

Commissione paritetica Enti Pubblici
Gruppi di lavoro “Servizi pubblici” e “Fiscalità”

INDICAZIONI AI REVISORI IN ORDINE ALLA VIGILANZA SUL TRATTAMENTO FISCALE DEI RAPPORTI FINANZIARI INTERCORRENTI TRA I COMUNI E GLI ENTI GESTORI DI SERVIZI PUBBLICI LOCALI.

1. Premessa.

1.1.il Collegio dei Revisori dell’ente locale esercita vigilanza sulla regolarità fiscale della gestione diretta o indiretta dei servizi pubblici locali di cui agli artt. 113 e ss. del D.Lgs. 267/2000.

2. Definizione dell’ambiente di controllo.

2.1.Il Collegio deve, preliminarmente, accertare quale modalità di organizzazione del servizio l’ente ha deciso di adottare:

- gestione diretta
 - in economia, mediante la gestione interna (nel caso in cui risulti in grado di organizzare e gestire il servizio con il proprio apparato di uffici e mezzi) o a mezzo dell’Istituzione;
 - mediante la costituzione di un ente economico strumentale (l’azienda speciale) cui affidare l’organizzazione e la gestione del servizio, conservando sullo stesso poteri di indirizzo e controllo;
- gestione indiretta
 - a) mediante la costituzione di una società di capitali a partecipazione interamente pubblica (meglio note quali società in house providing) a condizione che l’ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri

servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano.

- b) mediante la costituzione di una società di capitali a partecipazione misto pubblico-privato;
- c) mediante l'affidamento in concessione a imprese idonee.

2.2. Qualora l'ente abbia adottato la gestione indiretta il Collegio, nei casi b e c, accerta che, ai sensi del comma 5 dell'art. 113 riferito ai servizi pubblici aventi rilevanza economica, l'erogazione del servizio pubblico avvenga secondo le discipline di settore e nel rispetto della normativa dell'Unione Europea, con conferimento della titolarità del servizio (ove consentita):

- a società a capitale misto pubblico privato nelle quali il socio privato venga scelto attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica che abbiano dato garanzia di rispetto delle norme interne e comunitarie in materia di concorrenza secondo le linee di indirizzo emanate dalle autorità competenti attraverso provvedimenti o circolari specifiche;
- a società di capitali individuate attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica.

2.3. In caso di gestione diretta (a mezzo Azienda Speciale) il Collegio accerta che la gestione del servizio sia regolata, ai sensi dei commi 6 ed 8 dell'art. 114 del TUEL, da contratti di servizio in quanto l'ente locale oltre a conferire il capitale di dotazione, determina le finalità e gli indirizzi a mezzo di "piano-programma" che deve comprendere un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra Comune e la sua Azienda Speciale.

2.4. In caso di gestione indiretta il Collegio deve accertare che i rapporti dei Comuni con le società di erogazione dei servizi pubblici (nonché con le

società di gestione delle reti e degli impianti) siano regolati, ai sensi del comma 11 dell'art. 113 del TUEL, da contratti di servizio, che dovranno prevedere i livelli dei servizi da garantire e adeguati strumenti di loro verifica.

3. Analisi del contratto di servizio.

3.1. Il Collegio verifica se il contratto di servizio individui un corretto e puntuale inquadramento fiscale dei rapporti finanziari tra le parti, debitamente argomentati e trattati, al fine di evitare l'insorgenza di dubbi interpretativi suscettibili di generare potenziali controversie tra le parti, nonché di evitare l'eventuale irrogazione in sede amministrativa delle sanzioni ex art. 10 dello Statuto del contribuente (principio della Tutela dell'affidamento) oltre a favorire la disapplicazione delle sanzioni non penali in sede giudiziaria ex art. 8 del D.Lgs. 546/92.

4. Analisi ai fini IVA delle entrate riconosciute a favore dell'ente locale da parte del soggetto erogatore del servizio pubblico e trattamento fiscale delle stesse sia in capo al soggetto percettore .

4.1. Il Collegio, sulla scorta dell'evoluzione della prassi amministrativa e della giurisprudenza in materia, accerta se il Comune, nell'affidare il servizio pubblico, agisca in veste di "pubblica autorità", operando in un regime giuridico suo proprio (avendo a riguardo anche all'interesse pubblico generale tutelato ed ai poteri di controllo e verifica conferiti al Comune da parte, in particolare, dei commi 5 ed 11 dell'art. 113 del Tuel) o se, diversamente, agisca alla stregua di un "ente commerciale".¹ Tale accertamento risulta essere la "condizione discriminante" di base per il corretto trattamento fiscale delle somme riconosciute dal soggetto erogatore del servizio al Ente; ciò in quanto qualora l'affidamento sia inquadrabile in un contesto "pubblicistico-

¹ La Corte di giustizia della Comunità Europea, con sentenza del 17.10.1989, cause riunite n.231/87 e 129/88, ha affermato che la definizione di "pubblica autorità" non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'ente pubblico, ma occorre individuare il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale (concetto ripreso dalla R.M. 9.4.2002 n.12/E).

istituzionale", ovvero sia operato in veste di "pubblica autorità", a prescindere dalla tipologia della natura delle somme riconosciute dai soggetti erogatori ai Comuni, tali operazioni sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto soggettivo, nella sola ipotesi in cui il loro non assoggettamento non provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza².

4.2. Con esplicito riferimento alla remunerazione prevista nei contratti di servizio e/o dei corrispettivi degli affidamenti soggetti ad IVA, il Collegio verifica la corretta qualificazione fiscale delle operazioni ed i conseguenti adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione nonché l'esatta applicazione delle corrette aliquote di riferimento.

4.3. Il Collegio verifica la corretta applicazione del principio della detrazione d'imposta da imposta con riferimento ai beni afferenti esplicazione del servizio.

4.4. Il Collegio verifica il corretto assoggettamento ad IVA di eventuali servizi accessori resi dall'Ente Locale in dipendenza del contratto.

4.5. Con esplicito riferimento ad affidamenti in concessione che non dovessero configurare operazioni rilevanti ai fini IVA, essendo attuati nell'ambito di un regime giuridico implicante l'uso di poteri di carattere autoritativo, il Collegio verifica che la corresponsione di eventuali canoni periodici non sia assoggettata ad IVA ed che l'Ente non dia luogo a fatturazione, detrazione, liquidazione, versamento, dichiarazione. Il Collegio, altresì, accerta che l'Ente abbia adeguatamente considerato e valutato che il mancato assoggettamento ad IVA non sia atto a generare ipotesi di distorsione concorrenziale.

² Art. 13 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006 n. 2006/112/CEE (G. U. UE n. L. 347 dell'11 dicembre 2006)

5. Analisi ai fini II.DD. delle entrate riconosciute a favore dell'ente locale da parte del soggetto erogatore del servizio pubblico e trattamento fiscale delle stesse in capo al soggetto percettore .

5.1. Il Collegio, stante l'esclusione del Comune ai fini IRES, limita l'accertamento ai fini IRAP, qualora ne sussistano i presupposti a seguito di opzione per il sistema contributivo.

6. Analisi ai fini IVA delle erogazioni riconosciute a favore del soggetto erogatore del servizio pubblico da parte dell'ente locale e trattamento fiscale delle stesse in capo al soggetto percettore.

6.1. Il Collegio verifica il corretto trattamento fiscale con esplicito riferimento alla natura delle erogazioni tenendo conto dei seguenti elementi:

- * controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma),
- * integrazione del corrispettivo;
- * concorso alla copertura del costo del servizio in presenza o assenza di sinallagma.

In caso di presenza di sinallagma, il Collegio verifica siano attuati tutti gli adempimenti di assoggettamento ad imposta, fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione.

7. Analisi ai fini II.DD. delle erogazioni riconosciute a favore del soggetto erogatore del servizio pubblico da parte dell'ente locale e trattamento fiscale delle stesse in capo al soggetto percettore .

7.1. In caso di erogazione di contributi in conto esercizio, per i quali non ricorra l'assoggettamento ad IVA, il Collegio ha cura di verificare sia attuata la normativa prevista dall'art 28 d.p.r. 600/72 con riferimento all'assoggettamento a ritenuta del 4% in caso di contributi corrisposti da enti pubblici ad imprese.

8. Riferimenti di prassi professionale.

- 8.1. Costituisce riferimento di prassi professionale il documento elaborato dalla Commissione Enti Pubblici del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale Ragionieri “Il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i comuni e gli enti (società-aziende speciali) per la gestione servizi pubblici locali”.

**Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti**



**Consiglio Nazionale
dei Ragionieri Commercialisti**



IL TRATTAMENTO FISCALE DEI RAPPORTI FINANZIARI INTERCORRENTI TRA I COMUNI E GLI ENTI (SOCIETA' - AZIENDE SPECIALI) GESTORI DI SERVIZI PUBBLICI LOCALI

COMMISSIONE ENTI PUBBLICI
GRUPPI DI LAVORO SERVIZI PUBBLICI - FISCALITA'

NOVEMBRE 2007

Commissione paritetica Enti Pubblici

Consigliere delegato CNDC
Giorgio Sganga

Consigliere delegato CNR
Luciano Minafra

Presidente
Farneti Giuseppe

- Gruppo di Lavoro “Fiscalita”

Componenti

Barbaro Marcello (CNR)
Barberis Davide (CNDC)
Celestino Luigi (CNDC)
D’Abate Carmine Franco (CNDC)
D’Andrea Federico Maurizio (CNDC)
Gaglione Michele (CNR)
Gori Alvaro (CNR)
Maiga Silvio (CNDC)
Menna Francesco Damiano (CNDC)
Mordente Alfonso (CNDC)
Munafò Giuseppe (CNR)
Oliverio Mara (CNDC)
Pio Francesco (CNR)
Tognacci Marco (CNR)

-Gruppo di Lavoro “Servizi pubblici”

Componenti

Nicoletti Giosuè (CNDC)
Barbaro Marcello (CNR)
Cento Filippo (CNDC)
Dotto Patrizia (CNDC)
Gaglione Michele (CNR)
Gori Alvari (CNR)
Mastrangelo Antonio (CNDC)
Munafò Giuseppe (CNR)
Pio Francesco (CNR)
Pozzoli Stefano (CNDC)
Tognacci Marco (CNR)

Un particolare ringraziamento ai colleghi Giosuè Nicoletti e Giuseppe Munafò per l’attività di coordinamento e di redazione.

PRESENTAZIONE

Il processo di riforma dei Servizi pubblici locali (volto ad accrescere l'efficacia dei servizi nel soddisfare i bisogni dei cittadini e ad aumentarne l'efficienza, così da ridurre i costi per le comunità locali), oltre ad aver interessato i più particolareggiati settori del trasporto pubblico locale, elettrico, del gas naturale, del servizio idrico integrato e quello dei rifiuti, ha anche coinvolto quei Servizi pubblici, anche a domanda individuale, di inferiore rilevanza (impatto economico), già gestiti dai Comuni in forma diretta (in economia o a mezzo di Azienda Speciale), sotto l'impulso delle innovative disposizioni contenute nell'articolo 113 del Tuel, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 ed alle norme sul rispetto del "patto di stabilità interno" di cui all'art. 29 della legge n. 448/2001. Ciò ha comportato la nascita di innumerevoli Società a capitale interamente pubblico, controllate dall'Ente locale proprietario, secondo il modello di gestione cosiddetto "*in house*", la nascita di Società a capitale misto pubblico-privato, la trasformazione di Aziende Speciali in Spa/Srl oltre al trasferimento di ulteriori attività/servizi alle già esistenti Aziende Speciali. In questo nuovo scenario, il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i Comuni e gli Enti preposti alla gestione di Servizi pubblici locali (a rilevanza economica o meno) assume una importanza strategica per gli effetti che esso può determinare per entrambi. Con questo documento abbiamo elaborato, in sintesi, le problematiche maggiormente riscontrabili connesse al trattamento fiscale delle entrate riconosciute a favore dell'Ente locale da parte del soggetto erogatore del servizio pubblico, anche in relazione al regime delle detrazioni IVA nel caso particolare in cui il Comune agisca o meno in veste di "pubblica autorità" o nel caso in cui venga meno l'esercizio dell'attività d'impresa oltre il caso particolare della gratuità della concessione in uso delle Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali del Ciclo Integrale delle Acque (Idrico) introdotto dal c.d. Decreto Ambientale (con risoluzioni/modelli alternativi) nonché il trattamento fiscale delle stesse in capo al soggetto percettore (anche in relazione al dubbio circa la loro eventuale "mascherazione" di corresponsione anticipata di utili al Comune), nonché il caso specifico delle deducibilità dei costi sostenuti dalle Società/Aziende Speciali multiservice per quei servizi le cui perdite sono compensate con gli utili di altri servizi. E non solo. Abbiamo anche voluto analizzare il trattamento fiscale dei rapporti inversi, cioè quello delle entrate riconosciute dal Comune a favore del soggetto erogatore del servizio pubblico; ciò anche nell'ottica "contributiva" o di compartecipazione alla spesa, meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali", ma anche il caso particolare delle prestazioni gratuite rese in presenza di particolari situazioni familiari e/o di reddito ed il caso delle prestazioni socio-assistenziali erogate dalle Spa pubbliche in house providing.

Riteniamo che le sintesi elaborate in questo documento si possano definire come “linea guida” del trattamento fiscale delle operazioni che reciprocamente intervengono tra l’Ente locale ed i soggetti preposti alla gestione ed alla erogazione dei Servizi pubblici locali, utili non solo ai colleghi che quotidianamente sono impegnati nelle attività di sindaco, revisore, amministratore o consulente, ma anche per tutti quegli operatori del settore che, nell’elaborare gli atti (Contratti di Servizio, Convenzioni, Concessioni, ecc) devono tenere conto degli aspetti fiscali, del loro impatto e delle rispettive conseguenze.

Giorgio Sganga
(*Consigliere delegato Cndc*)

Luciano Minafra
(*Consigliere delegato Cnr*)

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI COMMERCIALISTI

Commissione Enti Pubblici Gruppi di lavoro "Servizi Pubblici" e "Fiscalità"

Il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i Comuni e gli Enti (Società/Aziende Speciali) gestori di Servizi pubblici locali.

Il presente documento è finalizzato all'analisi del trattamento fiscale – IVA ed IRES - dei rapporti finanziari intercorrenti, e delle obbligazioni scaturenti, tra i Comuni e le loro Società preposte all'esecuzione dei Servizi pubblici (ai sensi degli artt. 113 del Tuel approvato con D.Lgs. 267/2000) e tra i Comuni e le loro Aziende Speciali. Le amministrazioni locali, come è noto, possono scegliere tra due modalità alternative di gestione:

1. gestione diretta;
2. gestione indiretta.

Riguardo alla prima fattispecie l'Ente locale può ulteriormente scegliere tra:

- la gestione in "economia" (nel caso in cui risulti in grado di organizzare e gestire il servizio con il proprio apparato di uffici e mezzi o a mezzo di "istituzione");
- la costituzione di un ente economico strumentale (l'Azienda Speciale) cui affidare l'organizzazione e la gestione del servizio, conservando sullo stesso penetranti poteri di indirizzo e controllo.

Riguardo all'alternativa sub 2 (gestione indiretta), l'Ente locale può scegliere tra due modelli alternativi:

- costituzione di una Società di capitali a totale partecipazione pubblica o mista;
- affidamento in concessione a terzi (a seguito di gara).

Più precisamente all'alternativa sub 2 il comma 5 dell'art. 113 del Tuel riferito ai Servizi pubblici aventi rilevanza economica espressamente prevede che l'erogazione del servizio pubblico avvenga secondo le discipline di settore e nel rispetto della normativa dell'Unione europea, con conferimento della "titolarità del servizio" (ove consentito) e per il tramite di:

- a) Società di capitali individuate attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica;

b) Società a capitale misto pubblico-privato nelle quali il socio privato viene scelto attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica che abbiano dato garanzia di rispetto delle norme interne e comunitarie in materia di concorrenza, secondo le linee di indirizzo emanate dalle autorità competenti attraverso provvedimenti o circolari specifiche;

c) Società a capitale interamente pubblico (meglio note quali Società *in house providing*) a condizione che l'Ente o gli Enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla Società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la Società realizzi la parte più importante della propria attività con l'Ente o gli Enti pubblici che la controllano.

La scelta di analogamente affrontare le problematiche del trattamento fiscale dei rapporti finanziari tra i Comuni e le loro Aziende Speciali è dovuta dalla consistente e radicata presenza delle stesse sul territorio nello specifico ambito dell'esecuzione di Servizi pubblici (economici e non) nonché alla rivalutazione delle stesse in sede di "progetto di riforma dei Servizi pubblici locali" (disegno di legge n. 772/06 c.d. Lanzillotta).

I rapporti dei Comuni con le Società di erogazione dei Servizi pubblici (nonché con le Società di gestione delle reti e degli impianti) devono essere obbligatoriamente, ai sensi del comma 11 dell'art. 113 del Tuel, regolati da "Contratti di Servizio"; ciò anche nel caso di servizi trasferiti alle Aziende Speciali in quanto, ai sensi dei commi 6 ed 8 dell'art. 114 Tuel, l'Ente locale oltre a conferire il capitale di dotazione, determina le finalità e gli indirizzi a mezzo di "piano-programma" che deve comprendere un contratto di servizio che disciplina i rapporti tra Comune e Azienda Speciale.

Il "Contratto di Servizio" costituisce la "prima fonte" informativa nel processo di analisi cognitiva che ci permetterà di individuare il corretto trattamento fiscale dei rapporti intercorrenti tra il Comune ed i soggetti erogatori dei Servizi pubblici medesimi.

I "Contratti di Servizio", quando disciplinano i rapporti finanziari tra le parti, dovrebbero esaminare anche il trattamento fiscale degli stessi al fine di evitare l'insorgenza di dubbi interpretativi che, se non puntualmente e tempestivamente risolti, possono far insorgere controversie, "alterazioni contabili" e rischi di "passività fiscali" a seguito di attività accertatrice da parte delle Autorità competenti. Ecco perché un corretto e puntuale inquadramento fiscale dei rapporti finanziari tra le parti, già in sede di

"Contratto di Servizio", debitamente argomentato e trattato, oltre ad eliminare potenziali controversie tra le parti potrebbe essere atto a garantire:

- la non irrogazione in sede amministrativa delle sanzioni ex art. 10 dello Statuto del contribuente (principio della *Tutela dell'affidamento*);
- la disapplicazione delle sanzioni non penali in sede giudiziaria ex art. 8 del D.Lgs. 546/92.

Il presente documento, elaborato sulla base delle interpretazioni e delle prassi ad oggi prevalenti, ha, pertanto, come scopo principale quello di individuare i principali rapporti che possono intercorrere tra le parti, i loro effetti ed il loro trattamento sotto il profilo fiscale ed intende costituire un ausilio per gli Organi di controllo sia degli Enti locali e sia delle Aziende Speciali o Società partecipate nell'ambito delle specifiche incombenze.

L'analisi sarà articolata su due aree, ovvero:

- 1) Natura delle entrate, riconosciute a favore dell'Ente locale da parte del soggetto erogatore del Servizio pubblico, e trattamento fiscale delle stesse sia in capo al soggetto percettore (ai soli fini IVA in quanto il Comune è soggetto escluso dall'imposta sul reddito delle Società ai sensi dell'art. 74 dei TUIR) sia in capo al soggetto concedente o affidante (ai fini IVA ed II.DD.);
- 2) Natura delle somme, riconosciute a favore del soggetto erogatore del Servizio pubblico, da parte dell'Ente locale, e trattamento fiscale delle stesse in capo al soggetto percettore (ai fini IVA e II.DD.).

Prima di entrare nel merito delle due analisi si ritiene opportuno richiamare la normativa speciale per i Servizi pubblici locali a rilevanza economica – artt. 113 e segg. del Tuel – che prevede due distinte forme alternative, ma anche complementari, di esonero da imposizioni fiscali delle operazioni di conferimento o assegnazione dei beni (strumentali) per lo svolgimento dei Servizi stessi da parte degli Enti locali e destinati alle Società di capitali – in particolare quelle a partecipazione totalitaria (in house) o a partecipazione maggioritaria dell'Ente locale.

Ossia:

- il sesto comma art. 115 che prevede: *"Il Conferimento e l'assegnazione dei beni degli enti locali e delle Aziende Speciali alle Società di cui al comma 1 sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette"* (esonero fiscale applicabile purchè sussistano i caratteri della "contestualità" o della "funzionalità" all'operazione di

trasformazione delle già Aziende Speciali in Società di capitali di cui al primo comma dell'art. 115 stesso - R. M. n. 135/E del 14 Giugno 2007);

- il primo comma art. 118 che prevede *"I trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai Comuni, dalla Provincie e dai Consorzi fra Enti locali a favore di Aziende Speciali o Società di capitali di cui al comma 13 dell'articolo 113, sono esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta"*.

Anche se non espressamente richiamata, si ritiene ragionevole che anche l'IVA possa essere ricompresa nella dizione "altre imposte" ciò in forza dell' art. 13 bis del D.L. n. 6 del 12/01/1991 (vedasi anche art. 3 comma 69 della legge 28.12.1995 n. 549); tale articolo risulta abrogato dall'art. 274, comma 1 lettera "r" del Tuel, ma con ricomprensione delle stesse norme ivi contenute all'interno del Tuel medesimo nei due articoli e commi appena sopra richiamati.

Appare altresì ancora ragionevole ritenere che tali esoneri da IVA non possano riguardare solo il versante a "valle" del rapporto Comune/Società "Comunale", bensì pure quello a "monte", ossia l'aspetto della detrazione dell'IVA operata "a monte" dai Comuni sugli investimenti in Reti, Impianti, Dotazioni patrimoniali già in gestione "economale" (o di Azienda Speciale) poi conferite/assegnate alle proprie Società, specie "in house".

Peraltro la mancanza di detti esoneri non determinerebbe conseguenze economiche sul Gestore in quanto l'IVA addebitabile dal Comune alla Società – in caso di mancato esonero – sarebbe comunque detraibile per la stessa conferitaria/assegnataria.

Tali esoneri appaiono, pertanto, comprensibili e concreti se ed in quanto rivolti, soprattutto, a quegli Enti locali conferenti/assegnanti le Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali (di cui al comma 13 dell'art. 113 Tuel), i quali, altrimenti, si vedrebbero invero addirittura penalizzati nel trasferire i Servizi pubblici locali (specie il Ciclo Idrico Integrato) a Società "in house" a causa:

- della eventuale necessità di procedere con la "autofatturazione" del Comune proprietario per effetto del punto n. 5, secondo comma, dell'art. 2 del DPR n. 633/72, per la inesistente "oggettiva" estraneità alle finalità d'impresa; questo per il mero transito dal Comune alla sua Società "in house"/Azienda Speciale appositamente creata per svolgere tali Servizi pubblici locali (in attuazione del disposto normativo di cui al quinto comma dell'art. 113 del Tuel);

oppure

- dell'eventuale obbligo per il Comune conferente/assegnante/trasferente di procedere alla alternativa rettifica delle detrazioni dell'IVA operate sugli investimenti in beni ammortizzabili attuati nel periodo di gestione "in economia", ai sensi del secondo e terzo comma dell'art. 19 bis2 del DPR n. 633/72.

Riguardo poi all'esonero anche da IVA di qualsivoglia imposizione fiscale dei conferimenti di Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali in proprietà societaria dai Comuni alle Società totalitarie comunali a Capitale sociale incedibile, di cui al primo comma dell'art. 118 del Tuel, varrebbe in proposito, se ed in quanto applicabile, l'art. 2, terzo comma, lettera "b" (Conferimenti di Ramo di Azienda) del DPR n. 633/72, cui si correla peraltro il comunque mantenibile diritto alla detrazione dell'IVA "a monte" operata dal Comune, ai sensi del terzo comma, lettera "c", dell'art. 19 del DPR n. 633/72.

AREA N.1: NATURA DELLE ENTRATE, RICONOSCIUTE A FAVORE DELL'ENTE LOCALE DA PARTE DEL SOGGETTO EROGATORE DEL SERVIZIO PUBBLICO, E TRATTAMENTO FISCALE DELLE STESSE IN CAPO AL SOGGETTO PERCETTORE ED AL CONCEDENTE.

- Parte prima: ai fini IVA

Premessa

L'analisi pregiudiziale che deve essere preliminarmente operata è quella di accertare se il Comune, nell'affidare il servizio pubblico, agisca in veste di "pubblica autorità", operando in un regime giuridico suo proprio (avendo riguardo anche all'interesse pubblico generale tutelato ed ai poteri di controllo e verifica conferiti al Comune da parte, in particolare, dei commi 5 ed 11 dell'art. 113 Tuel) o se, diversamente, agisca alla stregua di un "soggetto privato".

Tale accertamento risulta essere la "condizione discriminante" di base per il corretto trattamento fiscale delle somme riconosciute dal soggetto erogatore del servizio al Comune; ciò in quanto, qualora l'affidamento sia inquadrabile in un contesto "pubblicistico-istituzionale", ovvero sia operato in veste di "pubblica autorità", a prescindere dalla tipologia della natura delle somme riconosciute dai soggetti erogatori ai Comuni, le stesse sarebbero escluse dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto soggettivo, a condizione che il loro non assoggettamento non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

Un'ulteriore analisi, che deve essere effettuata, è quella di verificare se i servizi trasferiti abbiano rilevanza economica o meno; ciò in quanto il trasferimento di un servizio a "non rilevanza economica" è già spoglio di per sé di quei connotati di base che impediscono di far nascere qualsiasi imponibilità sulle somme riconosciute dal soggetto erogatore del servizio al Comune, essendo, di fatto, riconducibili ad attività che rientrano nella sfera di quelle istituzionali dell'ente.

E' necessario, infine, verificare se lo spoglio dalla gestione diretta dell'attività commerciale, e quindi il suo affidamento alle Società/Aziende Speciali, non sia tale da far perdere lo status di soggetto passivo in capo all'Ente.

Esercizio di attività in veste di "pubblica autorità" e mancata ipotesi di distorsione concorrenziale

La Corte di giustizia della Comunità Europea, con sentenza del 17.10.1989, cause riunite n. 231/87 e 129/88, ha affermato che la definizione di "pubblica autorità" non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'Ente pubblico, ma occorre

individuare il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale (concetto ripreso dalla R.M. 9.4.2002 n. 12/E). Si ritiene che le attività esercitate, in quanto "pubblica autorità", siano quelle svolte dagli Enti di diritto pubblico nell'ambito del loro regime giuridico, con esclusione delle attività che essi svolgono che sono soggette alla stessa normativa applicabile ai privati (Corte di Giustizia Cee 12.9.2000, causa C/276/97). Sono attività poste in essere nella qualità di "pubblica autorità" quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle autorità localmente preposte alla cura delle funzioni pubbliche. Quando, invece, tali Enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto "pubbliche autorità", con la conseguenza che devono essere considerati soggetti passivi ai fini IVA. Dovranno pertanto essere ricondotte nell'ambito della categoria delle attività svolte in veste di "pubblica autorità" tutte quelle che costituiscono effettiva cura di interessi pubblici, poste in essere nell'esercizio di poteri amministrativi, fondate quindi sul cosiddetto "ius imperii", mentre dovranno ricomprendersi nelle attività di natura commerciale quelle di carattere privatistico, espressione dello "ius gestionis". Il giudice comunitario nella sentenza C/446/98, del 14 dicembre 2000, ha sostenuto che, per poter affermare se l'ente pubblico esercita un'attività in quanto pubblica autorità, occorre operare un'attenta analisi dell'insieme delle modalità di svolgimento dell'attività in causa previste dal diritto nazionale.

Da ciò emerge il principio secondo cui è la valutazione delle modalità di svolgimento dell'attività che consente di stabilire se l'Ente agisca nell'ambito di un regime giuridico proprio degli Enti pubblici o se, al contrario, agisca alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati.

Avendo pertanto la Corte di Giustizia della Comunità Europea qualificato come istituzionali *"le attività esercitate in quanto pubblica autorità ...svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati"*, ne consegue che sono attività istituzionali degli Enti pubblici quelle aventi il carattere dell'autoritatività (cfr. Risoluzione n. 210/2001), che si riscontra *"quando l'esercizio di tale attività implica l'uso di poteri propri della pubblica autorità"* (cfr. Corte Giustizia CE, 14.12.2000 causa C-446/98 citata nella dianzi menzionata risoluzione).

Attività commerciali rilevanti ai fini IVA: a presunzione assoluta di commercialità o che manifestano una soggettività commerciale

L'art. 13 della Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Gazz. Uff. UE n. L 347 dell'11 dicembre 2006), relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, che ha sostituito l'art. 4, paragrafo 5, della

precedente nota Sesta Direttiva Cee del 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, espressamente prevede che " *Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili*".

L'allegato I, individua le seguenti attività:

- 1) *servizi di telecomunicazioni;*
- 2) *erogazione di acqua, gas, energia elettrica e termica;*
- 3) *trasporto di beni;*
- 4) *prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;*
- 5) *trasporto di persone;*
- 6) *cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;*
- 7) *operazioni degli organismi agricoli d'intervento relative ai prodotti agricoli ed effettuate in applicazione dei regolamenti sull'organizzazione Comune dei mercati di tali prodotti;*
- 8) *gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- 9) *depositi;*
- 10) *attività degli uffici di pubblicità commerciale;*
- 11) *attività delle agenzie di viaggio;*
- 12) *gestione di spacci, cooperative, mense aziendali e simili;*
- 13) *attività degli enti radiotelevisivi per quanto non siano esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q) (della richiamata direttiva).*

Nell'ambito della normativa nazionale i precetti comunitari sono pressoché integralmente recepiti dall'art.4 del DPR n.633/72, secondo il quale sussiste una presunzione assoluta di esercizio di attività d'impresa, ancorché esercitata da Enti pubblici, e più precisamente: "*Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma (enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le Società semplici) che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole ... omissis ... Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:*

- a) *cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;*
- b) *erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;*

- c) *gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- d) *gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;*
- e) *trasporto e deposito di merci;*
- f) *trasporto di persone;*
- g) *organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;*
- h) *servizi portuali e aeroportuali;*
- i) *pubblicità commerciale;*
- j) *telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.*

Ulteriore approfondimento sulla distinzione tra Servizi pubblici a rilevanza economica e privi di rilevanza economica

La distinzione tra Servizi pubblici a rilevanza economica e quelli privi di rilevanza economica è molto sottile. A tale riguardo si segnala una particolare sentenza del TAR Sardegna, sez. I, 2/8/2005 n. 1729 secondo la quale la distinzione tra Servizi pubblici di rilevanza economica, e servizi privi di tale rilevanza, è legata all'impatto che l'attività può avere sull'assetto della concorrenza ed ai suoi caratteri di redditività; quindi deve ritenersi di rilevanza economica il servizio che si innesta in un settore per il quale esiste, quantomeno in potenza, una redditività, e quindi una competizione sul mercato (ciò ancorché siano previste forme di finanziamento pubblico, più o meno ampie, dell'attività in questione); può invece considerarsi privo di rilevanza economica quel servizio che, per sua natura o per i vincoli ai quali è sottoposta la relativa gestione, non dà luogo ad alcuna competizione e quindi appare irrilevante ai fini della concorrenza.

Con tale sentenza, in particolare, i Servizi pubblici concernenti la gestione della comunità alloggio per minori, del centro educativo diurno per minori e della mensa sociale, di assistenza domiciliare in favore di persone anziane e/o svantaggiate, di consegna di pasti caldi a domicilio, di lavanderia e stireria e la gestione del centro di aggregazione per anziani, sono stati considerati a rilevanza economica, poiché si tratta di attività suscettibili, in astratto, di essere gestite in forma remunerativa e per le quali esiste certamente un mercato concorrenziale.

Il Consiglio di Stato, con Sentenza n. 5072 del 30 agosto 2006, chiamato a pronunciarsi in riforma della predetta sentenza n. 1729, ha precisato inoltre che la valutazione relativa al carattere privo o meno di rilevanza economica del servizio in affidamento non può andare disgiunta da una considerazione globale dell'attività posta in essere dalla Società affidataria (dell'interesse economico globalmente perseguito a livello societario e dell'unitarietà della struttura societaria). In altre parole, allorché venga costituito un soggetto societario unitario, chiamato a svolgere sia servizi a rilevanza economica sia servizi che, astrattamente, potrebbero esserne privi, deve aversi comunque riguardo alla globalità dei servizi espletati dal soggetto societario stesso e, quindi, al carattere essenzialmente economico che li contraddistingue e che impedisce di porli su piani separati e non comunicanti. Non è sufficiente, in definitiva,

considerare l'astratta natura del servizio (se di rilevanza economica o meno), ma deve considerarsi la concreta natura del suo espletamento, i suoi specifici connotati economico-organizzativi, la natura del soggetto chiamato ad espletarlo; e, nel caso in esame, sia la concreta struttura del servizio, sia le modalità di affidamento che nel tempo lo hanno connotato, sia la natura del soggetto destinatario dell'affidamento diretto hanno indotto i Giudici ad escludere che si versi in presenza di servizi privi di rilevanza economica.

Il riconoscimento dello status di soggetto passivo in capo all'Ente locale

Lo spoglio della gestione diretta dell'attività commerciale e l'affido della stessa a Società/Aziende Speciali dietro corresponsione di apposito canone è riconducibile ad una "obbligazione di permettere" per effetto dell'art. 3, comma 1, del DPR n.633/72, il quale espressamente prevede che costituiscono prestazioni di servizio, tra le altre, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, non fare e permettere quale ne sia la fonte; in tale contesto si dà oltremodo evidenza che l'atto di affidamento/concessione può essere assimilato, in qualche caso, con il negozio giuridico civilistico dell'affitto d'azienda (essendo sotteso lo sfruttamento economico) che, sotto il profilo IVA, costituisce l'esercizio di un'attività a carattere oggettivamente commerciale.

Tanto premesso, si osserva che il ministero delle Finanze, con risoluzioni n. 361285 del 31.12.1986 e n. 460690 del 21.7.1987, si è pronunciato affermando che *"la concessione in rassegna (concessione in gestione del servizio pubblico di somministrazione del gas nel territorio comunale) debba essere collocata tra gli atti economici tipici posti in essere dai Comuni piuttosto che tra gli atti aventi connotazione istituzionale autoritativa. Ed invero, la scrivente, come del resto ha già avuto modo di precisare con risoluzione ministeriale n. 361285 del 31 dicembre 1986, ritiene che, nel caso in esame, il Comune conferisce con un atto negoziale ad un determinato soggetto (azienda del gas concessionaria) poteri o facoltà inerenti a propri diritti dietro pagamento di corrispettivo. Il conferimento di tali poteri e diritti si concretizza nella concessione in gestione del servizio di erogazione del gas che per sua natura è un'attività economica e non di natura istituzionale, attratta, nel campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 3, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, trattandosi di un rapporto sinallagmatico instaurato tra il Comune e l'azienda concessionaria del servizio, che ha per oggetto una obbligazione di fare"*.

Le argomentazioni e le precisazioni di cui sopra servono per individuare se il Servizio pubblico affidato al soggetto erogatore sia, per sua natura, riconducibile ad una attività:

1. di natura meramente istituzionale;
2. a presunzione assoluta di commercialità;
3. tipicamente economica.

1. Remunerazione dei Contratti di Servizio e/o delle concessioni, loro trattamento fiscale e conseguente rettifica o meno della detrazione dell'IVA assolta per rivalsa sugli acquisti

1.1 Assoggettamento ad IVA dei corrispettivi riscossi dal Comune ed effetti sul regime delle detrazioni

Dopo aver accertato:

- la natura economica del Servizio pubblico affidato: se trattasi di attività economiche a presunzione assoluta di commercialità (servizio idrico, fognatura, depurazione, gas, ecc.) o attività che manifestano una soggettività commerciale, in virtù del carattere essenzialmente economico che le contraddistingue (farmacie comunali, trasporti, mense, ecc.);
- che il trasferimento dell'attività commerciale a Società partecipata/Azienda Speciale non faccia perdere, normalmente, lo status di soggetto passivo in capo al Comune;
- che il Comune non intervenga in qualità di "pubblica autorità";
- che qualora il Comune intervenga in qualità di "pubblica autorità" non si vengano a creare distorsioni della concorrenza di una certa importanza

il "canone di servizio o di concessione" (fermo restando l'imponibilità del canone di concessione dei beni che ha natura analoga all'affitto dei beni), riconosciuto al Comune (qualora sia commisurato con parametri oggettivi per es. sui m³ di gas transitati nelle rete), deve essere fatturato dal Comune ed assoggettato ad IVA con aliquota ordinaria del 20%; ciò per effetto dell'art. 3, comma 1, del DPR n. 633/72, il quale espressamente prevede che costituiscono prestazioni di servizi, tra le altre, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, non fare e permettere quale ne sia la fonte.

Per effetto della imponibilità ai fini IVA dei corrispettivi (canoni, diritti, ecc) riscossi dal Comune, consegue che nell'ipotesi in cui tali canoni, diritti, ecc. siano anche rappresentativi della remunerazione dell'affidamento e/o della concessione in uso, del godimento, della locazione o simili dei beni strumentali per l'esercizio dell'attività affidata (reti, impianti, ecc.) permane il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al Comune per gli investimenti, fintanto che sussiste l'imponibilità medesima.

Nel caso particolare della concessione delle reti e/o degli impianti (Ciclo Idrico, distribuzione gas) è opportuno, e doveroso, dare evidenza che l'art. 9 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (che ha sostituito l'art. 4 della precedente nota sesta direttiva Cee) espressamente prevede che *"Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità". [Non c'è esempio più calzante della locazione: sfruttamento di un bene materiale (rete, impianto, ecc.) per ricavarne canoni (introiti stabili nel tempo)].*

Pertanto il permanere dello sfruttamento economico di beni materiali quali le reti, gli impianti, ecc., anche se determinati in funzione di parametri oggettivi (compartecipazione alle vendite risultanti dalla gestione affidata), lascia intatto il diritto alla detrazione IVA sulle spese (ordinarie e/o straordinarie) ad essi riferibili, rimaste a carico dell'Ente concedente, secondo le ordinarie regole generali.

Se gli impianti e/o le reti vengono, invece, concessi in uso a titolo gratuito, gli Enti medesimi devono procedere ad autofatturare tali beni ammortizzabili, ai sensi del comma 2, numero 5, dell'art. 2 del DPR n. 633/72 (Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 punto 4.1), ciò in quanto gli stessi sono destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Tale procedura sarebbe, peraltro, opinabile in caso di applicabilità dell'esonero (anche da IVA) di cui al sesto comma dell'art. 115 del Tuel secondo l'interpretazione logica, come meglio argomentata nelle pagine introduttive, di applicabilità dell'esonero medesimo anche sull'IVA "a monte", intesa quale "sterilizzazione" dell'IVA detratta dal Comune in regime di gestione "economale" del Servizio (ante la societarizzazione "in house" o in Azienda Speciale). Ancor più forte tale opinabilità ove si consideri che la gratuità della concessione in uso di Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali, per il Ciclo Idrico Integrato, è obbligatoria per legge (art. 153 del Decreto Ambientale - D.Lgs. n. 152/2006).

1.2 Non assoggettamento ad IVA dei corrispettivi riscossi dal Comune ed effetti sul regime delle detrazioni

Qualora gli affidamenti in concessione non dovessero configurare operazioni rilevanti ai fini IVA, essendo attuati nell'ambito di un regime giuridico implicante l'uso di poteri di carattere autoritativo, la corresponsione di eventuali canoni annui non dovrà essere assoggettata ad IVA ed il Comune non dovrà emettere alcuna fattura, in quanto non

sussiste lo status di soggetto passivo. Fermo restando che, in tale ipotesi, al fine di definitivamente accertare l'esclusione da IVA, deve essere verificato che il mancato assoggettamento non sia atto a far emergere ipotesi di distorsione concorrenziale.

Ad esempio potrebbe essere assunto l'affidamento in concessione del servizio di organizzazione e gestione della sosta regolamentata a pagamento su tutte le aree del territorio comunale già adibite a sosta regolamentata a pagamento, ove il Comune si riserva poteri autoritativi quali le sanzioni inflitte dalla polizia locale, l'installazione e la manutenzione della segnaletica, la modifica o la trasformazione delle aree oggetto dell'affidamento o la sospensione (totale o parziale) del servizio affidato per diversa disciplina del traffico o per motivi di interesse pubblico (nota Risoluzione n.36/E del 12 marzo 2004).

Nell'ipotesi in cui non ricorra l'imponibilità dei canoni a favore del Comune, viene a cessare il diritto alla detrazione dell'IVA sulle spese (ordinarie e/o straordinarie) ad essi riferibili, rimaste a carico dell'Ente concedente, secondo le ordinarie regole generali, oltre a procedere ad autofatturare i beni ammortizzabili rimasti in capo all'Ente locale, ai sensi del comma 2, numero 5, dell'art. 2 del DPR n.633/72 (Circolare n.328/E del 24 dicembre 1997 punto 4.1), ciò in quanto gli stessi sono destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

1.3. La concessione d'uso gratuita delle Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali del Ciclo Integrale delle Acque (Idrico) previste dal c.d. "Decreto Ambientale" ed effetti sul regime delle detrazioni.

Il D.Lgs. 3 aprile 2006 n.152 (c.d. Decreto Ambientale) espressamente prevede che:

- art. 143: *Proprietà delle infrastrutture*

"Gli acquedotti, le fognature, gli impianti di depurazione e le altre infrastrutture idriche di proprietà pubblica, fino al punto di consegna e/o misurazione, fanno parte del demanio ai sensi degli articoli 822 e seguenti del codice civile e sono inalienabili se non nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge".

- art. 153: *Dotazioni dei soggetti gestori del servizio idrico integrato*

"Le infrastrutture idriche di proprietà degli enti locali ai sensi dell'articolo 143 sono affidate in concessione d'uso gratuita, per tutta la durata della gestione, al Gestore del servizio idrico integrato, il quale ne assume i relativi oneri nei termini previsti dalla convenzione e dal relativo disciplinare.

Le immobilizzazioni, le attività e le passività relative al servizio idrico integrato, ivi compresi gli oneri connessi all'ammortamento dei mutui oppure i mutui stessi, al netto degli eventuali contributi a fondo perduto in conto capitale e/o in conto

interessi, sono trasferite al soggetto Gestore, che subentra nei relativi obblighi. Di tale trasferimento si tiene conto nella determinazione della tariffa, al fine di garantire l'invarianza degli oneri per la finanza pubblica".

Per effetto di dette prescrizioni, nel settore del Ciclo Idrico Integrato, i Comuni devono concedere in forma non onerosa alle "Società di gestione" l'uso degli acquedotti, delle fognature, degli impianti di depurazione e delle altre infrastrutture demaniali, per tutto il periodo della concessione.

In presenza di tale "gratuità legale" i Comuni concedenti possono:

- ottenere dalle Società concessionarie il solo rimborso degli oneri finanziari delle rate dei mutui in ammortamento (capitale più interessi) assunti a suo tempo dagli stessi Enti locali per il finanziamento delle opere del Ciclo idrico Integrato;
- operare il trasferimento dei mutui in ammortamento al soggetto gestore.

Le predette ipotesi fanno emergere l'inesistenza di uno specifico canone per la concessione delle infrastrutture tra il soggetto gestore e l'Ente locale concedente; ne deriva che in assenza di uno specifico canone verrebbe a cessare, in capo ai Comuni, il diritto alla detrazione dell'IVA operata sulle predette infrastrutture, dovendosi procedere all'autofatturazione ai sensi del comma 2, numero 5 del DPR n. 633/72 (cioè in quanto beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) oppure ad operare la rettifica delle detrazioni dell'IVA, ai sensi del secondo e terzo comma dell'art. 19 bis2 del DPR n. 633/72.

Questo trattamento fiscale comporta un aggravio sulle finanze Comunali per effetto, alternativamente:

- del riversamento dell'IVA già dedotta, calcolata sul valore normale delle Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali gratuitamente concesse ai Gestori (nel caso di autofatturazione);
- della "rettifica" dell'IVA detratta, nella misura di 1/5 (1/10 per i fabbricati) per anno, avendo riguardo che per i beni ammortizzabili afferenti le attività di "fognatura/depurazione" la retrocessione può interessare solo fino all'esercizio 1999, in quanto tali attività sono divenute rilevanti ai fini IVA con decorrenza 1.1.1999.

Tali procedure, determinando di fatto il riversamento dell'IVA (per effetto dell'autofatturazione o della rettifica delle detrazioni) già lecitamente detratta dai Comuni, comportano una illogica rottura nella "catena" della neutralità dell'IVA; l'Erario infatti incamererebbe un "extra gettito" in quanto oltre all'IVA del 10% sui prezzi/tariffe finali di acqua/fognatura/depurazione (addebitata dalle Società gestrici al consumatore finale) incasserebbe anche l'IVA (extra) commisurata sul riversamento (in autofatturazione o in rettifica) a carico del Comuni. Tutto ciò solo per l'effetto della obbligatoria (ex lege) successione dei soggetti nell'ambito della gestione del Ciclo Idrico Integrato: dal Comune (in "economia") alle Società (nuovi soggetti gestori).

Al fine di rispettare il dettame normativo della "gratuità" delle concessioni delle infrastrutture demaniali e di non essere penalizzati dal riversamento dell'IVA, nella pratica, sono ipotizzabili soluzioni (modelli 1÷5) alternativi che così si sintetizzano:

1) RATE MUTUI IN AMMORTAMENTO INTESE QUALI CANONI D'USO

Nel caso in cui fosse previsto contrattualmente che il rimborso delle rate dei mutui in ammortamento (capitale più interessi) si configuri quale "pseudo canone" della concessione in uso delle infrastrutture idriche, non essendo altresì prevista alcuna sanzione dal "Decreto Ambientale", tale canone si configurerebbe quale prestazione di servizio rilevante ad IVA ai sensi del secondo comma dell'art. 3 del DPR n. 633/72; in tale caso permarrebbe il diritto, in capo ai Comuni, del mantenimento della detrazione dell'IVA operata sui beni ammortizzabili (riferimento precedente punto n. 1.1) per effetto del primo comma dell'art. 19 del DPR n. 633/72.

2) CONFERIMENTO IN SOCIETA' IN PROPRIETA' VINCOLATA

Qualora le Reti, gli Impianti e le Dotazioni patrimoniali fossero conferite in proprietà vincolata a Società comunali ai sensi dell'art. 113, comma 13, del Tuel e dell'art. 35, comma 9, della legge n. 448/2001, tale conferimento (contro "Capitale sociale") essendo assimilato ad un conferimento/cessione di Ramo d'Azienda non è assoggettabile ad IVA per effetto della lettera "b", terzo comma, dell'art. 2 del DPR n. 633/72. Anche in tale ipotesi permarrebbe l'operato diritto alla detrazione dell'IVA (già) applicata "a monte" per effetto del terzo comma, lettera "c", dell'art. 19 del DPR n. 633/72 il quale, richiamando il secondo comma (*"Non è detraibile l'Imposta relativa all'acquisto od all'importazione di beni e di servizi afferenti operazioni esenti, o comunque non soggette all'imposta ..."*), statuisce che: *"La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono*

costituite da ... c) operazioni di cui all'art. 2 , terzo comma, lettere ... b)", ossia i conferimenti in Società di Rami d'Azienda.

3) AFFITTO DI RAMO D'AZIENDA

Qualora il Contratto di Servizio si configuri quale un "Contratto di Affitto d'Azienda o di Ramo di Azienda" con previsione di un canone parametrato (in %) – ad esempio – ai ricavi del Ciclo Idrico Integrato ove per la concessione delle infrastrutture sia previsto il solo rimborso degli oneri finanziari dei mutui in ammortamento (capitale più interessi) – come da secondo comma dell'art. 153 del Decreto Ambientale –, tale canone d'affitto di Ramo di Azienda/d'Azienda, essendo assoggettato ad IVA 20%, ancora permette il permanere, in capo ai Comuni, del diritto alla detrazione dell'IVA operata sugli investimenti (riferimento precedente punto n. 1.1) per effetto del citato primo comma dell'art. 19 del DPR n. 633/72.

4) CONCESSIONE D'USO GRATUITA INTESA QUALE PRESTAZIONE DI SERVIZIO GRATUITA

La concessione gratuita delle Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali può essere considerata quale "prestazione gratuita per altre finalità estranee all'esercizio d'impresa", imponibile ai fini IVA per effetto della prima parte del terzo comma dell'art. 3 del DPR n. 633/72; in tale caso le "altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa" hanno carattere soggettivo (non oggettivo) ove l'assoggettamento ad IVA 20% sarà operato sul valore normale ai sensi dell'art. 14 del DPR n. 633/72, con una fattura valida ai soli fini fiscali per l'assolvimento e la rivalsa dell'IVA dal Comune al Gestore.

Qualora venga esercitata la rivalsa (facoltativa ai sensi del terzo comma dell'art. 18 del DPR n. 633/72), la stessa potrà essere correttamente portata in detrazione dal soggetto gestore sempre per effetto del primo comma dell'art. 19 del DPR n. 633/72. Anche il rimborso degli oneri finanziari dei mutui sarà parimenti assoggettato ad IVA stante il principio dell'accessorietà di cui all'art. 13 del DPR n. 633/72.

5) SCISSIONE RAMO D'AZIENDA ED INCORPORAZIONE IN SOCIETA' DI GESTIONE

Qualora il passaggio dei beni strumentali avvenga non in proprietà (di cui al secondo comma dell'art. 113 del Tuel), bensì in concessione di uso gratuito (ai sensi dell'art. 153, primo comma del Decreto Ambientale) a seguito di una "sostanziale scissione" (scorporo) delle infrastrutture (Reti, Impianti e Dotazioni

patrimoniali) dalla gestione in “economia comunale” (quale Ramo d’Azienda del Ciclo Idrico Integrato) e consequenziale “sostanziale incorporazione” dello stesso nella Società di gestione Idrica, l’IVA detratta a “monte” dal Comune in “economia” resterebbe indenne.

Infatti, in riferimento alla lettera “f”, terzo comma, dell’art. 2 del DPR n. 633/72, permane il diritto alla detrazione dell’IVA (già) operata “a monte” ancora in forza del terzo comma, lettera c, dell’art. 19 del DPR n. 633/72 similmente al “modello numero 2” (il quale terzo comma, richiamando il secondo comma “*Non è detraibile l’Imposta relativa all’acquisto od all’importazione di beni e di servizi afferenti operazioni esenti, o comunque non soggette all’imposta*” statuisce che: “*La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da ... c) operazioni di cui all’art. 2, terzo comma, lettere ... f)*”, ossia i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di Società e di analoghe operazioni poste in essere da altri Enti).

Parte seconda: ai fini delle II.DD. (deducibilità da parte delle Aziende Speciali/Società)

Premessa

Nel seguente paragrafo si procederà a verificare la deducibilità ai fini IRES ed IRAP dei corrispettivi riconosciuti periodicamente ai Comuni dalle Società o Enti esecutori e/o erogatori di Servizi pubblici.

Ferma restando che per le Società di capitali, ai sensi dell’art. 81 del TUIR, sussiste la riconducibilità a reddito d’impresa per qualsiasi tipologia di reddito prodotto, per le Aziende Speciali invece è opportuno evidenziare che, ai fini delle imposte sui redditi, si rende applicabile l’ordinario regime di imposizione previsto dall’art. 73, comma 1, lettera “b” del TUIR, in quanto tali aziende esercitano attività produttive di reddito d’impresa ai sensi dell’art. 55 del medesimo TUIR. Conseguentemente il reddito complessivo dell’Azienda Speciale, da qualunque fonte esso provenga, è da considerarsi reddito d’impresa da determinarsi secondo le specifiche disposizioni del TUIR.

Sulla base di tale principio deve essere osservato dunque che, con riferimento ai costi, alle spese, agli oneri ed agli altri componenti negativi, gli stessi costituiscono poste economiche deducibili nella determinazione del reddito complessivo di impresa, secondo le regole contenute, in particolare, nell’art. 109 del TUIR.

1. Somme riconosciute periodicamente al Comune

Le somme riconosciute periodicamente dal Gestore al Comune, essendo riferite ad una obbligazione di fare e/o permettere, tra l'altro negozialmente pattuita (Contratto di Servizio), poiché remunerano il diritto annuale di esclusiva di cui gode la Società nella prestazione del servizio (diritto che di fatto costituisce il presupposto per la produzione annuale di ricavi in capo alla Società e/o all'Azienda Speciale medesima), risulta essere deducibile quale componente negativa di reddito in forza del comma 5 dell'art. 109 del TUIR e per il principio dell'inerenza.

La piena riconducibilità a "costo" di tali somme periodiche elimina ogni ragionevole dubbio circa la eventuale "presunzione" di corresponsione anticipata di utili al Comune, qualora vi sia però una documentata certezza sulla obbligatorietà e sulla commisurazione dell'importo del canone.

1.1. Somme riconosciute una tantum dal Gestore

Qualora, diversamente dall'ipotesi precedente, la Società o l'Azienda Speciale dovesse riconoscere al Comune un importo predeterminato, a titolo di diritto fisso di concessione/affidamento o simile, tale corrispettivo deve essere considerato quale "onere pluriennale" giacché i suoi effetti si riverberano lungo l'arco di durata della concessione/convenzione e deve essere ammortizzato secondo le regole del comma 2 dell'art. 103 del TUIR.

2. Società o Aziende Speciali "multiservice": unicità del reddito d'impresa e deducibilità dei costi a prescindere dall'ammontare dei ricavi

Stante il principio della unicità del reddito d'impresa, per le Società/Aziende Speciali multiservice (ipotesi frequente per le aziende farmaceutiche cui siano affidati anche servizi socio-assistenziali) e sempreché i servizi affidati siano compresi nella missione e nell'oggetto statutario, si ritiene costituiscano poste deducibili, secondo le disposizioni di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR i costi sostenuti nell'ambito dell'organizzazione unitaria delle attività di impresa, a prescindere dall'ammontare dei ricavi realizzati dai singoli servizi; tanto in base al generale principio di inerENZA degli stessi.

Stante tale principio, la compensazione di eventuali perdite, generate da singoli servizi con eventuali utili di altri servizi, determina una neutralizzazione fiscale di natura non elusiva, in quanto la tassazione avviene dopo aver accertato il margine operativo fiscalmente rilevante (artt. 81 e 83 del TUIR).

AREA N. 2: NATURA DELLE ENTRATE RICONOSCIUTE A FAVORE DEL SOGGETTO EROGATORE DEL SERVIZIO PUBBLICO DA PARTE DELL'ENTE LOCALE E TRATTAMENTO FISCALE DELLE STESSE IN CAPO AL SOGGETTO PERCETTORE (AI FINI IVA E II.DD).

- Parte prima: ai fini IVA

Premessa

La seguente disamina individua la natura fiscale ed il corretto trattamento ai fini IVA delle somme erogate dal Comune e riscosse dal Gestore del servizio. Si procede, pertanto, analizzando il trattamento fiscale di tali somme, avendo riguardo alla natura delle stesse, secondo la seguente articolazione:

- natura di integrazione del corrispettivo;
- natura contributiva quale:
 - controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma);
 - compartecipazione alla spesa meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma);
 - concorso alla copertura del disavanzo gestionale (in assenza di sinallagma).

1. Natura di integrazione del corrispettivo

Se i "Contratti di Servizio" prevedono che il Comune corrisponda alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro, a titolo di integrazione delle tariffe, rette o delle quote dovute dall'utenza, anche per effetto di una diversificazione tariffaria in presenza di particolari condizioni soggettive (economico/sociali) dell'utenza medesima, le stesse si inquadrano nell'ambito dell'art. 13, comma 1, del DPR n. 633/72 quali integrazioni del corrispettivo (integrazioni connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti: gli utenti). Nel caso specifico in cui tali integrazioni siano riferite a servizi esenti dall'IVA, ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/72 (quali gli asili, le case di riposo, l'assistenza domiciliare anziani e minori), oppure a servizi assoggettati all'aliquota ridotta del 10% (quali il trasporto delle persone anche diversamente abili) o, ancora, a servizi assoggettati all'aliquota agevolata del 4% (quali il servizio refezione), a tali integrazioni si rende applicabile la stessa aliquota della prestazione principale (esenzione, aliquota 10% o aliquota 4%).

Quanto sopra evidenziato viene confermato dall'art. 73 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE che espressamente prevede "*Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al*

fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

2. Natura contributiva quale controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma)

Se i "Contratti di Servizio" prevedono che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a titolo di contributo, ove lo stesso è vincolato ad una controprestazione (come nel caso limite in cui nessuna tariffa e/o retta sia richiesta all'utenza a fronte dell'erogazione del servizio, oppure come nell'ipotesi in cui la prestazione sia fornita ad una particolare tipologia di utenza, ove la stessa retta sia a carico dell'Ente locale in quanto il beneficiario risulti essere un "assistito del Comune") sussistendo, in tal caso, un rapporto sinallagmatico tra le parti che le vincola a determinate prestazioni e controprestazioni, le somme dovute al Gestore assumono le caratteristiche di una integrazione totale (invece che parziale, ma anche in detta ipotesi) del corrispettivo, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi oggetto del rapporto, che sono da trattare alla stessa stregua e secondo l'aliquota IVA tipicamente ed originariamente applicabile alla prestazione fornita (esenzione, aliquote 4%, 10% o 20%).

3. Natura contributiva quale compartecipazione alla spesa, meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma)

Nel caso in cui i "Contratti di Servizio" prevedano invece che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a copertura della "quota di disavanzo tra uscite (Costi) per il costo complessivo del servizio ed entrate (Ricavi) derivanti dalle quote e/o rette previste per utenti anche particolareggiati", tale contribuzione assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che il Comune corrisponde al concessionario/affidatario del Servizio al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario della connessa gestione dei servizi erogati.

Tale corresponsione, oltremodo vincolata alla fornitura di una controprestazione, alla quale si collegano effetti sostanziali diversi ed ulteriori, rispetto alla mera copertura dell'eventuale disavanzo finale d'esercizio, essendo pertanto particolarmente connessa ad un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, è da considerarsi rilevante ai fini IVA e da fatturarsi con l'aliquota afferente il servizio. Ciò in quanto il Comune, per i maggiori oneri subiti dalla Società o Azienda Speciale gestrice a causa di condizioni di favore o di politiche tariffarie speciali o per altri provvedimenti di carattere sociale

richieste dal Comune, deve provvedere a riconoscere dei corrispettivi a copertura dei minori ricavi o dei maggiori costi.

Si dà evidenza che l'art. 40 del DPR n. 902/86 (*Approvazione del nuovo regolamento delle aziende di servizi dipendenti dagli enti locali*) espressamente prevede che il bilancio preventivo delle Aziende Speciali "non potrà chiudersi in deficit, dovrà considerare tra i ricavi i contributi in conto esercizio spettanti all'azienda in base alle leggi statali e regionali ed i corrispettivi a copertura di minori ricavi o di maggiori costi per i servizi richiesti dal Comune all'azienda a condizioni di favore, ovvero dovuti a politiche tariffarie o ad altri provvedimenti disposti dal Comune per ragioni di carattere sociale". Anche il comma 6 dell'art. 114 del Tuel espressamente prevede che relativamente alle Aziende Speciali "L'Ente locale conferisce il capitale di dotazione; determina le finalità e gli indirizzi; approva gli atti fondamentali; esercita la vigilanza; verifica i risultati della gestione; provvede alla copertura degli eventuali costi sociali".

4. Natura contributiva quale concorso alla copertura del disavanzo gestionale (in assenza di sinallagma)

Qualora gli Enti locali provvedano, per loro decisione, a corrispondere alla "propria" Società/Azienda Speciale delle somme in denaro a copertura del disavanzo economico prodotto dal Gestore, tale erogazione (a copertura di deficit) è di natura eventuale e viene corrisposta a consuntivo. Poiché risulta assente ogni nesso di corrispettività tra la prestazione resa dalla Società/Azienda Speciale (anche a soggetti terzi quali gli utenti) ed il contributo ricevuto dal Comune, tale corresponsione rimane esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

5. Il caso particolare delle prestazioni socio-assistenziali erogate dalle S.p.A. pubbliche in house providing

L'art. 10, n. 27-ter, del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le "prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della L. 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS". Alle prestazioni socio-sanitarie e di assistenza di cui al citato art. 10, n. 27-ter, il regime di esenzione dall'Iva è, pertanto, applicabile a condizione che le stesse siano rese:

a) in favore delle categorie di soggetti svantaggiati elencati dalla predetta norma;

b) da organismi di diritto pubblico e dagli altri organismi ed enti espressamente indicati dalla stessa disposizione.

Per quanto concerne il requisito sub b) si evidenzia che la norma in esame, subordinando l'applicabilità dell'esenzione alla circostanza che le prestazioni socio-sanitarie siano rese dai soggetti da essa espressamente elencati, esclude, di conseguenza, dal beneficio le prestazioni dell'art. 10, n. 27-ter, in argomento, quando le stesse siano rese da soggetti diversi da quelli ivi individuati.

L'amministrazione Finanziaria ha precisato, con Ris. 129/E del 9 novembre 2006, che la definizione di organismo pubblico dettata dall'art. 3 del "*Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture*" (secondo la quale per organismo di diritto pubblico si debba intendere qualsiasi organismo, anche in forma societaria, dotato di personalità giuridica, che sia stato istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale, e la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi), non può ritenersi, in mancanza di qualsiasi indicazione normativa al riguardo, immediatamente applicabile ai fini fiscali per la delimitazione dell'ambito applicativo delle norme tributarie riferite ad enti ed organismi pubblici.

In conclusione le Società in house providing, in quanto Società di capitali, pur considerate organismi di diritto pubblico secondo il "codice appalti", potrebbero non ricondursi tra i soggetti elencati dall'art. 10, n. 27-ter, del D.P.R. n. 633 del 1972 con la conseguenza che le prestazioni socio-sanitarie da esse rese non rientrano nel regime di esenzione dall'Iva previsto dal citato n. 27-ter) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972.

6. Il caso particolare delle prestazioni gratuite rese in presenza di particolari situazioni familiari e/o di reddito anche per effetto delle fasce Isee.

Qualora le Società/Aziende Speciali dovessero fornire prestazioni nei confronti di utenza, specificatamente esonerata dal pagamento delle tariffe/rette per effetto della politica tariffaria adottata dal Comune, in quanto i limiti reddituali (generalmente secondo le fasce Isee) ne determinano l'esonero totale dal pagamento, si è in presenza di una prestazione gratuita di servizi di cui all'art. 3, comma 3, del DPR n. 633/72.

Nel solo caso in cui, per tale prestazione non sia prevista alcuna contribuzione da parte del Comune, sia nella forma diretta che a titolo di riconoscimento di maggiori costi od alla copertura di minori ricavi [punti 1/2/3], occorre procedere ad individuare se tali prestazioni siano operate in forza di un contratto di somministrazione ex art. 1559

cod.civ. (in presenza di prestazioni periodiche o continuative di cose, come nel caso della mensa scolastica, pasti anziani, ecc.). Ciò assume particolare importanza in quanto le prestazioni gratuite di servizi assumono rilevanza ai fini IVA solo se i valori per ogni operazione superano i 25,82 euro.

Pertanto, in presenza di prestazioni erogate in forza di un contratto di somministrazione, si ricadrebbe nella previsione del comma 3 dell'art. 6 del DPR n. 633/72 (prima parte, terzo comma dell'art. 3), secondo il quale le prestazioni di servizi gratuite, se di carattere periodico o continuativo, si considerano effettuate nel mese successivo a quello in cui vengono rese (nell'esempio della mensa scolastica la prestazione effettuata non è il singolo pasto quotidiano ma bensì tutta la somministrazione dei pasti erogata nel corso del mese).

A tale riguardo non esisterebbe l'obbligo di rivalsa dell'imposta ai sensi del comma 3 dell'art. 18 del DPR n. 633/72, peraltro con la conseguente indetraibilità IVA su acquisti di beni/di servizi, per effetto del secondo comma dell'art. 19 del decreto IVA. A meno che tale gratuità sia sopperita da acollo tariffario al Comune "committente", come trattato nei casi dei punti 2) e 3).

- Parte seconda: ai fini delle II.DD.

Premessa

La disamina effettuata ai fini del trattamenti IVA è utilizzata per inquadrare il corretto trattamento fiscale delle somme erogate dal Comune e riscosse dal gestore del servizio ai fini delle II.DD., avendo riguardo, in particolare, all'art. 85 TUIR ed alla riconducibilità delle stesse quali "corrispettivi per la cessione di beni/prestazione di servizi" o quali "contributi".

Si procede, pertanto, secondo la stessa articolazione seguita per il trattamento fiscale ai fini IVA.

1. Natura di integrazione del corrispettivo

Le somme erogate a titolo di integrazione delle rette o delle quote dovute dall'utenza, anche per effetto di una diversificazione tariffaria, in presenza di particolari condizioni soggettive (economico/sociali) dell'utenza medesima, inquadrandosi ai fini IVA nell'ambito dell'art. 13, comma 1, del DPR n. 633/72, quale integrazione del corrispettivo (integrazioni connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti: gli utenti) costituiscono voce tipica di "ricavo", ai sensi dell'art. 85, comma 1, lettera a) del TUIR, secondo gli ordinari principi della competenza economica di cui all'art. 109 del TUIR.

2. Natura contributiva quale controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma)

Le somme erogate a titolo di contributo, ove lo stesso sia vincolato ad una controprestazione, come nel caso in cui nessuna tariffa e/o retta sia richiesta all'utenza a fronte dell'erogazione del servizio, oppure come in quello in cui la prestazione sia fornita ad una particolare tipologia di utenza (ove la stessa è a carico dell'Ente locale in quanto il beneficiario risulta essere un "assistito del Comune"), costituiscono voce tipica di "ricavo", ai sensi dell'art. 85, comma 1, lettera a) del TUIR, e concorrono, quindi, alla formazione del reddito d'impresa secondo gli ordinari principi della competenza economica di cui all'art. 109 del TUIR.

3. Natura contributiva quale compartecipazione alla spesa meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma)

Le somme erogate dal Comune al Gestore a copertura della "quota di squilibrio tra uscite per il costo complessivo del servizio ed entrate (Ricavi) derivanti dalle quote e/o rette previste per gli utenti anche particolareggiati", essendo connesse al riconoscimento di maggiori costi od alla copertura di minori ricavi subiti dalla Società o Azienda Speciale, a causa di condizioni di favore di politiche tariffarie speciali o per altri provvedimenti di carattere sociale, espressi dal Comune, pure costituiscono voce di ricavo, a titolo di "contributo in conto esercizio", riconducibile all'art. 85, comma 1, lettera h) del TUIR, perciò concorrendo alla formazione del reddito d'impresa secondo gli ordinari principi della competenza economica di cui all'art. 109 del TUIR.

4. Natura contributiva quale compartecipazione alla spesa in presenza di disavanzo gestionale (in assenza di sinallagma)

Le somme erogate dal Comune esclusivamente a copertura del disavanzo/perdita di esercizio non concorrono alla formazione del reddito d'impresa della Società/Azienda Speciale.

NOTE FINALI

I. ASPETTI GENERALI

1. Le decisioni di esternalizzazione della gestione dei Servizi pubblici non debbono essere basate esclusivamente su motivi fiscali; pur tuttavia la considerazione degli oneri conseguenti al mutamento delle forme di gestione per cause tributarie non va trascurata.
2. Le forme di gestione per i Servizi pubblici a rilevanza economica sono tipizzate e così elencabili:
 - a) gestione a mezzo Società a totale capitale privato o mista pubblico-privata;
 - b) gestione a mezzo Società a totale capitale pubblico (uno o più enti) cosiddetta "in house";
3. Per il Ciclo Idrico Integrato, l'art. 153 del Decreto Ambientale prescrive la concessione in uso gratuita delle Reti, degli Impianti e delle Dotazioni patrimoniali (infrastrutture) di acquedotto, fognatura e depurazione.
4. La riforma di cui al ddl 772 (proposta di legge "Lanzillotta") reintrodurrebbe la forma di gestione "in economia" e a mezzo Azienda Speciale (per tutte le tipologie di servizi).
5. Per i servizi esternalizzati di rilevanza economica la forma di gestione è indifferente sia ai fini IRES sia ai fini IVA nei rapporti con l'Ente locale.
6. Per i servizi privi di rilevanza economica l'Istituzione è compresa nella esclusione da IRES di cui all'articolo 74 del TUIR essendo la stessa priva di personalità giuridica (non opera invece l'esclusione dall'imposta sul valore aggiunto nei rapporti con l'Ente locale qualora sia dotata di propria partita IVA). Diversamente dall'Istituzione, l'Azienda Speciale ha personalità giuridica propria ed è quindi soggetta ad imposizione diretta ed indiretta (come le Società di capitale, anche "in house").
7. E' opportuno che i Contratti di Servizio diano indicazioni sui trattamenti fiscali dei rapporti tra Ente locale e soggetto gestore, con particolare riferimento – ma non solo – all'IVA dovuta ed alla relativa aliquota.

II. PROBLEMATICHE IVA SUI CANONI-CORRISPETTIVI RICONOSCIUTI DAL GESTORE AL COMUNE

1. Vanno prese in considerazione le seguenti circostanze:
 - a) se l'attività rientra nelle funzioni istituzionali del Comune;
 - b) se si tratta di servizi di rilevanza economica o privi di rilevanza economica (pur nella perdurante incertezza della loro definizione).
2. Nella ipotesi a) si è fuori dal campo di applicazione dell'IVA.
3. Nella ipotesi b) i canoni (rectius corrispettivi) riconosciuti al Comune sono rilevanti ai fini IVA.
4. Qualora il canone (o corrispettivo) comprenda anche il diritto di utilizzo in qualsiasi forma (concessione, comodato, uso, ecc.) di Reti, Impianti e Dotazioni patrimoniali il Comune, che è proprietario, può continuare a detrarre l'IVA sulle spese sia di manutenzione che d'investimento (in contrasto con il presupposto della gratuità sancito il D.Lgs. n. 152/2006 per Reti, Impianti e Dotazioni del Ciclo Idrico Integrato).

III. PROBLEMATICHE IVA: SOMME EROGATE DAL COMUNE ALLE SOCIETÀ/AZIENDE SPECIALI

1. L'integrazione da parte del Comune dei corrispettivi riscossi dall'utenza – insufficienti perché c.d. “sociali” – segue la stessa disciplina dell'IVA della prestazione principale.
2. Lo stesso principio vale per eventuali interventi del Comune a favore di “soggetti assistiti” (es. pagamento parziale o totale delle rette, bollette, ecc.).
3. La copertura dei cosiddetti “costi sociali” ex articolo 114 del Tuel è soggetta ad IVA nella misura della prestazione principale.
4. Il ripiano della perdita di esercizio/deficit economico (di natura eventuale) anche a mezzo della conseguente ricapitalizzazione sia di Società di capitali partecipate dal Comune che di Azienda Speciale non è soggetta ad IVA. Il Comune può riconoscere tale “perdita” quale “debito fuori bilancio” come definibile ai sensi dell'articolo 194 del Tuel.
5. Le prestazioni socio-assistenziali erogate da Istituzioni od Aziende Speciali possono ritenersi esenti IVA ai sensi dell'articolo 10, punto 27-ter, del DPR n. 633/72. Non altrettanto può riconoscersi alle Società di capitale controllate dall'Ente locale anche “in house”.

IV. PROBLEMATICHE IRES: DEDUCIBILITÀ DEI CANONI-CORRISPETTIVI DAL REDDITO DELLA SOCIETÀ/AZIENDE SPECIALI

1. Il canone (corrispettivo) riconosciuto al Comune può rivestire una doppia natura:
 - a) corrispettivo dell'uso degli impianti – anche a mezzo di Affitto di Azienda o di ramo di Azienda – (paragrafo II delle Note Finali, punto n. 4), tenuto conto che per il Ciclo Idrico Integrato è prevista la concessione d'uso gratuita delle infrastrutture idriche al soggetto gestore;
 - b) di affidamento (simil concessione) del diritto di gestire il servizio.
2. Nell'ipotesi a) nessun problema di deducibilità.
3. Nell'ipotesi b) occorre una “documentata certezza” sulla commisurazione del canone (come avviene, ad esempio, in caso di concessione a seguito di gara ad evidenza pubblica).
4. Nelle Società multiutilities non può non essere riconosciuta la deducibilità di tutti i costi per i servizi regolarmente affidati e rientranti nella missione e nell'oggetto statutario; ciò anche per quei servizi i cui costi non possono essere coperti integralmente dai ricavi, di solito a ragione di tariffe “politiche”/sociali.
Particolare attenzione va prestata nella regolamentazione contenuta nel Contratto di Servizio nel caso di affidamento di servizi privi di rilevanza economica, unitamente a quelli aventi rilevanza economica.

V. PROBLEMATICHE RELATIVE AL “TRASFERIMENTO DI BENI”

Le varie forme di “trasferimento” (concessione gratuita, conferimenti, ecc.) possono generare problematiche di:

- “autofatturazione” per effetto del punto n. 5 del secondo comma dell'art. 2 del DPR n. 633/72;

alternativamente (ma meno puntualmente):

- rettifica delle detrazioni dell'IVA ai sensi del secondo e terzo comma dell'art. 19 bis2 del DPR n. 633/72.

In presenza di “affitto d'azienda” e salvo il caso di perdita del requisito di imprenditorialità da parte del Comune, non si ravvisa l'applicabilità delle suddette fattispecie.

L'obbligatorietà della Concessione gratuita delle infrastrutture demaniali del Ciclo Idrico Integrato (prevista dal Decreto Ambientale) dal Comune proprietario ai soggetti gestori, fa ipotizzare soluzioni/modelli alternativi, atti a far permanere il diritto alla detraibilità dell'IVA, in capo agli Enti locali concedenti, senza riversamento o rettifiche di IVA “a

monte” delle pre-operate detrazioni di IVA su Reti, Impianti e Dotazioni di proprietà dei Comuni:

- 1) canoni d'uso pari al valore del rimborso delle rate dei mutui;
- 2) conferimenti in proprietà vincolata dei beni in Società pubbliche;
- 3) affitto di ramo d'azienda;
- 4) concessioni d'uso intese quali prestazioni di servizio gratuite;
- 5) scissione ramo d'azienda ed incorporazione in Società di gestione.

VI. PROBLEMATICHE DEI CONTRIBUTI E DEL RIPIANO DELLE PERDITE DI ESERCIZIO

1. I “contributi in conto esercizio” dal Comune al soggetto gestore costituiscono in ogni caso ricavi che concorrono alla formazione del reddito d'esercizio, secondo il principio di competenza economica.
2. Il ripiano della perdita d'esercizio, deliberata dall'assemblea in sede di approvazione del bilancio, da parte del socio Comune, non concorre alla formazione del reddito del Gestore.
3. I contributi regionali d'esercizio alle aziende di trasporto pubblico di persone, perseguendo la finalità di coprire la differenza tra costi e ricavi predeterminata sulla base del “costo economico standardizzato” del servizio e “dei ricavi presunti derivanti dall'applicazione delle tariffe minime”, come regolamentati dai Contratti di Servizio tra Gestore e Regione (obbligatorie per legge), rappresentano integrazione delle tariffe del servizio e sono componenti positivi di reddito per la lettera “h”, primo comma, art. 85 del TUIR ed assoggettabili ad IVA nella misura del 10%.

Qualora non sia stato contemplato dalla legge regionale l'obbligo del Contratto di Servizio, in assenza di sinallagma contrattuale, i contributi erogati dalla Regione, ritenuti a finalità di copertura delle perdite di esercizio ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 833/86 convertito nella legge n. 18/87, fino alla vigenza del Fondo Nazionale Trasporti, non costituirebbero componenti positivi di reddito (e quindi non assoggettabili ad IVA). Per tale caso, l'Agenzia delle entrate, con risoluzione 126/E del 12 agosto 2005, ha stabilito peraltro che non sono ammessi in deduzione da II.DD. i costi fino all'ammontare dei proventi come sopra non imponibili.

VII. CONSOLIDATO NAZIONALE FISCALE

Salvo il caso di costituzione di una Società holding, non opera il consolidato nazionale fiscale tra il Comune e le sue Aziende e/o Società controllate.