimborso, se sussistono le condizioni richieste dalla legge.

I tre metodi sono alternativi fra loro, ma la scelta può essere anche parziale. E' quindi possibile, ad esempio, utilizzare parte del credito per la compensazione nel modello F24 e richiedere l'altra parte a rimborso.

Termini di versamento

L'eventuale conguaglio IVA deve essere versato dal soggetto passivo entro il 16 marzo di ciascun anno, ovvero, per i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata annuale (persone fisiche, società di persone e assimilate e soggetti IRPEG con esercizio coincidente con l'anno solare), entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla stessa, maggiorando, in questo caso, le somme da versare negli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

Quando il termine di versamento cade in giorno festivo o di sabato, il versamento si considera tempestivo se effettuato entro il giorno lavorativo immediatamente successivo (art. 6, c. 8 L. 473/94).

2.6 DICHIARAZIONE ANNUALE

La dichiarazione annuale è un riepilogo generale necessario a far pervenire agli uffici IVA le informazioni relative all'attività del soggetto di imposta, posto che, i dati relativi alle liquidazioni periodiche rimangono nella sfera del contribuente.

Tramite suddetta dichiarazione, attraverso l'enumerazione delle operazioni attive e degli acquisti registrati nell'anno (inseriti separatamente in base all'aliquota applicata) nonché delle liquidazioni e dei versamenti periodici, vengono determinati: il volume d'affari, il debito o il credito di imposta relativo all'anno solare, l'imposta detraibile ed il pro-rata provvisorio per l'anno successivo.

L'articolo 8 del D.P.R. 322/98 così come modificato dal D.P.R. 435/01 (che ha, tra l'altro, abrogato l'articolo 37 del D.P.R. 633/72) prevede le modalità e i termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Ferma restando l'unica data di scadenza per effettuare i versamenti all'Erario il 16 marzo, il comune contribuente è tenuto a presentare la tradizionale dichiarazione annuale, in via telematica, entro il 31 luglio. Essa deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento amministrativo e pubblicato in Gazzetta Ufficiale entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato.

Si ricorda che sono tenuti a presentare la dichiarazione in via telematica:

- i soggetti passivi IVA (escluse le persone fisiche), che hanno realizzato, nel periodo di imposta di riferimento, un volume di affari inferiore o pari a € 25.822,84 (cinquantamiloni di lire);
- i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta, le società di capitali e gli enti commerciali in genere;
- coloro che sono tenuti alla presentazione del modello anche al fine di fornire dati utili negli studi di settore.

La dichiarazione annuale deve essere presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili, compresi i comuni o le Asl, in possesso di partita IVA. Infatti, sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione solo coloro (oltre agli esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative) che nell'anno solare precedente, hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 D.P.R. 633/72, e successive modificazioni, salvo che siano tenuti alle rettifiche delle detrazioni di cui all'articolo 19 bis2 del medesimo decreto, ovvero abbiano registrato operazioni intracomunitarie. Nella dichiarazione devono essere indicati i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, l'ammontare delle operazioni effettuate e l'imposta ad esse relativa, nonché gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli che l'Agenzia delle entrate è in grado di acquisire direttamente.

Le detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 633/72.

Quindi, schematizzando, dalla dichiarazione annuale IVA devono risultare:

l'indicazione dell'imponibile, distinto secondo le aliquote applicabili, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui è stata fatta nell'anno precedente relativa registrazione, nonché l'ammontare delle relative imposte;

l'indicazione delle operazioni non imponibili ex art. 21, sesto comma, e delle operazioni esenti registrate nell'anno precedente;

l'indicazione, distinte secondo le aliquote applicabili, degli acquisti e delle importazioni per i quali è ammessa la detrazione e che risultano dalle fatture e dalle bollette doganali registrate nell'anno precedente, nonché l'ammontare delle imposte e quello delle rettifiche della detrazione;

la differenza tra imposte a debito e imposte detraibili;

l'indicazione delle somme versate con gli estremi delle relative attestazioni.

Naturalmente, la dichiarazione annuale IVA, deve essere sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente, che ai sensi dell'art. 50 comma 2 del Dlgs 267/2000 è il sindaco. Tuttavia è possibile che tale potere venga attribuito ad altro soggetto, secondo quanto previsto dallo statuto comunale.