



CentroStudi®
EntiLocali

Revisorenews

Centro Studi Enti Locali

Rivista mensile di approfondimento per i Revisori degli
Enti Locali e delle Società ed Aziende partecipate

NUMERO

07

Anno XVI

13 Luglio 2018



- ▶ **Salvaguardia e assestamento**
i prossimi appuntamenti “*pesanti*” su equilibri e Pareggio di bilancio
- ▶ **E-fattura per le cessioni di carburante per autotrazione**
in G.U. l’atteso Decreto di proroga al 1° gennaio 2019
- ▶ **Riscossione dei Tributi locali**
l’affidamento “*in house pluri-partecipato*”

Revisorenews Centro Studi Enti Locali

Rivista mensile di approfondimento per i Revisori degli Enti Locali e delle Società ed Aziende partecipate

COLLABORANO ALLA RIVISTA:

Avv. Stefano Ciulli, Avvocato, consulente di Enti Locali e Docente in corsi di formazione

Dott. Riccardo Compagnino, Dottore commercialista e Revisore contabile, Esperto di finanza pubblica locale

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

Prof. Ciro D'Aries, Dottore Commercialista, Docente e Pubblicista

Dott. Claudio Galtieri, Magistrato della Corte dei conti

Dott.ssa Anna Guiducci, Dirigente Servizi Finanziari Comune di Arezzo

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

Dott. Gianfranco Ponis, Direttore del Servizio finanza, contabilità e bilanci di un Consorzio di Enti Locali - Editorialista Pubblicista - Revisore Legale

Dott. Stefano Quarchioni, Dottore commercialista, Revisore dei Conti, Consulente di Enti Pubblici

Dott. Fabio Sciuto, Delegato Regione Sicilia Centro Studi Enti Locali

COMITATO DI REDAZIONE:

Enrico Ciullo, **Calogero Di Liberto**, **Luca Eller Vainicher**, **Luciano Fazzi**, **Federica Giglioli**, **Alessandro Maestrelli**, **Alessio Malucchi**, **Gabriele Nardi**, **Stefano Paoli**, **Veronica Potenza**, **Alessia Rinaldi**, **Alessio Tavanti**, **Nicola Tonveronachi**, **Giuseppe Vanni** e **Francesco Vegni**
Segreteria di redazione: **Francesca Combatti**
Responsabile: **Fabrizio Mandorlini**

Editore e proprietario: **Centro Studi Enti Locali s.r.l.**
Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI)
Tel. 0571/469222 - 0571/469230 - Fax 0571/469237
E-Mail: segreteria@centrostudientilocali.it
Sito internet: www.entilocali-online.it

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

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

Distribuzione: vendita esclusivamente per abbonamento
Abbonamento annuale: Euro 105,00 Iva compresa
Arretrati e numeri singoli: Euro 6,00 Iva compresa
La Rivista viene inviata mensilmente agli abbonati tramite e-mail.

INDICE DEGLI ARGOMENTI

WHAT'S NEXT? I PROSSIMI ADEMPIMENTI

Salvaguardia e assestamento

i prossimi appuntamenti "pesanti" su equilibri e Pareggio di bilancio di **Gianfranco Ponis** pag 03

NOTIZIARIO

"Fondo di solidarietà 2017"

pubblicate le rettifiche degli importi alla luce delle verifiche dei gettiti Imu e Tasi pag 09

Pagamenti P.A.

chiarimenti dal Mef sulla Direttiva "PSD2" pag 09

"Intese regionali" e "Patti di solidarietà nazionale"

in G.U. il Dpcm. contenente modifiche alle modalità attuative pag 10

NOTIZIARIO FISCALE

E-fattura

in una Circolare forniti nuovi interessanti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in vista del debutto a gennaio 2019 pag 12

E-fattura per le cessioni di carburante per autotrazione

in G.U. l'atteso Decreto di proroga al 1° gennaio 2019 pag 19

E-fattura

disciplinate dall'Agenzia delle Entrate le modalità di conferimento delle deleghe agli Intermediari abilitati pag 19

E-fattura

in un Comunicato dell'Agenzia delle Entrate ricordato il funzionamento dei Servizi gratuiti per la pre-registrazione e QR-Code pag 20

"Dichiarazioni Iva 2018" incomplete o non ancora presentate

in arrivo le Comunicazioni delle Entrate per mettersi in regola pag 21

Iva su trasporto tramite imbarcazioni

regime di esenzione in caso di noleggio con conducente pag 22

GLI APPROFONDIMENTI

Fatturazione elettronica e Società pubbliche

il quadro dei nuovi obblighi di **Federica Giglioli** pag 24

Riscossione dei Tributi locali

l'affidamento "in house pluri-partecipato" di **Roberto Camporesi** pag 25

"Tusp"

la definizione dell'attività prevalente ex art. 16 nelle Società capogruppo "in house" di **Roberto Camporesi** pag 33

Società "in house"

il regime speciale di "prorogatio" per la cessazione degli Amministratori di **Roberto Camporesi** pag 38

LA GIURISPRUDENZA

Presentazione tardiva dei registri Iva

non sono sanzionabili gli errori meramente formali di **Carolina Vallini** pag 41

Tia2

per la Cassazione è applicabile l'Iva di **Giovambattista Palumbo** pag 42

WHAT'S NEXT? I PROSSIMI ADEMPIMENTI

Salvaguardia e assestamento

i prossimi appuntamenti "pesanti" su equilibri e Pareggio di bilancio



del Dott. Gianfranco Ponis - *Direttore del Servizio finanza, contabilità e bilanci di un Consorzio di Enti Locali - Editorialista Pubblicista - Revisore Legale*

L'attività di revisione posta in essere nel mese di luglio è sistematicamente monopolizzata dalle ricognizioni connesse a due 2 fondamentali per l'Ente:

- la Deliberazione consiliare di presa d'atto dell'equilibrio della gestione corrente ovvero (in caso contrario) di assunzione delle misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora si siano manifestati segnali concreti di un disavanzo di amministrazione per squilibrio della gestione di competenza, di cassa oppure dei residui, ripianando gli eventuali debiti fuori bilancio ed adeguando il Fondo crediti dubbia esigibilità;
- la Deliberazione consiliare di assestamento generale del bilancio, con verifica di tutte le voci di entrata e di spesa, compreso il Fondo di riserva e il Fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del Pareggio di bilancio.

La scadenza del 31 luglio è indicata dall'art. 193 del Tuel come termine ultimo per adempiere all'obbligo di verifica annuale, da parte degli Enti Locali, del permanere degli equilibri generali di bilancio. Tale data rappresenta la data limite per porre in essere la (correlata) variazione di assestamento generale disposta dall' art. 175, comma 8, Tuel: strumento di programmazione a tutti gli effetti, come evidenziato dal Principio contabile applicato sulla programmazione (punto n. 4.2, lett. g), dell'Allegato n. 4.1, al Dlgs. n. 118/11).

Tutto nasce dalla necessità di rispettare, anche durante

la gestione e nelle variazioni di bilancio, il pareggio finanziario complessivo per la competenza ma, altresì, anche l'equilibrio di cassa.

Siamo giunti ormai a "tirare le fila" sul primo semestre di gestione dell'esercizio 2018. Certo è che l'Organo di Revisione dovrebbe già essere consapevole di eventuali sopraggiunte instabilità di bilancio o di difficoltà nell'adozione di "contrappesi gestionali" da parte dell'Ente: qualora i controlli - già posti in essere - avessero evidenziato il costituirsi di situazioni tali da pregiudicare gli equilibri di bilancio, il Responsabile finanziario avrebbe dovuto, ai sensi dell'art. 153, comma 6¹, del Tuel, effettuare le opportune segnalazioni al Legale Rappresentante dell'Ente, al Consiglio, al Segretario, all'Organo di Revisione ed alla Corte dei Conti.

Per il raggiungimento della quadratura di bilancio occorre tener conto il disposto dell'art. 193, comma 3, Tuel: "il ripristino degli equilibri è assicurato attraverso l'utilizzo, per l'anno in corso e per i due successivi, di possibili economie di spesa e di tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione. Possono essere utilizzati, nei casi previsti dalla legge, i proventi derivanti da alienazioni di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. In via sussidiaria, qualora manchino tali introiti, è possibile fruire della

¹ Art 153, comma 6, Dlgs. n. 267/00: "Il Regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante dell'Ente, al Consiglio dell'Ente nella persona del suo presidente, al segretario ed all'Organo di revisione, nonché alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso la segnalazione è effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. Il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'art. 193, entro 30 giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della Giunta".

quota libera del risultato di amministrazione. Ai fini della ricostituzione degli equilibri di bilancio, in deroga all'art. 1, comma 169, della Legge n. 296/06, l'Ente ha anche la facoltà di modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza".

Riguardo alla salvaguardia dell'equilibrio corrente, va sottolineato che l'art 1, comma 866, della Legge n. 205/17, ha previsto la possibilità, per gli Enti Locali, di indirizzare, per il triennio 2018-2020, i proventi derivanti da alienazioni patrimoniali alla copertura di quote capitale dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno di competenza o in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento. La facoltà legislativamente accordata comprende anche gli incassi scaturenti dall'attuazione di piani di razionalizzazione: su tutti quelli relativi alla razionalizzazione periodica delle società partecipate disciplinati dagli artt. 20 e 24, del Dlgs. n. 175/16.

Il precetto inserito nella Legge di Bilancio 2018 rende "spendibili" i proventi da alienazione patrimoniale per il conseguimento dell'equilibrio economico-finanziario disposto dall'art. 162, comma 6, Tuel, secondo cui le spese correnti, il rimborso delle quote capitale di mutui e prestiti ed i trasferimenti in conto capitale, non possono che finanziarsi con le entrate correnti ed i contributi per l'estinzione dei prestiti, oltre che con l'applicazione dell'avanzo di competenza di parte corrente.

La novità legislativa sottende una deroga alla norma di principio contenuta nell'art 199 del Tuel, secondo la quale i proventi derivanti da alienazioni di beni e diritti patrimoniali sono riservati al finanziamento delle spese di investimento (salvo un'aliquota del 10% da destinare coercitivamente all'estinzione anticipata dei mutui, in conformità all'art 56-bis del Dl. n. 69/13, qualora i proventi provenissero dalla vendita di componenti disponibili del patrimonio immobiliare dell'Ente).

Tuttavia, il Legislatore ha posto "paletti" ben precisi per la fruizione della nuova norma. Il comma 866, dell'art 1, della Legge di bilancio 2018 individua un perimetro applicativo decisamente stretto, delineato da 3 presupposti:

a. il bilancio consolidato del gruppo "Ente locale" dell'esercizio precedente (verosimilmente quello approvato entro il 30 settembre 2017, riferito all'esercizio 2016) deve essere caratterizzato da un rapporto tra il totale delle immobilizzazioni ed i debiti di finanziamento superiore a 2 (è ragionevole immaginare una penalizzazione per il Comune capogruppo al cospetto di una situazione debitoria particolarmente rilevante di qualche soggetto

strumentale partecipato strutturalmente poco patrimonializzato);

b. il bilancio di previsione non deve riportare incrementi della spesa corrente ripetitiva (ricorrente). Il Principio contabile applicato sulla programmazione, ma anche l'Allegato n. 7 al Dlgs. n. 118/11, definiscono concettualmente la classificazione della spesa in ripetitiva o non ripetitiva: la spesa ricorrente è quella prevista a regime e non limitata solo ad uno o più esercizi. Inoltre, la codifica della transazione elementare annovera, tra le sue componenti, la ripartizione della spesa tra ricorrente e non ricorrente. Riguardo alla verifica di ottemperanza a questo presupposto, il Revisore dovrà valutare specificatamente la parte della Nota integrativa al bilancio nella quale l'Ente è obbligato ad analizzare l'articolazione tra le entrate e le spese ricorrenti e quelle non ricorrenti. Va segnalato che il dettato legislativo non da delucidazioni in riferimento all'elemento di confronto atto ad esplicitare la non avvenuta crescita della spesa corrente ripetitiva nel bilancio di previsione. Immaginiamo quindi doveroso l'utilizzo dell'ultimo bilancio assestato ovvero, in subordine, l'ultimo rendiconto definitivo;

c. la corretta determinazione degli accantonamenti al Fondo crediti di dubbia esigibilità (Fcde). In riferimento all'Ente oggetto di revisione dovranno essere raccolti sufficienti elementi probatori a conferma che:

- l'accantonamento al Fcde rilevato nel bilancio di previsione sia coerente perlomeno all'ammontare minimo determinabile secondo i precetti del Principio contabile applicato sulla competenza finanziaria, non dimenticando che la Legge di bilancio 2018 (art 1, comma 882) ha ridotto la percentuale minima di accantonamento per il 2018 al 75% dell'importo calcolato, e
- la quantificazione della quota accantonata nell'ultimo rendiconto sia ottemperante ad uno dei due metodi (ordinario o semplificato) previsti dal Principio contabile applicato.

Vediamo ora di approfondire l'impiego dell'avanzo di amministrazione nel contesto della salvaguardia del pareggio finanziario complessivo.

L'art. 187, comma 2, lett. b), del Tuel, dispone che la quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'art. 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere utilizzato, con provvedimento di variazione di bilancio, per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari. In base

all'art. 162, comma 6, del Tuel, il bilancio di previsione è deliberato - *in pareggio finanziario complessivo* - per la competenza, inclusivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo, nonché teso ad assicurare un fondo di cassa finale non negativo.

Un primo dato si rende evidente: l'applicazione dell'avanzo o il recupero del disavanzo entrano nel calcolo degli equilibri.

Dopo l'adozione del bilancio di previsione e nelle more dell'assenso al consuntivo dell'ultimo esercizio chiuso è possibile applicare al preventivo le quote accantonate nell'ultimo rendiconto approvato, solo a seguito dell'approvazione del prospetto sul risultato di amministrazione presunto aggiornato sulla base di un pre-consuntivo dell'esercizio precedente.

Per l'utilizzo della quota destinata agli investimenti e della quota libera del risultato di amministrazione dell'annualità anteriore è necessario attendere l'approvazione del relativo rendiconto.

Lo stesso sesto comma dell'art 162, comma 6, del Tuel, riconosce come rilevanti per l'equilibrio corrente: le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/ capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati; elementi che non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi 3 Titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente (preclusa ogni altra forma di finanziamento). Nelle partite finanziarie (Titolo V - Entrate e Titolo III - Uscite) sono iscritte le operazioni di acquisto/alienazione di partecipazioni, di concessione/riscossione crediti, i prelievi ed i versamenti da depositi. Poiché il saldo negativo di queste partite deve essere finanziato con risorse correnti, nel bilancio armonizzato questo concorre all'equilibrio indicato all'art. 162 Tuel. Il saldo positivo, invece, è destinato al rimborso anticipato del debito ed al finanziamento degli investimenti. Tra le entrate correnti rientrano anche i contributi destinati al rimborso dei prestiti.

L'abbandono delle regole sul Patto di stabilità interno, basate sul concetto di competenza mista e la correlata adozione dei precetti sul vincolo di finanza pubblica (si rammenti la Legge n. 208/15 che ha attuato la Legge n. 243/12), imperniati sulla competenza pura, hanno reso indispensabile per il Revisore una continua e puntuale attivi-

tà di accertamento del rispetto del c.d. Pareggio di bilancio da parte dell'Ente: i responsabili di servizio che impegnano la spesa, oltre ad acquisire la copertura finanziaria, devono verificare anche la "compatibilità" della propria attività di impegno e pagamento con i limiti previsti di concorso degli Enti ai saldi di finanza pubblica. In particolare, hanno l'onere di riscontrare la coerenza degli impegni con il prospetto obbligatorio di verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica allegato al bilancio di previsione.

La perentorietà di questo test comporta analisi aggiuntive da parte dell'Organo di Revisione, a motivo di possibili (prevedibili) disallineamenti tra le voci di entrata e di spesa del bilancio con quelle rilevanti ai fini del Pareggio. Vanno, ad esempio, valutati in questo senso:

- le spese finanziate da avanzo di amministrazione o da mutui;
- le circostanze in cui la spesa grava due volte sul saldo: la prima come fondo pluriennale vincolato nell'anno 201X e la seconda, come impegno, nel 20X+1 (è il caso degli impegni di spesa imputati alla gestione corrente o ad esercizi successivi in base all'esigibilità, finanziati dal fondo pluriennale vincolato proveniente da esercizi pregressi);
- le variazioni del cronoprogramma relativo a spese finanziate da mutui: queste incidono - per esigibilità - sul Pareggio, il cambiamento delle scadenze dell'obbligazione "trasforma" gli equilibri di finanza pubblica;
- i ridimensionamenti del Fcde e/o degli altri accantonamenti per passività potenziali.

Ciò s'interseca con un altro aspetto pregnante: la verifica dei flussi e dei saldi di cassa. E' necessario riscontrare il rispetto di quanto disposto dall'art. 183, comma 8, del Tuel, riguardo all'obbligo, in capo al responsabile della spesa, di verificare se il programma dei pagamenti che derivano da provvedimenti di impegno è compatibile con le disponibilità di cassa. In questo contesto, risulta altresì obbligatorio verificare anche l'eventuale utilizzo, a supporto della gestione corrente, di fondi vincolati confluiti nella cassa. Ricordiamo che rappresentano somme vincolate presso il tesoriere gli incassi derivanti da indebitamento, da trasferimenti o da specifiche norme di legge. Il monitoraggio di queste somme è indispensabile ai fini dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non vincolato, che non può essere applicato al bilancio nel caso in cui l'Ente si trovi in una delle situazioni previste dagli artt. 195 e 222 del Tuel, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio.

In molti casi la non tenuta degli equilibri di bilancio è cau-

sata da una non oculata programmazione dei flussi finanziari (le previsioni di cassa assumono carattere autorizzatorio, al pari delle previsioni di competenza) in entrata ed in uscita per ogni capitolo di bilancio, in termini di competenza ma, anche, dei residui.

Un precetto su cui vigilare si concreta nell'affermazione della Sezione Autonomie della Corte dei Conti esplicitata nella Deliberazione n. 9/2016: *“per le entrate con un certo grado d'inesigibilità, la previsione di cassa non potrà mai eccedere quanto mediamente si è riscosso negli ultimi esercizi”*.

Un controllo da porre in essere, dal cui esito il Revisore può cogliere elementi essenziali sulla (sana) gestione finanziaria del Comune, si collega alla capacità dell'Ente di assicurare costantemente le disponibilità liquide necessarie al pagamento delle obbligazioni scadute iscrivendo, nella missione 20 «Fondi e accantonamenti», all'interno del programma «Fondo di riserva», un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2% del valore di cassa delle spese finali (primi 3 Titoli della spesa), il cui impiego è ammesso previa adozione di specifica deliberazione di Giunta (art. 166, comma 2-*quater*, del Tuel). Andranno monitorati i prelievi dal Fondo di riserva di cassa, in particolare nei casi di utilizzo dell'avanzo di amministrazione, del Fondo di riserva di competenza o di altri fondi rischi o quando gli stanziamenti di cassa previsti risultino insufficienti.

Si segnala inoltre l'opportunità di un riscontro sul fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste, legislativamente previsto dall'art. 166 del Tuel. Si tratta di un Fondo ordinario destinato a garantire il rispetto del principio di flessibilità del bilancio nel caso di esigenze imprevedibili e straordinarie, le cui eventuali economie non confluiscono nel risultato di amministrazione. Per questo motivo, gli stanziamenti presenti nella missione «Fondi e Accantonamenti», all'interno del programma «Fondo di riserva», non possono essere portati in detrazione delle spese rilevanti nel saldo del Pareggio di bilancio. Gli stanziamenti al Fcde e a quelli per spese e rischi futuri (quali, per esempio, il fondo contenzioso e quello per perdite di società partecipate) concernenti invece, accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione, sono esclusi dalle spese finali.

Come esplicitato dall' art. 147-*quinquies*, comma 3, del Tuel, il controllo sugli equilibri di bilancio implica anche la valutazione degli effetti che si determinano sul bilancio dell'Ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni. A questo scopo

appare utile effettuare, in concomitanza con la scadenza del 31 luglio, una verifica intermedia dei rapporti di debito/credito con le società e le altre realtà partecipate e dei dati previsionali e/o infrannuali degli organismi partecipati.

Entro il 31 luglio i valori e le poste costituenti il Fcde vanno sottoposti ad una doppia valutazione:

- a) nel contesto di salvaguardia degli equilibri, riguardo ai crediti maturati negli anni precedenti è necessario accertarsi che l'accantonamento al Fondo effettuato in sede di approvazione dell'ultimo risultato di amministrazione sia coerente con il monitoraggio dei residui attivi;
- b) in sede di assestamento, rispetto ai crediti in corso di formazione, tenuto conto dell'andamento di riscossioni e variazioni sugli stanziamenti di bilancio, è doverosa (prevista dal Principio contabile applicato sulla contabilità finanziaria) una verifica sull'adeguatezza (congruità) dell'accantonamento al Fcde inserito nel bilancio preventivo allo stesso livello di analisi condotto in sede di bilancio (alcuni Enti si fermano alla *tipologia* di entrata, altri giungono al *capitolo*: non ci sono preclusioni alla modalità operativa che, però, deve essere opportunamente descritta nella Nota integrativa al bilancio). Per ognuna delle entrate osservate, sarà necessario stabilire se l'importo accertato nel corso dell'esercizio sia superiore o meno all'importo previsto. In caso affermativo, per il calcolo della congruità del Fondo, si farà riferimento all'importo accertato, altrimenti non si produrranno modifiche all'importo previsto. Per la verifica di congruità andrà impiegata la stessa percentuale di cui l'Ente si è avvalso in sede di bilancio, a meno che la percentuale dedotta rapportando il complemento a 100 degli incassi in conto competenza ed il totale degli accertamenti di competenza non sia inferiore alla percentuale utilizzata in sede di bilancio: in tal caso si adotterà quest'ultima. Se l'Ente, quindi, ha potenziato - nell'esercizio - la sua capacità di riscossione in conto competenza rispetto alla percentuale di inesigibilità storica, potrà riadeguare il Fondo accantonato, traendo beneficio dalla minore percentuale. Qualora la percentuale di riscossione dovesse decadere il Comune potrebbe continuare ad utilizzare quella impiegata in sede di bilancio. L'ammontare determinato applicando la percentuale poc'anzi individuata al maggiore tra l'importo previsto e quello accertato in conto competenza, per ciascuna delle entrate oggetto di svalutazione, andrà quindi confrontato con il Fondo accantonato in bilancio. La manifestazione di un importo - ricalcolato - maggiore di

quello accantonato comporterebbe per l'Ente, in sede di assestamento, l'obbligo di aumentare l'accantonamento al Fcde (attivandosi in termini di copertura finanziaria dei sopraggiunti oneri derivanti dalla contabilizzazione del maggiore accertamento dell'entrata). L'evidenziarsi, invece, di un importo inferiore l'ente non implicherebbe una riduzione obbligatoria del fondo. E' ragionevole pensare che anche in sede di assestamento vadano utilizzate le percentuali di riduzione dell'accantonamento delineate dalla Legge n. 205/17 (75% per il 2018).

Segnaliamo al Revisore che l'enfasi sulla congruità del Fcde va protratta nell'evolversi di tutta la gestione annuale sino all'ultima variazione di bilancio (di norma il 30 novembre).

Il Principio applicato della competenza finanziaria rafforzata prevede la possibilità di costituire il Fondo pluriennale vincolato (Fpv) in riferimento a spese relative a procedure di affidamento attivate, anche se non aggiudicate. Senza aggiudicazione definitiva entro l'anno successivo, le risorse debbono confluire nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato, per la riprogrammazione dell'intervento in conto capitale e il Fpv va ridotto di pari importo. Partendo dal presupposto che la programmazione della gestione in c/capitale deve essere coerente con il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, in sede di verifica degli equilibri è essenziale monitorare, tra le voci rilevanti, l'imputazione degli impegni di spesa e il corretto accantonamento al Fpv il quale, per gli anni 2018 e 2019, può essere conteggiato nel saldo di competenza, se non finanziato da indebitamento.

Dal 2020 il Fondo entrerà a regime tra le voci rilevanti concorrendo definitivamente al rispetto del Pareggio di bilancio, a condizione però che sia finanziato da entrate finali (quindi non dovrà essere generato da entrate da indebitamento o avanzi di amministrazione). Per le spese finanziate da debito (e da avanzo dal 2020) occorre verificare che, nei vincoli di finanza pubblica siano annoverati solo gli stati avanzamento lavori e le altre spese esigibili, con esclusione degli accantonamenti a Fpv.

L'adozione del Principio di competenza finanziaria potenziata (Allegato n. 4/2 ai Dlgs. n. 118/11) impone una forte correlazione fra l'esigibilità delle fonti di finanziamento e quella dei relativi impieghi. La copertura finanziaria degli investimenti imputati all'esercizio in corso va assicurata attraverso l'accertamento di entrate in conto capitale o con l'utilizzo del margine corrente che risulta dal prospetto degli equilibri di bilancio. In caso di investimenti imputati

negli esercizi finanziari successivi è però consentito anche l'utilizzo del margine corrente di competenza finanziaria consolidato o di quote del maggior gettito derivante da aliquote e tariffe deliberate o, ancora, da riduzioni permanenti della spesa corrente, realizzate nell'esercizio in corso e risultanti da un titolo giuridico perfezionato. E' importante, in sede di verifica degli equilibri, accertare l'effettiva realizzazione delle coperture degli investimenti e la dinamica dei cronoprogrammi dei lavori, per poter analizzare - con cognizione di causa - le pertinenti variazioni di bilancio, anche in riferimento agli impegni di spesa reimputati e finanziati dal Fpv. A fronte di entrate in c/capitale esigibili, gli investimenti da esse finanziati potranno essere "mantenuti" in bilancio (tramite impegni o accantonamenti a Fpv) solo a precise condizioni. La costituzione del Fpv per l'intero quadro economico progettuale è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, anche se relativi solo ad alcune voci, escluse le spese di progettazione.

Pare però ormai certo che sarà sufficiente impegnare anche solo le spese della progettazione - *definitiva* - per poter accantonare il Fpv di uscita.

Il termine del 31 luglio, per l'approvazione della salvaguardia degli equilibri di bilancio, assume carattere perentorio: la mancata adozione del provvedimento è sanzionata, dall'art. 193, comma 4, del Tuel, attraverso l'equiparazione alla mancata approvazione del bilancio di previsione, con avvio della procedura di scioglimento del Consiglio comunale. Per questo, anche nel caso in cui non sia necessario assumere provvedimenti di salvaguardia, gli Enti dovranno dare conto di aver effettuato la verifica, adottando un atto di riscontro negativo, attraverso il quale il Consiglio accerta il permanere degli equilibri.

Resta il dubbio se tale equiparazione si estenda anche al divieto di assunzioni previsto dal Dl. n. 113/16 in caso di mancata o tardiva approvazione del bilancio. Da un lato l'assenza di ogni riferimento alla salvaguardia nell'art. 9, comma 1-*quinquies*, del Dl. n. 113/16, porterebbe ad escludere la trasposizione della sanzione, mentre dall'altro, l'evidente parallelismo tra bilancio e salvaguardia farebbe propendere per un'estensione del divieto anche a quest'ultima.

Il mancato rispetto del termine non fa venir meno l'obbligo per l'Ente di approvare, anche tardivamente, la salvaguardia degli equilibri, sebbene lo spirare del termine, al pari di quanto previsto per il bilancio, comporta la decadenza

della facoltà di aumentare retroattivamente - con decorrenza dal 1° gennaio - le aliquote e tariffe dei tributi locali. Ciò anche nell'ipotesi in cui l'Ente, nel proprio regolamento, abbia previsto un altro momento di verifica della salvaguardia, generalmente a ottobre/novembre, sfruttando la possibilità concessa dall'ordinamento. In tale contesto, infatti, afferma il Mef, si verificherebbe *«un'evidente violazione del principio di certezza del diritto, in quanto ver-*

rebbe a mancare qualsiasi riferimento temporale certo per l'individuazione delle aliquote applicabili per ciascun anno di imposta» (Risoluzione Mef n. 1/DF/2017).

A differenza della verifica degli equilibri di cui all'art. 193 del Dlgs. n. 267/00, per il mancato rispetto del termine o addirittura per il mancato adempimento dell'assestamento il Legislatore non ha previsto alcuna sanzione.

NOTIZIARIO

“Fondo di solidarietà 2017”

pubblicate le rettifiche degli importi alla luce delle verifiche dei gettiti Imu e Tasi

È stato pubblicato sul sito istituzionale del Viminale-Direzione centrale della Finanza locale, il Comunicato 3 luglio 2018 relativo all'ulteriore parziale utilizzo dell'accantonamento sul “Fondo di solidarietà comunale”, per l'anno 2017, a seguito di verifiche dei gettiti Imu e Tasi.

In sede di Conferenza Stato-Città ed Autonomie locali, riunitasi lo scorso 21 giugno 2018, sono stati determinati gli importi da attribuire alla luce delle citate verifiche. Il Decreto emanato dal Ministero dell'Interno di concerto con il Mef è attualmente in corso di perfezionamento, ma il Vi-

minale ha già messo a disposizione dei 14 Enti interessati le quote destinate loro, pubblicando, a corredo del citato Comunicato, l'Allegato “A” che illustra come è stato ripartito il totale di Euro 1.342.576,36.

La somma, derivante dall'ulteriore utilizzo parziale dell'accantonamento previsto dall'art. 6 del Dpcm. 25 maggio 2017, è stata fissata a seguito della verifica dei valori utilizzati per il riparto del “Fondo di solidarietà comunale per l'anno 2017”.

Pagamenti P.A.

chiarimenti dal Mef sulla Direttiva “PSD2”

È stata pubblicata sul sito web istituzionale del Mef-Dipartimento RgS la Circolare n. 22 del 15 giugno 2018, rubricata “Applicazione da parte delle Amministrazioni pubbliche della Direttiva sui servizi di pagamento 2015/2366/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 25 novembre 2015 (PSD2), recepita con il Decreto legislativo 15 dicembre 2017, n. 218”.

La Circolare chiarisce i principi che riguardano i pagamenti delle P.A. nell'ambito di applicazione della Direttiva 2015/2366/UE (c.d. “PSD2”), recepita dal Dlgs. n. 218/17. Le norme introdotte dalla “PSD2” si applicheranno alle P.A. a partire dal 1° gennaio 2019.

Nel merito, per quanto riguarda i tempi di esecuzione dei pagamenti, il Ministero ricorda che, ai sensi dell'art. 15 del Dlgs. n. 11/10, “il momento della ricezione di un ordine di pagamento è quello in cui l'ordine è ricevuto dal prestatore di servizi di pagamento di cui si avvale il pagatore”. Tenuto conto dei sempre più numerosi adempimenti a carico dei Tesorieri degli Enti pubblici e dell'introduzione, nel corso del 2018, del “Siope +”, la tempistica della ricezione dell'ordine di pagamento potrà slittare al massimo di una giornata lavorativa rispetto al normale termine previsto

dall'art. 20 del Dlgs. n. 11/10, ovvero sia “entro la fine della giornata successiva” dal momento della ricezione del pagamento da parte dell'Istituto Tesoriere. Tali aspetti dovranno essere regolati all'interno delle Convenzioni stipulate tra gli Enti e le rispettive Tesorerie.

L'accesso *on line* ai conti del cliente da parte di un operatore “terzo”, introdotto dalla Direttiva “PSD2”, secondo la Circolare in commento, non è applicabile ai conti di Tesoreria degli Enti pubblici.

Per quanto concerne i pagamenti effettuati tramite “Sepa Direct Debit” (c.d. “SDD”), il Mef ricorda che, secondo il disposto dell'art. 1, del Regolamento Ue n. 260/12, il soggetto pagatore ha diritto al rimborso di quanto versato entro 8 settimane dalla data in cui i fondi sono stati addebitati. Se il rimborso riguarda un pagamento effettuato nei confronti di un'Amministrazione pubblica, esso deve essere soddisfatto direttamente dal Tesoriere, che provvederà alla restituzione di quanto dovuto con l'aggiunta degli interessi maturati tra la data di addebito e quella di riaccredito dell'importo. Al contempo, nei confronti dell'Ente, dovrà emettere un “sospeso” di pagamento che quest'ultimo dovrà successivamente regolarizzare nella propria

contabilità.

Infine, la Circolare n. 22 si sofferma sull'addebito delle commissioni bancarie al soggetto pagatore o al beneficiario. Sul punto, in osservanza di quanto stabilito dall'art. 18 del citato Dlgs. n. 11/10, il Mef ribadisce che il pagatore e il beneficiario possono sostenere solo le spese applicate

dai rispettivi Istituti di credito e non anche le commissioni volte a compensare gli oneri applicati dall'Istituto di credito della controparte. Essendo una pratica diffusa tra le P.A., il Ministero invita a regolare tali aspetti nelle Convenzioni di Tesoreria, variando le clausole in contrasto con quanto sancito dalla Direttiva.

"Intese regionali" e "Patti di solidarietà nazionale" in G.U. il Dpcm. contenente modifiche alle modalità attuative

È stato pubblicato sulla G.U. n. 135 del 13 giugno 2018 il Dpcm. 23 aprile 2018, n. 67, contenente il *"Regolamento recante modifiche al Dpcm. 21 febbraio 2017, n. 21, concernente criteri e modalità di attuazione dell'art. 10, comma 5, della Legge n. 243/12, in materia di ricorso all'indebitamento da parte delle Regioni e degli Enti Locali, ivi incluse le modalità attuative del potere sostitutivo dello Stato, in caso di inerzia o ritardo da parte delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano"*. Il Decreto entrerà in vigore dal prossimo 28 giugno 2018.

Ricordiamo dapprima che il Dpcm. n. 21/17 fa riferimento alle operazioni di investimento realizzate mediante indebitamento o previo utilizzo di risultati di amministrazione realizzati negli esercizi precedenti da Regioni ed Enti Locali, e definisce e disciplina le *"Intese regionali"*; tali operazioni devono assicurare, per ciascun anno di riferimento, il rispetto di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali del complesso degli Enti territoriali della Regione interessata, compresa la medesima Regione (*"Pareggio di bilancio"*). Le operazioni di investimento non rientranti nelle Intese regionali sono regolamentate dai *"Patti di solidarietà nazionale"*.

Con tale Dpcm. viene stabilito l'ordine delle priorità che le Regioni sono tenute a rispettare per l'approvazione delle Intese per l'attribuzione degli spazi disponibili. Al fine di favorire gli investimenti nei settori strategici nel proprio territorio, le Regioni possono cedere spazi finanziari, per uno o più esercizi successivi, agli Enti Locali del proprio territorio, per i quali non è prevista la restituzione negli esercizi successivi. Gli Enti che cedono spazi finanziari sono tenuti ad indicare tempi e modi di miglioramento del saldo negli esercizi successivi.

Vengono poi anche disciplinate le modalità di attuazione dei *"Patti di solidarietà nazionale"*. Come per le *"Intese re-*

gionali", Regioni, Province autonome, Città metropolitane, Province e Comuni possono cedere, per uno o più esercizi successivi, spazi finanziari finalizzati ad investimenti da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti ed il ricorso all'indebitamento. Allo stesso modo possono richiedere, anche per la quota non soddisfatta dalle Intese o dai provvedimenti assunti, spazi finanziari vincolati agli investimenti.

L'obiettivo di saldo degli Enti che cedono spazi finanziari è incrementato, nel biennio successivo, per un importo annuale pari alla metà della quota ceduta, di contro è ridotto, per gli Enti che acquisiscono spazi finanziari, per i 2 anni successivi per un importo annuale pari al 50% della quota acquisita.

Per le Intese regionali vi è l'obbligo di trasmissione delle informazioni riguardanti gli investimenti effettuati al sistema di monitoraggio opere pubbliche della *"Banca-dati delle Amministrazioni pubbliche"* (*"Bpad-Mop"*).

Gli Enti territoriali che non utilizzano completamente gli spazi finanziari concessi non possono utilizzare spazi finanziari nell'esercizio finanziario successivo. Gli Enti territoriali beneficiari degli spazi finanziari per le *"Intese regionali"* e per i *"Patti di solidarietà"* non possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto fino a quando non effettuano la trasmissione delle informazioni dalla Bdap.

Il Regolamento in commento modifica in alcune parti il citato Dpcm. n. 21/2017.

Non è più previsto il potere sostitutivo dello Stato in caso di inerzia o ritardo da parte delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano e viene sostituito l'articolo che regola l'Osservatorio per il monitoraggio delle Intese regionali.

L'Osservatorio ha sede ed opera presso la RgS, è presieduto dall'Ispettore generale capo dell'Igepa ed è composto da 10 componenti effettivi (2 rappresentanti del Mef, un rappresentante del Dipartimento per gli Affari regionali e le Autonomie della Presidenza del Consiglio dei Ministri, un rappresentante del Ministero dell'interno, 3 rappresentanti indicati dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante indicato dall'Upi, 2 rappresentanti indicati dall'Anci) e da 6 componenti supplenti. Il Presidente e i componenti dell'Osservatorio durano in carica 4 anni non possono essere riconfermati per più di 2 mandati e svolgono l'incarico a titolo gratuito. Eventuali oneri connessi alla partecipazione dei componenti alle attività dell'Osservatorio sono a carico dei rispettivi soggetti che li hanno designati.

Il Regolamento varia le regole di partecipazione dei componenti all'Osservatorio e prevede che l'Osservatorio deve richiedere alle amministrazioni dello Stato, agli enti territoriali e alle associazioni in esso rappresentate i dati concernenti le "Intese regionali" e le altre informazioni necessarie all'assolvimento dei propri compiti.

L'Osservatorio, al fine di monitorare gli esiti delle "Intese regionali" e verificare il pieno utilizzo degli spazi finanziari finalizzati alla realizzazione degli investimenti, utilizza i dati e le informazioni disponibili utilizzando i seguenti indicatori:

- a) capacità di utilizzo degli spazi finanziari da parte degli Enti beneficiari (spazi finanziari utilizzati/spazi finanziari acquisiti);
- b) capacità di utilizzo degli spazi finanziari a livello regionale (spazi finanziari disponibili/entrate finali);
- c) tasso di incremento degli investimenti effettuati (investi-

- menti anno n-I rispetto ad anno n);
- d) tempestività dei pagamenti in conto capitale;
- e) tempi medi di realizzazione delle opere.

L'Osservatorio predispone annualmente una relazione sull'esito della propria attività con indicazioni e suggerimenti utili ad ottimizzare il pieno utilizzo degli spazi finanziari finalizzati alla realizzazione degli investimenti; la relazione è trasmessa alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e al Mef.

L'Osservatorio elabora principi generali e strategie volte a favorire il pieno utilizzo degli spazi finanziari finalizzati alla realizzazione degli investimenti da parte degli enti territoriali. A tal fine, anche mediante accordi:

- a) promuove iniziative per la realizzazione di una stretta sinergia tra Governo, Regioni ed Enti Locali del proprio territorio finalizzata al rilancio degli investimenti;
- b) promuove programmi specifici di formazione destinati agli Enti territoriali;
- c) assicura lo scambio di esperienze e la diffusione delle informazioni con le Regioni, gli Enti Locali e le altre istituzioni interessate anche attraverso pubblicazioni e convegni di approfondimento;
- d) adotta programmi di sensibilizzazione delle amministrazioni dello Stato, degli Enti territoriali e delle associazioni rappresentative degli Enti territoriali al fine di favorire il pieno utilizzo degli spazi finanziari per investimenti.

Infine il Dpcm. abroga espressamente il Dm. 23 novembre 2017, n. 207, che in precedenza regolamentava le stesse fattispecie normate dal Dm. 21/2017, e specifica che dall'attuazione del presente Decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

NOTIZIARIO FISCALE

E-fattura

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

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

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

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

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

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

- in una fase di prima applicazione, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico, le fatture elettroniche inviate al "Sistema di interscambio" con un minimo ritardo non saranno soggette a sanzioni nel caso in cui l'invio non pregiudichi la corretta liquidazione dell'Iva

(art. 6, comma 5-bis, Dlgs. n. 472/97);

- in caso di scarto di una fattura da parte del "Sdi", è possibile un nuovo inoltro nei 5 giorni successivi alla notifica di scarto; la fattura elettronica relativa al file scartato va nuovamente inviata tramite "Sdi" con la data ed il numero del documento originario, ovvero con un nuovo numero e data purché collegati alla precedente fattura, eventualmente tramite utilizzo di un Registro sezionale. In ogni caso deve essere garantita la corretta liquidazione dell'Iva;
- devono essere documentate con fattura elettronica tutte le operazioni effettuate tra soggetti passivi d'imposta "residenti o stabiliti" nel territorio dello Stato. La Circolare chiarisce infatti che, in ambito comunitario, l'Italia è stata autorizzata ad accettare come "fatture" documenti o messaggi solo in formato elettronico, purché ad emetterli siano soggetti passivi "residenti o stabiliti" sul territorio italiano, mentre l'obbligo non vale per i soggetti non residenti anche se "identificati" in Italia. Gli "identificati" potranno comunque decidere di ricevere una fattura elettronica;
- l'insieme delle norme dettate in tema di fatturazione elettronica non incide sugli obblighi di registrazione previsti dal Dpr. n. 633/72. Vista la natura, di per sé non modificabile, del documento elettronico inviato tramite "Sdi", la numerazione e l'integrazione della fattura (es. nel caso del "reverse charge") possono essere effettuate con la predisposizione di un altro documento da allegare al file della fattura;
- le copie digitali delle fatture potranno essere conservate, non solo in formato *Xml*, ma in uno qualsiasi dei formati (per esempio *Pdf*, *Jpg* o *Txt*) previsti dal Dpcm. 3 dicembre 2013, in attuazione del "Codice dell'Amministrazione digitale";
- è obbligatorio emettere fattura tramite "Sdi" solo per chi opera nei confronti di una stazione appaltante pubblica,

per chi è titolare di contratti di subappalto o riveste la qualifica di subcontraente. Sono esclusi dai nuovi obblighi di fatturazione elettronica i contribuenti che cedono beni ad un cliente senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale, come chi fornisce beni all'appaltatore senza sapere che utilizzo ne farà. La Circolare n. 8/E precisa inoltre che l'obbligo di fatturazione elettronica non si estende ai rapporti in cui, a monte della filiera contrattuale, non ci sia un soggetto che faccia parte Pubblica Amministrazione. Per quanto riguarda i Consorzi, il documento di prassi chiarisce infine che l'obbligo di fatturazione elettronica in capo a un Consorzio non si estende ai rapporti Consorzio-Consorziate;

- infine, fatto salvo il rinvio al 1° gennaio 2019 per le cessioni di carburante effettuate dagli impianti stradali di distribuzione, vanno documentate con fattura elettronica tutte le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione, ossia impiegati nei veicoli che circolano normalmente su strada. Sono conseguentemente escluse dall'obbligo le cessioni di benzina e gasolio destinati, ad esempio, a imbarcazioni, aeromobili, veicoli agricoli di varia tipologia (come i trattori agricoli e forestali).

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

1 Fatturazione elettronica e carburanti

1.1 Carburanti idonei ad alimentare motori di diversa tipologia

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

Risposta

Secondo i chiarimenti già forniti nella Circolare n. 8/E del 2018 (cfr. il punto 1 della stessa) e nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 (si vedano le relative motivazioni), sono da documentare con fattura elettronica tutte le cessioni di benzina e gasolio, effettuate tra soggetti passivi d'imposta - con esclusione, ex art. 1, comma 909, della Legge n. 205/17, delle vendite operate da chi rientra nel cosiddetto 'regime di vantaggio' di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/11, convertito con modificazioni dalla Legge n. 111/11, e da coloro che applicano il regime forfettario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/14, nonché, sino al 31 dicembre 2018, di quelle presso gli impianti stradali di distribuzione - destinati ad essere utilizzati come carbu-

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

1.2 Soggetti identificati in Italia

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

Risposta

Con la Decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018, l'Italia è stata autorizzata ad applicare misure speciali di deroga agli artt. 218 e 232 della Di-

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

annoverati, in base all'art. 6 della Direttiva 2006/112/CE e all'art. 7 del Dpr. n. 633/72 che vi ha dato attuazione nel nostro ordinamento, coloro che risiedono nei Comuni di Livigno e di Campione d'Italia) - non rientrano nell'obbligo di fatturazione elettronica, ma, semmai, in quello previsto dall'art. 1, comma 3-bis, del medesimo Dlgs. n. 127/15 e, prima, dall'art. 21 del Dl. n. 78/10, ossia costituiranno oggetto di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle relative fatture.

1.3 Fatture differite

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

Risposta

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

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

Si chiede se la cessione di carburante per trattori agricoli e forestali rientri tra quelle da documentare con fattura elettronica ed il relativo pagamento, ai fini della detraibilità Iva e della deducibilità della spesa sostenuta, sia da effettuare con strumenti tracciabili ai sensi dell'art. 1, commi 909 e ss., della Legge n. 205/17.

Risposta

Sull'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburanti si rinvia alle precisazioni già fornite in risposta al quesito 1.1, alla luce delle quali benzina e gasolio desti-

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

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

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

Risposta

Va in primo luogo evidenziato che le disposizioni in tema di fatturazione elettronica, sia su base volontaria che obbligatoria, non hanno in alcun modo derogato ai termini di emissione dei documenti, che restano ancorati, ex art. 21, comma 4, del Dpr. n. 633/72, al momento di effettuazione dell'operazione (nel caso in esame, la cessione del carburante) e di esigibilità dell'imposta, secondo la previsione dell'art. 6 del medesimo Dpr. Ne deriva che, fatte salve le eccezioni contenute nello stesso art. 21, comma 4 (si pensi alle fatture c.d. 'differite', ovvero, in generale, sempre in tema di eccezioni, a quelle riconducibili all'art. 73 del Dpr. n. 633/72), l'emissione della fattura dovrà essere contestuale alla cessione del carburante. La contestualità - ossia l'emissione entro le ore 24 del medesimo giorno della cessione (cfr., in questo senso, le Circolari n. 42 del 31 ottobre 1974 e n. 225/E del 16 settembre 1996) - deve, tuttavia, essere valutata alla luce del processo, legislativamente e tecnicamente imposto, per la creazione e trasmissione del documento al 'Sdi'. In questo senso, considerato che la fattura elettronica 'si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente' (così l'art. 21, comma 1, del Dpr. n. 633/72), non è improbabile che un iter di emissione, pur tempestivamente avviato, si concluda oltre le ore 24 del medesimo giorno. Proprio in

ragione di tale possibilità, visti anche i controlli che il 'Sdi' deve effettuare sui documenti dallo stesso veicolati, nonché le variabili operative legate ai canali di invio/ricezione, nel punto 4.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, si è specificato che 'la data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo 'Data' della Sezione 'Dati Generali' del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli artt. 21 e 21-bis del Dpr. n. 633/72'. In altri termini, inviato tempestivamente al 'Sdi' il documento, in assenza di un suo scarto - che comporta comunque la possibilità di un nuovo inoltro nei 5 giorni successivi (si veda il quesito successivo) - i tempi di elaborazione (ossia consegna/messa a disposizione del cessionario/committente) diventano marginali, assumendo rilievo, ai fini dell'emissione della fattura immediata, la sola data di formazione e contestuale invio al Sdi, riportata nel campo indicato. Tuttavia, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea di soggetti coinvolti e le connesse difficoltà organizzative, si ritiene che il file fattura, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018 ed inviato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisca violazione non punibile ai sensi dell'art. 6, comma 5-bis, del Dlgs. n. 472/97.

"Sistema di Interscambio"

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

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

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



1.6 Modalità di inoltro di una fattura scartata

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

Risposta

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

Allo stesso modo, la fattura, pur formalmente corretta, viene scartata laddove si utilizzi un codice destinatario inesistente (si veda il punto 3.4 del medesimo Provvedimento). In tali ipotesi la fattura elettronica (o le fatture del lotto) di cui al file scartato dal 'Sdi' si considera non emessa. Circo- stanza che, qualora il cedente/prestatore abbia effettuato la registrazione contabile del documento, comporta - se necessario - una variazione contabile valida ai soli fini interni, senza la trasmissione di alcuna nota di variazione al 'Sdi' (si veda il punto 6.3 del citato Provvedimento Prot. n. 89757/2018). In tutti i casi, a fronte della mancata emissione della fattura, è necessario documentare correttamente l'operazione sottesa. In questo senso, valgono i principi generali in materia, legati non solo alla tenuta di una ordinata contabilità, ma anche ai requisiti legislativamente previsti per l'emissione e la registrazione dei documenti in esame (cfr., ad esempio, gli artt. 21 e 23 del Dpr. n. 633/72). Si ritiene dunque, fermi i chiarimenti già resi con la Risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013 sull'identificazione univoca del documento - nonché quelli della risposta al quesito precedente - che la fattura elettronica, relativa al file scartato dal 'Sdi', vada preferibilmente emessa (ossia nuovamente inviata tramite Sdl entro cinque giorni dalla notifica di scarto) con la data ed il numero del documento originario. Peraltro, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al richiamato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 89757/2018 (cfr. pag. 142 della versione 1.1 aggiornata al 7 giugno 2018), le verifiche di unicità della fattura, effettuate dal 'Sdi' al fine di intercettare ed impedire l'inoltro di un documento già trasmesso ed elaborato, comporteranno lo scarto della fattura che rechi dati (identificativo cedente/prestatore, anno

della data fattura, numero fattura) coincidenti con quelli di una fattura precedentemente trasmessa, solo ove non sia stata inviata al soggetto trasmittente una ricevuta di scarto del precedente documento. Qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile, i citati principi, ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, impongono alternativamente:

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

2 Fatturazione elettronica ed appalti**2.1 Chiarimenti in tema di ambito soggettivo di applicazione**

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

Risposta

L'art. 105, comma 2, del Dlgs. n. 50/16 (c.d. 'Codice appalti pubblici e contratti di concessione') stabilisce che 'il subappalto è il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto. [...] L'affidatario comunica alla stazione appaltante, prima dell'inizio della pre-

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

2.2 Committente controllato da una Pubblica Amministrazione

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

Risposta

L'art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, impone l'emissione di fatture elettroniche per le 'prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'Amministrazione pubblica'. Deve dunque escludersi che l'obbligo di fatturazione elettronica si estenda ai rapporti in cui, a monte del-

la filiera contrattuale, vi sia un soggetto che non rientra tra quelli da qualificarsi come P.A. Per l'identificazione di tali ultimi soggetti – PP.AA. a loro volta destinatarie di fatture elettroniche in base all'art. 1, commi da 209 a 214, della Legge n. 244/07, nonché al Dm. 3 aprile 2013, n. 55 che vi ha dato attuazione - si rinvia alle precisazioni già fornite con la Circolare n. 1/DF del 9 marzo 2015.

2.3 Ambito di applicazione ai Consorzi

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

Risposta

Si è osservato in più occasioni come le prestazioni rese dai consorziati al Consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal Consorzio ai terzi, in analogia a quanto previsto dall'art. 3, comma 3, del Dpr. n. 633/72, con riferimento al mandato senza rappresentanza. Ne deriva che le modalità di fatturazione nei confronti dei terzi si riverberano anche nei rapporti interni (cfr., tra le più recenti, le Circolari n. 14/E del 27 marzo 2015 e 20/E del 18 maggio 2016). Ciò potrebbe far ritenere tali prestazioni oggetto di fatturazione elettronica sul presupposto che il rapporto P.A.-Consorzio rientri comunque in tale modalità di documentazione ex Dm. n. 55/2013. Va ribadito tuttavia che, 'come affermato in numerosi documenti di prassi, l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandataro senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'art. 3, comma 3, ultimo periodo, del Dpr. n. 633/72, opera, ai fini dell'Iva, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo (cfr. Risoluzioni 23 maggio 2000, n. 67/E, 15 maggio 2002, n. 145/E e 14 novembre 2002, n. 355/E)' (così la Risoluzione n. 242/E del 27 agosto 2009). In altri termini, l'obbligo di fatturazione elettronica in capo al Consorzio (legato alla qualificazione soggettiva del committente P.A.) non si estenderà ai rapporti Consorzio-Consorziate. È peraltro da escludersi che l'obbligo di fatturazione elettronica sorga nei rapporti interni laddove il consorzio non sia il diretto referente della P.A., ma si inserisca nella filiera dei subappalti. Infatti, senza entrare nel merito delle diverse tipologie di prestazioni e dei rapporti tra le parti, da valutare caso per caso, nella Circolare n. 8/E del 2018 si è già chiarito che la novella recata dal citato art. 1, comma 917, lett. b), della Legge n. 205/17, troverà applicazione per i

soli rapporti (appalti e/o altri contratti) 'diretti' tra il soggetto titolare del contratto e la PA, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale (in ipotesi il Consorzio X), con esclusione degli ulteriori passaggi successivi (ossia, in tutti i casi, i rapporti interni tra X e i singoli Consorziati, che, in linea generale, non configurano comunque subappalti o ipotesi affini [cfr. il punto 5 della Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006]).

3 Registrazione e conservazione delle fatture elettroniche

3.1 Criteri di registrazione

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

Risposta

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

3.2 Criteri di conservazione

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

Risposta

Riprendendo osservazioni già formulate nel corso di incontri con la stampa specializzata, occorre rammentare che l'art. 23-bis del Dlgs. n. 82/05 (c.d. 'Codice dell'Am-

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

3.3 Servizio di conservazione dell'Agenzia delle Entrate

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

Risposta

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

E-fattura per le cessioni di carburante per autotrazione in G.U. l'atteso Decreto di proroga al 1° gennaio 2019

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 148 del 28 giugno 2018 il D.L. n. 79/18, recante la "Proroga del termine di entrata in vigore degli obblighi di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante", obblighi stabiliti dall'art. 1, commi 917 e seguenti, della Legge n. 205/17, pubblicata sulla G.U. n. 302 del 29 dicembre 2017 – S.O. n. 62, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020" (c.d. "Legge di bilancio 2018"), in vigore dal 1° gennaio 2018 (vedi *Entilocalinews n. 1 del 2 gennaio 2018*).

L'atteso Provvedimento in commento ha dunque prorogato dal 1° luglio 2018 al 1° gennaio 2019 l'obbligo, per i gestori degli impianti di carburante, di emettere fattura elettronica nei confronti di soggetti Iva, mantenendo tutta-

via al 1° luglio 2018 la data dalla quale sussiste l'obbligo di effettuare pagamenti secondo modalità tracciabili (tramite carte di credito, di debito o prepagate) qualora si voglia beneficiare della deducibilità ai fini Ires e della detraibilità ai fini Iva delle spese di carburante.

”

Prorogato dal 1° luglio 2018 al 1° gennaio 2019 l'obbligo, per i gestori degli impianti di carburante, di emettere fattura elettronica nei confronti di soggetti Iva

E-fattura

disciplinate dall'Agenzia delle Entrate le modalità di conferimento delle deleghe agli Intermediari abilitati

In considerazione di quanto previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 aprile 2018 (vedi *Entilocalinews n. 19 del 7 maggio 2018*) in merito alla possibilità che taluni servizi, sviluppati a beneficio degli utenti a supporto dei processi di fatturazione elettronica, siano utilizzabili anche da soggetti appositamente delegati, con il Provvedimento 13 giugno 2018 l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato le modalità di conferimento delle deleghe e definito le funzionalità e le informazioni rese disponibili ai delegati nell'utilizzo di tali servizi.

Ricordiamo in primo luogo che, con il richiamato Provvedimento 30 aprile 2018, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità per l'applicazione della fattura elettronica che, come previsto dai commi 916 e successivi dell'art. 1 della Legge n. 205/17 ("Legge di bilancio 2018"), verrà estesa già dal 1° luglio 2018 alle cessioni di carburante ed ai subappalti della P.A., mentre dal 1° gennaio 2019 a tutte le operazioni effettuate tra privati.

Con la Circolare n. 8/E del 30 aprile 2018, l'Agenzia ha contestualmente fornito i primi chiarimenti sulla base delle richieste rappresentate dagli operatori nel corso dei diversi incontri di coordinamento a livello ministeriale.

Il Provvedimento 13 giugno 2018 prevede la possibilità per i contribuenti di delegare uno o più Intermediari abilitati, ai sensi all'art. 3, comma 3, del Dpr. n. 322/98, all'utilizzo di tutti i Servizi connessi al processo di *e-fattura*.

Si tratta, tra gli altri:

- del Servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche;
- del Servizio di consultazione dei dati rilevanti ai fini Iva trasmessi;
- del Servizio di registrazione dell'indirizzo telematico;
- del Servizio di generazione del QR-Code, il Codice a barre che consente di acquisire in automatico le informazioni anagrafiche Iva e l'indirizzo telematico del contribuente.

In alternativa, è possibile delegare separatamente uno o più Intermediari al solo Servizio di registrazione dell'indirizzo telematico o a quello di consultazione delle fatture elettroniche.

Quanto invece al QR-Code, potrà essere generato anche all'interno del Cassetto fiscale.

La delega agli Intermediari abilitati può essere conferita dall'operatore Iva, sia attraverso l'utilizzo dei Servizi te-

lematici *Entratel/Fisconline*, sia presentando l'apposito Modulo presso un qualsiasi Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate. Con le stesse modalità la delega può, in qualsiasi momento, essere revocata. La durata può essere fissata dal delegante per un massimo di 4 anni.

Resta infine sempre valida la possibilità di delegare qualunque soggetto, anche diverso dagli Intermediari abilitati, all'utilizzo del Servizio gratuito reso disponibile dall'Agenzia per predisporre e trasmettere tramite il "Sistema di interscambio" ("Sdi") fatture elettroniche attraverso le funzionalità rese disponibili nel Portale dedicato alla "Fatturazione elettronica", nonché per gestire il Servizio di conservazione, offerto dall'Agenzia, di tutte le fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il "Sdi". Anche ai delegati a questo Servizio è consentito di generare il QR-Code del soggetto delegante.

Con riferimento agli Enti Locali, ricordiamo che l'obbligo di ricevere fatture d'acquisto elettroniche è in vigore già dal 31 marzo 2015, per cui la gestione di tali fatture avviene ormai già da oltre 3 anni, così come quella delle fatture di vendita elettroniche emesse ad Enti pubblici. In tal senso dunque il Provvedimento in esame non risulta per molti di essi di particolare interesse operativo.

Con l'estensione dell'obbligo di emettere fatture di vendita elettroniche a tutti i soggetti privati, potrebbe peraltro risultare opportuno anche per gli Enti Locali delegare ad Intermediari terzi alcuni dei suddetti Servizi, oppure, per chi ha già affidato in gestione a terzi la gestione della propria contabilità Iva, necessario considerare l'eventualità che il costo di tale Servizio possa aumentare in caso di maggiori adempimenti a carico degli Intermediari medesimi.

E-fattura

in un Comunicato dell'Agenzia delle Entrate ricordato il funzionamento dei Servizi gratuiti per la pre-registrazione e QR-Code

Con il Comunicato-stampa 14 giugno 2018, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che dal 15 giugno 2018 è *on-line* il Servizio per generare il QR-Code e quello per registrare l'indirizzo telematico prescelto su cui ricevere le fatture elettroniche.

I 2 Servizi sono stati realizzati dall'Agenzia delle Entrate, in collaborazione con il *partner* tecnologico Sogei, per agevolare la predisposizione e l'invio delle fatture elettroniche da parte dei contribuenti tenuti ad abbandonare la tradizionale modalità cartacea (Legge n. 205/17) e per rendere più sicura e veloce la ricezione del documento fiscale da parte del cliente titolare di Partita Iva (cessionario/committente). Per accedere a questi 2 Servizi, sul sito dell'Agenzia, all'interno del Portale dedicato "Fatture e corrispettivi" (il Servizio di generazione del codice Qr è anche all'interno del Cassetto fiscale), è necessario avere le credenziali *Spid, Cns (Carta nazionale dei servizi), Entratel o Fisconline*.

Sempre a partire dal 15 giugno 2018 i contribuenti potranno delegare uno o più Intermediari all'utilizzo di tutte le funzionalità connesse al processo di *e-fattura* o delegare separatamente uno o più Professionisti al solo servizio di

registrazione dell'indirizzo telematico o a quello di consultazione delle fatture elettroniche. La delega agli Intermediari abilitati può essere conferita dall'operatore Iva, sia attraverso *Entratel/Fisconline*, sia presentando l'apposito Modello presso un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia (vedi commento che precede, al Provvedimento Agenzia delle Entrate 13 giugno 2018)

Il Servizio di registrazione dell'indirizzo telematico

I fornitori, dopo aver generato l'*e-fattura*, devono trasmettere il *file* all'Agenzia delle Entrate tramite "Sistema di interscambio" ("Sdi"). Sarà questo Sistema, una volta verificato che la fattura contiene i dati obbligatori, a recapitarla al destinatario. Grazie al Servizio di pre-registrazione, le Imprese e i Professionisti possono comunicare "a monte" l'indirizzo telematico su cui ricevere tutte le loro fatture elettroniche. Per effettuare questa scelta - e abbinare quindi alla propria Partita Iva un indirizzo di Posta elettronica certificata (Pec) o un "codice destinatario" (nel caso di invio dei *file* delle fatture su canale *web service* o *Ftp*) - basta accedere, personalmente o tramite un Intermediario delegato, all'apposito Servizio *online*, all'interno

del Portale “*Fatture e corrispettivi*”. L’indirizzo telematico può essere, in qualsiasi momento, modificato o cancellato dall’utente registrato.

Il Servizio di generazione del Codice Qr

Per agevolare la predisposizione e l’invio delle fatture elettroniche tramite “*SdI*”, l’Agenzia rende disponibile un altro Servizio, che consente ai contribuenti titolari di Partita Iva di generare un codice a barre bidimensionale da mostrare al fornitore tramite *smartphone*, *tablet* o su carta. Grazie al Codice Qr, il fornitore, al momento della predisposizione della fattura, potrà acquisire in automatico i dati del cliente - compreso l’indirizzo prescelto per il recapito - in modo veloce e senza il rischio di commettere errori. Per creare il proprio QR-Code basta accedere al Portale “*Fatture e Corrispettivi*” o collegarsi al proprio Cassetto fiscale. Il Codice, che può essere generato, su delega del contribuente, anche da un Intermediario, può essere salvato in for-

mato *pdf* e stampato o memorizzato sul proprio telefono cellulare. I dati anagrafici Iva contenuti nel QR-Code sono quelli validi al momento della sua generazione: in caso di modifica del numero di Partita Iva o dei dati anagrafici, è importante quindi distruggere il vecchio QR-Code e generarne uno nuovo.

La sicurezza dei dati

Come descritto nelle specifiche tecniche allegate al Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate, emanato nel rispetto dei tempi previsti dallo “*Statuto dei diritti del contribuente*” il 30 aprile 2018 (vedi *Entilocalinews n. 19 del 7 maggio 2018*), tutte le modalità di trasmissione avvengono attraverso protocolli sicuri su rete *internet* e specifiche misure che prevedono un sistema di profilazione, identificazione, autenticazione e autorizzazione dei soggetti abilitati alla consultazione e la tracciatura degli accessi effettuati.

“Dichiarazioni Iva 2018” incomplete o non ancora presentate in arrivo le Comunicazioni delle Entrate per mettersi in regola

Con il Comunicato-stampa 27 giugno 2018, l’Agenzia delle Entrate ha annunciato che sono in arrivo i promemoria per i contribuenti che quest’anno hanno dimenticato di presentare la “*Dichiarazione Iva*” entro la scadenza del 30 aprile o l’hanno presentata compilando solo il Quadro “*VA*” con le informazioni e i dati relativi all’attività.

I destinatari di queste Comunicazioni potranno così controllare la propria posizione e, se necessario, mettersi in regola con il “*ravvedimento operoso*”. Si tratta in particolare di contribuenti che avevano trasmesso telematicamente all’Agenzia i dati delle fatture emesse nel 2017 e che successivamente hanno dimenticato di presentare la Dichiarazione o hanno tralasciato alcuni dati.

Con il Provvedimento del Direttore 27 giugno 2018, disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate ed a cui si rinvia, vengono definite le modalità con cui è possibile richiedere informazioni oppure segnalare all’Agenzia eventuali elementi, fatti e circostanze che possano giustificare l’anomalia o sanare l’irregolarità.

I contribuenti che non hanno presentato la “*Dichiarazione Iva*” per l’anno d’imposta 2017, o che l’hanno presentata compilando solo il Quadro “*VA*”, troveranno l’*alert* dell’A-

genzia, sia nella loro casella di Posta elettronica certificata (Pec), sia all’interno del Cassetto fiscale (presente nell’Area riservata dei Servizi telematici delle Entrate), sia nell’interfaccia *web* “*Fatture e corrispettivi*”.

I *reminder* di questi giorni servono ad informare i soggetti Iva delle anomalie riscontrate ed a consentire loro di rimediare tempestivamente alla eventuale dimenticanza commessa, beneficiando delle sanzioni ridotte previste dal “*ravvedimento operoso*”.

I contribuenti che hanno omesso di presentare la Dichiarazione Iva relativa all’anno di imposta 2017 possono mettersi in regola presentando la Dichiarazione entro 90 giorni (che decorrono dal 30 aprile 2018) con il versamento delle sanzioni in misura ridotta.

I contribuenti che invece hanno compilato soltanto il Quadro “*VA*” della “*Dichiarazione Iva*” relativa al periodo d’imposta 2017 possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commessi beneficiando della riduzione delle sanzioni applicabili tramite l’istituto del “*ravvedimento operoso*”. Questo comportamento può essere posto in essere a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata oppure che siano iniziati accessi,

ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiamo avuto formale conoscenza.

Nel caso in cui il contribuente abbia bisogno di informazioni, potrà telefonare al numero 848.800.444 da telefono fisso (tariffa urbana a tempo) oppure al numero 06.96668907

da telefono cellulare (costo in base al piano tariffario applicato dal proprio gestore), dal lunedì al venerdì, dalle ore 9 alle 17.

Le informazioni possono essere richieste anche tramite gli Intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni.

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

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

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

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

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

Ciò premesso, l'Agenzia fa presente che, alla luce della peculiare regolamentazione dell'attività - di trasporto dei passeggeri espletata dall'istante - alla Società è concesso, con riguardo all'utilizzo del medesimo natante, il cumulo della licenza per l'esercizio del Servizio taxi acqueo e del Servizio di noleggio con conducente, in deroga a quanto ordinariamente previsto per il resto del territorio nazionale. Ciò dipende dalla peculiarità del territorio in cui tra l'altro, come evidenziato dall'istante in premessa, la concreta operatività è identica per qualunque licenza: che si tratti di taxi, noleggio o mezzo con licenza doppia. Infine, viene precisato che nel Comune in questione la peculiarità del territorio consente unicamente l'esistenza di un Servizio di trasporto di persone urbano non di linea effettuato via acqua; non esiste infatti nel suddetto Comune un'altra alternativa all'espletamento di tale Servizio (ad esempio, il trasporto effettuato su strada).

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

Alla luce delle argomentazioni suesposte, limitatamente ai trasporti urbani di persone non di linea effettuati nel territorio del Comune istante, l'Agenzia ha ritenuto che nell'ipotesi in cui il servizio di noleggio con conducente si configuri simile ad un servizio reso dal taxi acqueo, possa

ammetersi l'esenzione contenuta nel più volte citato art. 10, n. 14), del Dpr. n. 633/72.

Viene precisato infine che la risposta in esame riguarda esclusivamente la mera attività di noleggio con conducente e non l'utilizzo dei veicoli per servizi di trasporto privato

ed esclusivo, a favore di ristretti gruppi di persone, organizzato anche a seguito di accordi con *tour operator*, finalizzato al soddisfacimento di esigenze turistico-ricreative, ivi compresi l'intrattenimento con musica e pasti, l'attività di guida turistica e simili.

GLI APPROFONDIMENTI

Fatturazione elettronica e Società pubbliche il quadro dei nuovi obblighi



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

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

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

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

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

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

dei subcontratti”.

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

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

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

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

- i soggetti di cui all’art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01¹;

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

- i soggetti di cui all'Elenco Istat ai sensi dell'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/09²;
- le Amministrazioni autonome.

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

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

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

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

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

Riscossione dei Tributi locali l'affidamento "in house pluri-partecipato"



del Dott. Roberto Camporesi - *Dottore Commercialista, Revisore legale, Esperto in società a partecipazione pubblica*

Anche l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei Tributi può essere gestita dai Comuni per il tramite di una Società "in house providing".

Il quadro normativo in materia di riscossione dei Tributi locali non era così chiaro e qualche dubbio sulla legittimità del c.d. "in house pluri-partecipato" è rimasto fino all'intervento della Cassazione Civile, Sezione Tributaria Sentenza 11 gennaio 2018, n. 456.

La questione di per se apparirebbe del tutto pleonastica dopo l'emanazione dell'art. 5 del "Codice degli Appalti" (Dlgs. n. 50/16) e del "Tusp" ("Testo unico delle Società a partecipazione pubblica" – Dlgs. n. 175/2016) che hanno risolto ogni dubbio in merito all'affidamento "in house" direttamente da più Pubbliche Amministrazioni socie della Società.

1. Il quadro normativo

Alle Amministrazioni comunali è riconosciuta una specifica facoltà regolamentare per organizzare la riscossione delle proprie entrate e tributi e la fonte normativa è contenuta nell'art. 52 (rubricato "Potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni") del Dlgs. n. 446/97 ("Istituzione dell'Imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una Addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei Tributi locali" (GU n.298 del 23 dicembre 1997 – S.O. n. 252) che recita:

- "comma 1. "Le Province ed i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, (...)"
- "comma 5. "I Regolamenti, per quanto attiene all'accer-

tamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:

a) l'accertamento dei Tributi può essere effettuato dall'Ente Locale anche nelle forme associate previste negli artt. 24, 25, 26 e 28 della Legge n. 142/90;

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei Tributi e di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel rispetto della normativa dell'Ue e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, a:

1) i soggetti iscritti nell'Albo di cui all'art. 53, comma 1;

2) gli operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività, i quali devono presentare una certificazione rilasciata dalla competente autorità del loro Stato di stabilimento dalla quale deve risultare la sussistenza di requisiti equivalenti a quelli previsti dalla normativa italiana di settore;

3) la Società a capitale interamente pubblico, di cui all'art. 113, comma 5, lett. c), del T.U. di cui al Dlgs. n. 267/00, e s.m., mediante Convenzione, **a condizione che l'Ente titolare del capitale sociale eserciti sulla Società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi**; che la Società realizzi la parte più importante della propria attività con l'Ente che la controlla; che svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'Ente che la controlla;

4) le Società di cui all'art. 113, comma 5, lett. b), del citato T.U. di cui al Dlgs. n. 267/00, iscritte nell'Albo di cui all'art. 53, comma 1, del presente Decreto, i cui soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, tra i soggetti di cui ai n. 1) e 2) della presente lettera, a condizione che l'affidamento dei servizi di accertamento e di riscossione dei Tributi e delle entrate avvenga sulla base di procedure ad evidenza pubblica;

c) l'affidamento di cui alla precedente lett. b) non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente; d) il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei Tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal Funzionario designato quale Responsabile della relativa gestione.

La disposizione richiamata deriva da una specifica modifica legislativa e stabilisce preliminarmente che l'affidamento in questione deve avvenire nel rispetto della normativa dell'Unione Europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi locali, evidenziando apertamente lo scopo voluto dal Legislatore, diretto ad assolvere all'esigenza di adeguare la normativa in commento a quella europea.

Detta esigenza, come si può leggere direttamente nella relazione di accompagnamento alla "Legge Finanziaria 2008", che ha modificato la norma, è connessa alla necessità di "evitare il proseguimento della procedura d'infrazione avviata dalla Commissione Europea con il Parere motivato del 27 giugno 2007, modificando l'attuale versione dell'art. 52, comma 5, lett. b), del Dlgs. n. 446/97 ed escludendo, innanzitutto, la possibilità di affidamento diretto dei servizi di gestione delle entrate locali alle Società miste a prevalente capitale pubblico locale ed a consentire ai prestatori che esercitano questo tipo di attività di poter partecipare alle gare di affidamento dei servizi in questione, senza dover preventivamente ottenere l'iscrizione nell'Albo di cui al comma i del successivo art. 53, purché in possesso di una certificazione rilasciata dalla competente Autorità del loro Stato di stabilimento, dalla quale risulti la sussistenza di requisiti equivalenti a quelli previsti dalla normativa italiana. In tal modo appaiono soddisfatte le richieste della Commissione Europea in quanto diverrebbe effettivamente ultronea la richiesta agli operatori stranieri di iscrizione ad un Albo che ha identiche funzioni rispetto a quelle assicurate negli Stati di loro stabilimento, salva la necessaria cautela dell'accertamento dell'effettiva equipollenza di tali controlli rispetto a quelli posti in essere nel nostro Paese".

La parte novellata del comma 5, lett. b), punto 2), fa riferimento al modello "in house providing", ma stabilisce che l'Ente titolare del capitale eserciti il "controllo analogo" e l'utilizzo del singolare per la locuzione "Ente" ha suscitato perplessità laddove vi fosse 2 o più Enti affidanti "in house".

Del pari il Regolamento di attuazione portato dal Decreto 11 settembre 2000, n. 289 (intitolato "Regolamento relativo all'Albo dei soggetti abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei Tributi e quelle di riscossione dei Tributi e di altre entrate delle Province e dei Comuni,

da emanarsi ai sensi dell'art. 53, comma 1, del Dlgs. n. 446/97 (G.U. n. 244 del 18 ottobre 2000)^{1,2}, all'art. 2, laddove prevede i soggetti iscrivibili all'Albo e non menziona

mai le Società "in house"; tuttavia, al comma 2, in merito alle Società miste, prevede che "l'iscrizione è in ogni caso necessaria qualora dette Società intendano par-

¹ Art. 2. - Soggetti iscrivibili

1. Nell'Albo possono essere iscritti:

- a) i Concessionari di cui al Dlgs. n. 112/99;
 - b) le Società di capitale aventi per oggetto la gestione delle attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate e delle attività connesse o complementari indirizzate al supporto delle attività di gestione tributaria e patrimoniale, con esclusione di qualsiasi attività di commercializzazione della pubblicità, i cui soci non esercitino direttamente o indirettamente influenza dominante, ai sensi dell'art. 2359 del Cc., nei confronti di altri soggetti iscritti nell'Albo o che effettuino attività di commercializzazione della pubblicità, né abbiano soci che siano imprenditori individuali che svolgono tale attività o siano controllate da Società i cui soci siano imprenditori individuali che svolgono tale attività;
 - c) le Società miste costituite a norma dell'art. 12, comma 1, della Legge n. 498/92, disciplinate dal Dpr. n. 533/96, pubblicato nella G.U. n. 247, del 21 ottobre 1996, il cui socio privato sia prescelto con procedura ad evidenza pubblica tra i soggetti di cui alle lett. a) e b), del presente comma, per la gestione presso altri Comuni.
2. Le Società miste costituite a norma dell'art. 22, comma 3, lett. e) della Legge n. 142/90, con prevalente capitale pubblico locale, il cui socio privato sia prescelto con procedura ad evidenza pubblica tra i soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1, ovvero siano già costituite prima della data di entrata in vigore del Dlgs. n. 446/97, non sono tenute all'iscrizione nell'albo per lo svolgimento di attività in favore dell'ente locale titolare della quota prevalente di capitale; l'iscrizione è in ogni caso necessaria qualora dette Società intendano partecipare a gare per la gestione presso altri Comuni.
3. Gli Enti Locali interessati e i soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1, sono tenuti ad informare tempestivamente la commissione di cui all'art. 53, comma 2, del Dlgs. n. 446/97, della costituzione della Società mista, trasmettendo atto costitutivo e statuto, nonché dell'eventuale affidamento dei servizi.
4. Lo Statuto delle Società, di cui al comma 1, lett. a), b), c), e comma 2, deve prevedere l'inefficacia, nei confronti della Società, del trasferimento di quote od azioni per atto tra vivi non preventivamente autorizzato dal Ministero delle Finanze².

¹ Si riporta per opportuna conoscenza, il testo dell'art. 2, commi 1 e 2, del Dlgs. n. 112/99 ("Riordino del Servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla Legge n. 337/98"): "Art. 2 (Requisiti per l'affidamento del servizio). - 1. Il Ministero delle Finanze organizza il Servizio nazionale della riscossione mediante ruolo articolato in ambiti territoriali affidati a concessionari di pubbliche funzioni. 2. La concessione del servizio di riscossione mediante ruolo è affidata dal Ministero delle Finanze a Società per azioni con capitale interamente versato, pari ad almeno 5 miliardi di Lire, aventi come oggetto lo svolgimento di tale servizio, di compiti ad esso connessi o complementari indirizzati anche al supporto delle attività tributarie e di gestione patrimoniale degli Enti creditori diversi dallo Stato, delle altre attività di riscossione ad essi attribuite dalla legge e che non siano state dichiarate decadute da precedenti concessioni del servizio stesso". Si riporta il testo dell'art. 2359 del Cc.: "Art. 2359 (Società controllate e Società collegate). - 1. Sono considerate Società controllate: 1) le società di cui un'altra Società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'Assemblea ordinaria; 2) le Società in cui un'altra Società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'Assemblea ordinaria; 3) le Società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei n. 1) e 2) del comma 1 si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le Società sulle quali un'altra Società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la Società ha azioni quotate in borsa". Si riporta il testo dell'art. 12, comma 1, della Legge n. 498/92 ("Interventi urgenti in materia di finanza pubblica"): "Art. 12. - 1. Le Province e i Comuni possono, per l'esercizio di servizi pubblici per la realizzazione delle opere necessarie al corretto svolgimento del servizio, nonché per la realizzazione di infrastrutture ed altre opere di interesse pubblico, che non rientrino, ai sensi della vigente legislazione statale e regionale, nelle competenze istituzionali di altri Enti, costituire apposite Società per azioni, anche mediante gli Accordi di programma di cui al comma 9, senza il vincolo della proprietà maggioritaria di cui al comma 3, lett. e), dell'art. 22 della Legge n. 142/90, e anche in deroga a quanto previsto dall'art. 9, comma 1, lett. d), della Legge n. 475/68, come sostituita dall'art. 10 della Legge n. 362/91. Gli Enti interessati provvedono alla scelta dei soci privati e all'eventuale collocazione dei titoli azionari sul mercato con procedure di evidenza pubblica. L'atto costitutivo delle Società deve prevedere l'obbligo dell'Ente pubblico di nominare uno o più Amministratori e Sindaci. Nel caso di servizi pubblici locali una quota delle azioni può essere destinata all'azionariato diffuso e resta comunque sul mercato". Si riporta, per opportuna conoscenza, il testo dell'art. 1 del Dpr. n. 533/96 ("Regolamento recante norme sulla costituzione di Società miste in materia di servizi pubblici degli Enti territoriali"): "Art. 1 (Soggetti). - 1. Per l'esercizio di servizi pubblici e per la realizzazione delle opere accessorie connesse, necessarie al loro corretto svolgimento, la costituzione delle Società di cui all'art. 12, comma 1, della Legge n. 498/92, ed all'art. 4 del D.L. n. 26/95, convertito con modificazioni dalla Legge n. 95/95, è promossa da uno o più Enti Locali. Di tali Società possono essere soci le Regioni, altre Amministrazioni pubbliche, anche statali, e società a partecipazione pubblica. 2. Il capitale delle società di cui al comma 1 è stabilito in misura non inferiore ad un miliardo di Lire. 3. L'atto costitutivo e lo statuto riservano all'Ente promotore una partecipazione non inferiore al quinto del capitale sociale. Nel caso di più Enti promotori, tale clausola riguarda almeno uno di essi. 4. La partecipazione azionaria di maggioranza delle Società di cui al comma 1, non inferiore al cinquantuno per cento, è assunta da imprenditori individuali o da società, singolarmente o raggruppati per lo scopo. Il socio privato di maggioranza è scelto dall'ente o dagli enti promotori mediante una procedura concorsuale ristretta, assimilata all'appalto concorso, di cui al Dlgs. n. 157/95, con le specificazioni ed integrazioni disposte dagli articoli seguenti. 5. All'azionariato diffuso è riservata una quota determinata del capitale sociale. I soci pubblici e il socio privato di maggioranza definiscono di comune accordo, dopo la costituzione della Società, la misura della predetta quota e le modalità del suo collocamento. Si applicano le norme del Codice civile e delle leggi speciali vigenti in materia". Si riporta il testo dell'art. 22, comma 3, lett. e), della Legge n. 142/90: "Art. 22. - 3. I Comuni e le Province possono gestire i servizi pubblici nelle seguenti forme: e) a mezzo di Società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale costituite o partecipate dall'Ente titolare del pubblico servizio, qualora sia opportuna in relazione alla natura o all'ambito territoriale del servizio la partecipazione di più soggetti pubblici o privati". Per il testo dell'art. 53, comma 2, del Dlgs. n. 446/97, si veda la nota alle premesse. Art. 53 del Dlgs. n. 446/97.

tecipare a gare per la gestione presso altri Comuni”.

La materia della riscossione delle entrate degli Enti Locali ha subito negli ultimi anni notevoli modifiche ad opera dell'art. 7 del Dl. n. 70/11, convertito nella Legge n. 106/11 (“Decreto Sviluppo”) e, successivamente, ad opera del Dl. n. 201/11 (“Decreto Salva Italia”).

Va ricordato comunque che sin dal 2005, ad opera dell'art. 3, del Dl. n. 203/05, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248/05, è previsto il termine delle attività di riscossione nel campo dei Tributi locali da parte di Equitalia Spa, proprio per consentire agli Enti Locali stessi di organizzare le loro attività di riscossione, sia in maniera diretta che mediante l'affidamento a terzi.

In particolare, l'art. 3, commi 24, 25 e 25-bis, del citato Dl. n. 203/05, fissavano la data del 31 dicembre 2010 come data di modifica del Sistema di riscossione. Per comprendere meglio la materia, si ricorda che il comma 24 prevede il differimento del termine per le Aziende cessionarie del ramo d'azienda relativo alla riscossione dei Tributi locali. Infatti, dette Aziende, salvo diversa determinazione dell'Ente Locale, possono continuare a svolgere le stesse attività se hanno i requisiti per l'iscrizione nell'Albo di cui all'art. 53, comma 1, del Dlgs. n. 446/97. Il comma 25 prevede la stessa proroga anche nel caso in cui non sia stata effettuata alcuna cessione del ramo d'azienda. In quest'ultima ipotesi, la riscossione, spontanea e coattiva, viene effettuata da Equitalia Spa o dalle Società da essa partecipate, fermo il rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica.

La norma stabilisce inoltre che, fino alla stessa data, possono essere prorogati i contratti in corso tra gli Enti Locali e le Società iscritte nell'Albo di cui all'art. 53, comma 1, del Dlgs. n. 446/97. L'ultimo comma in argomento, cioè il 25-bis, riguarda la possibilità, da parte di Equitalia Spa o delle Società da essa partecipate, di svolgere le attività di riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli Enti pubblici, anche territoriali, e delle loro Società partecipate, nel rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica. Qualora dette attività riguardino entrate delle Regioni o di Società da queste partecipate, le stesse possono essere compiute su richiesta della Regione interessata ovvero previa acquisizione del suo assenso.

Il termine del 31 dicembre 2010 di cui all'art. 3, commi 24, 25 e 25-bis, del Dl. n. 203/05, è stato oggetto delle seguenti proroghe successive:

- al 31 marzo 2011, ad opera dell'art. 1, comma 1, del Dl.

- n. 225/10, convertito con modificazioni dalla Legge n. 10/11, recante “Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie” (cosiddetto “Decreto Milleproroghe”) e della relativa Tabella 1 allegata;
- al 31 dicembre 2011, ad opera dell'art. 1, comma 1, del Dpcm. 25 marzo 2011 e della relativa Tabella allegata;
- al 31 dicembre 2012, ad opera dell'art. 10, comma 13-novies, del Dl. n. 201/11, aggiunto dalla Legge di conversione n. 214/11;
- al 30 giugno 2013, ad opera dell'art. 9, comma 4, del Dl. n. 174/12;
- al 31 dicembre 2014, ad opera dell'art. 10, comma 2-ter, del Dl. n. 35/13, come sostituito dall'art. 53, comma 1, del Dl. n. 69/13 (che aveva previsto il termine del 31 dicembre 2013) e come successivamente modificato dall'art. 1, comma 610, della Legge n. 147/13 (“Legge di stabilità 2014”).

Per quanto riguarda gli “strumenti” utilizzabili per la riscossione coattiva delle entrate degli Enti Locali, si ricorda che l'art. 36, comma 2, del Dl. n. 248/07, convertito nella Legge n. 31/08, ha disposto che “la riscossione coattiva dei Tributi e di tutte le altre entrate degli Enti Locali continua a potere essere effettuata con: a) la procedura dell'ingiunzione di cui al Rd. 14 aprile 1910, n. 639, seguendo anche le disposizioni contenute nel Titolo II del Dpr. n. 602/73, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'Ente Locale o è affidata ai soggetti di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), del Dlgs. n. 446/97; b) la procedura del ruolo di cui al Dpr. n. 602/73, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione di cui all'art. 3 del Dl. n. 203/05, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248/05”.

La Legge di conversione al Dl. n. 193/16 - recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili” (Legge n. 225/16) - ha tra le altre cose previsto la soppressione di Equitalia Spa, generando non poche perplessità sul futuro della riscossione delle entrate degli Enti Locali. In particolare, l'art. 1 del Decreto prevede lo scioglimento delle Società del Gruppo Equitalia (con l'esclusione di Equitalia Giustizia Spa che continuerà ad occuparsi della gestione del “Fondo unico Giustizia”) a decorrere dal 1° luglio 2017. Fino a quella data, l'attività di riscossione prosegue nel regime giuridico vigente (comma 15). Successivamente, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale sarà assegnato ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, Ente pubblico economico stru-

mentale dell'Agenzia delle Entrate, sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il monitoraggio costante dell'Agenzia delle Entrate che provvede a far rispettare i principi di trasparenza e pubblicità (comma 2 e 3). L'Ente subentrerà a titolo universale nei rapporti giuridici attivi, passivi e processuali, delle Società del Gruppo Equitalia. Inoltre, assume la qualifica di Agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni che regolano la riscossione tramite ruolo (di cui al Titolo I, capo II, e al Titolo II, del Dpr. n. 602/73, comma 3).

2. La difficile definizione giuridica delle attività di accertamento, liquidazione e riscossione

L'attività di accertamento e riscossione dei Tributi locali risulta una funzione pubblica strumentale al raggiungimento dei fini istituzionali dell'Ente, e la riscossione coattiva dei Tributi ed entrate patrimoniali, anche secondo la dottrina, rappresenta una forma diretta di funzione amministrativa e non un "servizio pubblico locale".

L'Autorità garante della Concorrenza e del Mercato ha più volte precisato, a seguito di specifiche richieste di pareri avanzati da Enti pubblici locali, ai sensi dell'art. 23-bis, comma 4, del Dl. n. 112/08, che l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei Tributi locali non è qualificabile come "servizio pubblico locale" perché finalizzata a rispondere ad esigenze e fini istituzionali dell'Ente pubblico³.

Il Dipartimento della Funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri riporta, nell'elaborato "Esternalizzazione delle funzioni amministrative", datato 2000, che, "per quanto riguarda il Settore degli Enti Locali, trattandosi di funzioni amministrative in senso stretto, fra le maggiori esperienze di esternalizzazione compiute ed in atto rientrano certamente quelle che si riferiscono alla materia della fiscalità locale".

Anche la Nota Anci-Ifel, ad oggetto "La riscossione delle entrate degli Enti Locali dal 2011 – Approfondimenti e spunti di riflessione", ha chiarito che "sul piano dottrinario si sta affermando la tesi secondo la quale l'affidamento a terzi dell'attività di cui trattasi, debba configurarsi come affidamento di una 'funzione pubblica con delega di poteri autoritativi', dal quale affidamento la delega dei poteri autoritativi pubblici necessari per adempiere alla funzione

esternalizzata costituisce elemento essenziale e connotante".

Il Consiglio di Stato ha precisato che possono definirsi "strumentali" all'attività degli Enti Locali tutti quei servizi erogati da Società a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica di cui resta titolare l'Ente di riferimento e con i quali la stessa Amministrazione provvede al perseguimento dei suoi fini istituzionali⁴.

3. I dubbi sollevati dalla Commissione tributaria

La Commissione tributaria regionale adita ha ritenuto che la Società "in house pluri-partecipata" non fosse legittimata alla riscossione del Tributo locale in quanto soggetto non iscritto all'Albo di cui all'art. 53, comma 1, Dlgs. n. 446/97 ("Riordino della finanza locale"), né Società pubblica "in house" esercente la propria attività esclusivamente nell'ambito territoriale di pertinenza dell'Ente controllante comunale ex art. 52, comma 5, lett. b) n. 3), del Dlgs. citato; quest'ultima circostanza dovesse desumersi dal fatto che la Società era partecipata non soltanto dal Comune capofila (per circa il 96% del capitale) ma anche da altri Comuni della zona, per i quali svolgeva analoga funzione di riscossione dei Tributi locali;

L'unico motivo di ricorso avverso la Sentenza della Commissione tributaria presentato dalla Società "in house pluri-partecipata" consisteva nella lamentata violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 5, lett. b), n. 3), Dlgs. n. 446/97, con riferimento all'art. 113, comma 5, del Tuel. Per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente subordinato il legittimo svolgimento dell'attività di accertamento e riscossione dei Tributi locali mediante Società pubblica "in house frazionata" al fatto che tale attività venisse svolta esclusivamente nell'ambito territoriale di pertinenza di un unico Ente comunale, quello esercente il controllo maggioritario della partecipazione societaria (nella specie, il Comune di Pisa).

4. La soluzione definitiva della Sentenza della Cassazione civile tributaria

Secondo le doglianze del ricorrente, la previsione legislativa più volte sopraccitata si riferisce letteralmente all'ipotesi in cui la Società sia "in house" di un solo Ente; Ente che, in quanto partecipante totalitario, eserciti in via esclusiva su di essa un "controllo analogo" a quello esercitato sui propri

³ Cfr. Parere AS 488 del 25 novembre 2008 sul Comune di Borgo a Mozzano; Parere AS 581 del 9 luglio 2009 sul Comune di Vittorio Veneto; Parere AS 828 del 16 settembre 2009 sul Comune di Massa Carrara.

⁴ Consiglio di Stato, Sezione V, Sentenza n. 3766/2009.

servizi interni. Tale controllo presuppone, nella previsione legislativa, che la Società svolga, a favore del Comune controllante, la propria attività principale, e che appunto svolga la propria attività solo nel territorio di tale Comune. Ora, la Sentenza si discosta dal giudizio di secondo grado ed afferma che *“non vi sono tuttavia ragioni per non interpretare la norma in questione in maniera tale da valorizzarne appieno – al di là del dato letterale caratterizzato dall’impiego del numero singolare – la ratio; che è appunto quella di estendere alle attività di accertamento e riscossione dei Tributi locali i ‘vantaggi’ dal Legislatore stesso ravvisati nell’esercizio associato dei ‘servizi pubblici locali di rilevanza economica’. Non è un caso che l’art. 52, 5 comma, lett. b) n. 3) cit. faccia formale rinvio alle soggettività di cui all’art. 113, comma 5, Tuel (disposizione, quest’ultima, successivamente abrogata dal Dpr. n. 168/10), in base al quale il Servizio può essere erogato – sempre secondo le discipline di Settore e nel rispetto della normativa UE – mediante non soltanto l’affidamento a Società di capitali o miste selezionate con gara ad evidenza pubblica, ma anche mediante [lett. c)] ‘Società a capitale interamente pubblico 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”*.

Prosegue la Cassazione affermando che dalla previsione di legge richiamata dalla norma *“si riferisce de plano la possibilità di prestazione del Servizio mediante la creazione di Società ‘in house’ pluripartecipate; nel qual caso, la condizione posta dalla legge implica che tanto il requisito del ‘controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi’, quanto quello dello svolgimento dell’attività sociale ‘più importante’, debbano sussistere nei confronti non del solo Ente pubblico di maggioranza, ma di tutti indistintamente gli Enti pubblici ‘titolari del capitale sociale’”*.

Peraltro, la Sentenza della Cassazione richiama in modo inequivocabile la Pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite n. 26283/13, in relazione a quanto osservato – anche con riguardo alla Società *“in house”* partecipata da più Enti pubblici – secondo cui *“l’espressione ‘controllo’ non allude perciò, in questo caso, all’influenza dominante che il titolare della partecipazione maggioritaria (o totalitaria)*

è di regola in grado di esercitare sull’assemblea della Società e, di riflesso, sulla scelta degli organi sociali; si tratta, invece, di un potere di comando direttamente esercitato sulla gestione dell’Ente con modalità e con un’intensità non riconducibili ai diritti ed alle facoltà che normalmente spettano al socio (fosse pure un socio unico) in base alle regole dettate dal Codice civile, e sino al punto che agli Organi della Società non resta affidata nessuna autonomia rilevante autonomia gestionale”.

E conclude che *“la possibilità che il ‘controllo analogo’ venga espletato congiuntamente da una pluralità di Enti pubblici detentori del capitale sociale (in via totalitaria, o anche in quota mista con partecipanti privati) è del resto pacificamente riconosciuta anche dalla giurisprudenza amministrativa (v. Consiglio di Stato, Sentenza n. 1801 del 4 giugno 2014; Consiglio di Stato, Sentenza n. 1447 del 8 marzo 2011”*.

5. La Società *“in house”* dei Tributi è legittimamente detenibile ai sensi del *“Tusp”*

In merito alla gestione *“in house”* della riscossione dei Tributi locali si è pronunciata anche la Corte dei conti,⁵ aspetto questo senz’altro rilevante in quanto si affronta la problematica anche da un altro angolo visuale: la legittima detenibilità (e nel caso di specie, la costituzione *ex novo*) della Società *“in house”* per la riscossione ai sensi del *“Tusp”*.

Infatti il Giudice contabile, dopo avere considerato gli arresti della Sentenza della Corte di Cassazione sopra ricordata, afferma:

- che la gestione e riscossione dei Tributi locali rientra nelle previsioni dell’art. 4, comma 2, lett. a), e/o lett. d), del *“Tusp”*;
- che è possibile costituire una Società *“in house”* da parte del Comune, se del caso anche per conto di altri Enti Locali (Comuni, Consorzi di Comuni, Unioni di Comuni, ecc.).

6. Gli ultimi arresti della giurisprudenza amministrativa in tema di *“in house pluri-partecipato”*

La Società *“in house pluri-partecipata”* è ammessa dalle Direttive comunitarie che sono state recepite nell’art. 5 del *“Codice dei Contratti pubblici”* – Dlgs. n. 50/16.

Il Giudice contabile ha meglio chiarito alcuni aspetti del modulo del *“controllo analogo congiunto”*; così se presenta di seguito una rassegna:

⁵ Consiglio di Stato, Sezione Controllo Campania, Delibera n. 57/18.

- ricorrono i presupposti del cosiddetto “*in house providing*”, in quanto non risulta carente il requisito del “*controllo analogo*”, nei rapporti tra gestore e Comune, anche in presenza di un’esigua partecipazione societaria (nel caso di specie, lo 0,1% del capitale). Infatti, i principi generali di cui alla Sentenza Cgue 29 novembre 2012, n. C-181 in materia di “*controllo analogo congiunto*”, risultano rispettati poiché non si richiede assolutamente che ciascuno degli Enti pubblici partecipanti possa esercitare un potere individuale su tale entità, bensì che “*ciascuna delle Autorità stesse partecipi, sia al capitale, sia agli Organi direttivi dell’entità suddetta*”, senza alcuna previsione di una quota minima di partecipazione al capitale sociale⁶;
- l’omessa nomina di Amministratori propri da parte di un Ente non comporta l’annullamento dell’affidamento “*in house*” per difetto del requisito del “*controllo analogo*”. A tal riguardo, la Corte di Giustizia, nella Sentenza 29 novembre 2012, C-182/11 e 183/11, ha affermato che nel modello “*in house pluri-partecipato*”, tale controllo “*può essere esercitato congiuntamente*” da più Amministrazioni aggiudicatrici, non essendo indispensabile un esercizio individuale da ciascuna di esse: per contro, il requisito in questione è escluso se l’Ente partecipante non abbia “*la benché minima possibilità di partecipare al controllo*”. Tale eventualità svanisce però alla presenza di previsioni statutarie che attribuiscono all’Assemblea dei soci competenze decisionali aventi ad oggetto le strategie di gestione, le decisioni più importanti e quelle che riguardano i servizi svolti nel proprio interesse (i.e.: stipula dei contratti di servizio, operazioni sulle azioni della Società affidataria, adozione dei piani industriali ecc). Quindi, la qualità di socio consente al Comune che non abbia provveduto alla nomina di propri Amministratori, attraverso la partecipazione all’Assemblea dei soci, di adottare, unitamente agli altri Enti pubblici soci, le decisioni più importanti della Società e gli indirizzi strategici, e addirittura di esercitare un potere di veto sulle decisioni che riguardano i servizi svolti nel suo interesse ovvero di esercitare il “*controllo analogo*”⁷;
- in tema di partecipazione alle gare di affidamento di servizi di “*TpI*”, l’art. 5, Regolamento (CE) n. 1370/2007 del 23 ottobre 2007, vieta la partecipazione alle gare *extra moenia* ovvero alle Società comunitarie che abbiano in affidamento diretto dal proprio Stato tali servizi, in quanto “*operatori interni*”. La qualifica di “*operatore interno*” è direttamente collegata all’individuazione esatta dell’Autorità competente a cui riferire il “*controllo analogo*”, ai sensi dello stesso Regolamento europeo. Così il Giudice amministrativo italiano per poter correttamente deliberare sull’esclusione o meno di una Società italiana interamente controllata da una Società europea titolare di un affidamento diretto nel suo Stato, effettua un rinvio pregiudiziale interpretativo al fine di individuare proprio tale Autorità competente: se lo Stato europeo, titolare esclusivo del potere di disporre del titolo concessorio, oppure l’Ente pubblico amministrativo, istituito dallo stesso Stato successivamente all’affidamento diretto, dotato di poteri organizzativi sui servizi affidati che però non esercita alcun “*controllo analogo*” sull’affidatario dei servizi “*TpI*” in detto Stato ovvero, sulla Società che controlla la Società italiana aggiudicatrice dell’appalto. E nel caso in cui dovesse prevalere tale ultima interpretazione il gestore estero controllante non potrebbe qualificarsi come “*operatore interno*”, con la conseguenza che l’impresa italiana aggiudicatrice non potrebbe essere esclusa dalla gara ex art. 5 del Regolamento citato⁸;
- il fondamento giustificativo della deroga all’obbligo dell’evidenza pubblica che l’affidamento “*in house*” comporta consiste proprio nelle peculiari caratteristiche del “*controllo analogo*” esercitato dall’Amministrazione sulla Società partecipata. Infatti, come ampiamente noto, questo controllo deve consentire all’azionista pubblico di svolgere un’influenza dominante su quest’ultima, se del caso attraverso strumenti derogatori rispetto agli ordinari meccanismi di funzionamento delle Società di capitali, così da rendere il legame partecipativo assimilabile ad una relazione interorganica⁹;
- secondo la Corte di Giustizia UE, in caso di Società partecipata da più Autorità amministrative non è indispensa-

⁶ Consiglio di Stato, Sezione 5, Sentenza 18 luglio 2017, n. 3554.

⁷ Consiglio di Stato, Sezione 5, Sentenza 12 giugno 2017, n. 2796.

⁸ Consiglio di Stato, Sezione 5, Ordinanza 29 maggio 2017, n. 2555.

⁹ Consiglio di Stato, Sezione 5, Sentenza 29 maggio 2017, n. 2533.

bile che ciascuna di queste “*detenga da sola un potere di controllo individuale*” sulla Società, ma è sufficiente che i soci pubblici esercitino un “*controllo congiunto*”, attraverso la partecipazione di ciascuno di essi, “*sia al capitale, sia agli Organi direttivi dell’entità suddetta*” (Sentenza 29 novembre 2012, C-182/11 e C-183/11, Econord; §§ 28-33). A questo scopo, la Corte di Giustizia ha inoltre affermato che non è necessario il possesso di una quota minima di partecipazione al capitale sociale (cfr. nello stesso senso: Consiglio di Stato, Sezione V, Sentenza 18 luglio 2017, n. 3554); per contro, occorre che, in virtù della partecipazione azionaria acquisita, non sia preclusa alla singola Autorità “*la benché minima possibilità di partecipare al controllo*” sulla Società (§ 31). L’orientamento della Corte di Giustizia è stato poi positivizzato dall’art. 12, comma 3, della Direttiva 2014/24/UE sugli appalti pubblici, a mente del quale il “*controllo congiunto*” ricorre tra l’altro quando gli Organi decisionali della persona giuridica controllata “*sono composti da rappresentanti di tutte le Amministrazioni aggiudicatrici partecipanti*”, con la precisazione che “*singoli rappresentanti possono rappresentare varie o tutte le Amministrazioni aggiudicatrici partecipanti*” [cpv. 2, lett. i), secondo periodo]. La norma europea è stata infine recepita nell’ordinamento giuridico nazionale con l’attuale “*Codice dei Contratti pubblici*” di cui al Dlgs. n. 50/16 [art. 5, comma 5, lett. a)]. Al medesimo riguardo può essere richiamato anche l’art. 2, comma 1, lett. d), a mente del quale il “*controllo congiunto analogo*” si ha nel caso in cui “*l’Amministrazione esercita congiuntamente con altre Amministrazioni su una Società un ‘controllo analogo’ a quello esercitato sui propri servizi*”; e che fa espresso rinvio all’art. 5, comma 5, del “*Codice dei Contratti pubblici*”. In linea con la citata Sentenza del Giudice europeo (in particolare con quanto affermato nel § 30), va ricordato che, secondo il Consiglio di Stato, la partecipazione

della singola Amministrazione non può ritenersi effettiva quando vi siano soci di maggioranza in grado di imporre le proprie scelte alla minoranza, già a partire dalla nomina dell’Organo amministrativo (Consiglio di Stato, Sezione III, Sentenza 27 aprile 2015, n. 2154). Nella medesima prospettiva tracciata dalla Corte di Giustizia, nella citata Sentenza 18 luglio 2017, n. 3554, la Sezione ha affermato che il requisito del cosiddetto “*in house providing*” di cui si tratta è soddisfatto, e non eluso, quando la possibilità del singolo Ente pubblico, partecipante allo 0,1% del capitale, di influire sulla gestione della Società partecipante, è tra l’altro consentita attraverso un meccanismo di elezione dell’Organo amministrativo che le permette di designare un suo rappresentante, sia in via individuale, sia tramite la partecipazione “*a ‘cordate’ di soci*”. Deve affermarsi, in linea con gli artt. 12 della Direttiva 2014/24/UE e 5 del “*Codice dei Contratti pubblici*”, che affinché il requisito del “*controllo analogo*” in caso di Società “*in house pluri-partecipata*” sia soddisfatto, occorre che le Amministrazioni pubbliche in possesso di partecipazioni di minoranza possano comunque esercitare il “*controllo analogo*” in modo congiunto e che:

- a) gli Organi decisionali dell’Organismo controllato siano composti da rappresentanti di tutti i soci pubblici partecipanti, ovvero siano formati tra soggetti che possono rappresentare più o tutti i soci pubblici partecipanti;
- b) i soci pubblici siano in grado di esercitare congiuntamente un’influenza determinante sugli obiettivi strategici e sulle decisioni significative dell’Organismo controllato, secondo le regole generali elaborate con riguardo al modello “*in house providing*” tradizionale sin dalla Sentenza della Corte di Giustizia Teckal (8 novembre 1999, C-107/98);
- c) l’Organismo controllato non persegua interessi contrari a quelli di tutti i soci pubblici partecipanti.¹⁰

¹⁰ Consiglio di Stato, Sezione V, Sentenza 30 aprile 2018, n. 2599.

“Tusp”

la definizione dell'attività prevalente ex art. 16 nelle Società capogruppo “in house”



del Dott. Roberto Camporesi - *Dottore Commercialista, Revisore legale, Esperto in società a partecipazione pubblica*

Viene esaminata in questa sede la questione attinente il rilievo che può avere il fatturato generato dalla Società controllata sulla definizione dell'attività prevalente della controllante – Società “in house”.

Si ricorda che la definizione e quantificazione dell'attività prevalente risulta essere una delle 3 condizioni con cui si perfeziona il modello “in house providing”.

Tale requisito, secondo la giurisprudenza, deve trattarsi di una tendenziale preponderanza, quantitativa e qualitativa¹, dell'attività del prestatore in house in favore dell'Amministrazione aggiudicatrice (una sorta di “soggetto dedicato” con vincolo di scopo pubblicistico). Le attività di un'impresa aggiudicataria da prendere in considerazione sono tutte quelle che quest'ultima realizza nell'ambito di un affidamento effettuato dall'Amministrazione aggiudicatrice, indipendentemente dal fatto che il destinatario sia la stessa Amministrazione aggiudicatrice o l'utente delle prestazioni.

Prima dell'emanazione delle Direttive appalti 2014, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, pronunciandosi sul requisito della attività prevalente, aveva indicato, quale elemento necessario per la sussistenza della relazione “in house”, che l'Ente controllato realizzasse “la parte più importante della propria attività con l'Ente o con gli Enti Locali che la controllano”².

Il requisito in esame era stato ulteriormente specificato dalla giurisprudenza sovranazionale, che aveva precisato sussistere il requisito solo se l'attività di detta impresa fosse principalmente destinata all'Ente in questione e ogni altra attività risultasse avere solo un carattere margina-

le. Tuttavia, la Corte di Giustizia non aveva mai definito numericamente la percentuale di fatturato necessaria per ritenere sussistente l'esercizio dell'attività prevalente, scegliendo di affidarsi a concetti giuridici indeterminati (e spesso contrastanti tra loro) quali “parte più importante”³, “sostanzialmente destinata in via esclusiva”, “solo se l'attività di detta impresa è principalmente destinata all'Ente in questione ed ogni altra attività risulta avere solo un carattere marginale”⁴.

Le Direttive appalti del 2014 (recepite a livello nazionale dal “Codice dei Contratti pubblici”) hanno superato i precedenti contrasti giurisprudenziali, stabilendo un preciso limite percentuale, affinché possa dirsi integrato il requisito dell'attività prevalente. Alla luce di ciò, come meglio precisato nel prosieguo, sembra potersi rilevare che la soluzione legislativa abbia superato l'orientamento giurisprudenziale maggioritario (nazionale e comunitario) che richiedeva in capo alla Società “in house” l'esercizio di un'attività “sostanzialmente destinata in via esclusiva”⁵ a favore dell'Amministrazione controllante.

La soluzione normativa prescelta infatti risulta incentrata sul profilo quantitativo, come si evince dall'art. 5 del “Codice dei Contratti pubblici”, che oggi prevede che più dell'80% dell'attività della persona giuridica controllata debba essere dedicata allo svolgimento dei compiti ottenuti a mezzo di affidamenti “in house”. Per determinare la predetta percentuale, il comma 7 dell'art. 5 in esame prescrive di prendere in considerazione il fatturato totale medio oppure una idonea misura alternativa basata sull'attività, quale i costi sostenuti dalla persona giuridica

¹ cfr. Corte Costituzionale, Sentenza 23 dicembre 2008, n. 439.

² Cfr. CGCE, Teckal, cit., par. 50

³ Cfr. Corte Giustizia CE, Teckal, cit.

⁴ Cfr. Corte Giustizia, Carbotermo, cit.

⁵ Cfr. Corte Giustizia, Carbotermo, cit.

o amministrazione aggiudicatrice o l'Ente aggiudicatore nei Settori dei servizi, delle forniture e dei lavori per i 3 anni precedenti l'aggiudicazione dell'appalto o della concessione.

Sotto il profilo qualitativo invece bisogna tenere in considerazione i limiti fissati dal "Tusp" (*"Testo unico in materia di Società a partecipazione pubblica"* – Dlgs. n. 175/16) - all'art. 16, comma 3-bis, che consente alle Società "in house" di destinare la produzione ulteriore rispetto al limite di fatturato dell'80% anche a finalità diverse da quelle affidate dall'Amministrazione controllante, purché ciò sia effettuato per conseguire economie di scala o altri recuperi di efficienza sul complesso dell'attività principale della Società.

In particolare, dopo il "Decreto Correttivo" portato dal Dlgs. n. 100/17 al "Tusp", l'art. 16 viene modificato come segue: al comma 3 viene disposto che "gli Statuti delle Società di cui al presente articolo devono prevedere che oltre l'80% del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento dei compiti a esse affidati dall'Ente pubblico o dagli Enti pubblici soci [...]", e al comma 3-bis viene disposto che "la produzione ulteriore rispetto al limite di fatturato di cui al comma 3, che può essere rivolta anche a finalità diverse, è consentita solo a condizione che la stessa permetta di conseguire economie di scala o altri recuperi di efficienza sul complesso dell'attività principale della Società".

La norma fa riferimento alla possibilità che altri servizi e/o attività sia svolte a favore di soggetti affidanti diversi dagli Enti committenti "in house".

La recentissima Sentenza della Corte di Giustizia UE, Sezione VIII 8 dicembre 2016, n. C-553/15 (caso Co.Ge.SA) specifica che non rientrano nell'attività prevalente svolta nei confronti dei soci committenti e quindi non rientra nell'80% le prestazioni svolte a favore di Enti territoriali non soci che quindi deve essere qualificata come attività a favore di terzi. Ne consegue che per la gestione dei servizi pubblici locali e/o strumentali rileva, ai fini dell'attività prevalente, l'affidamento assegnato solo da Enti soci.

Inoltre, va tenuto presente che, per quanto riguarda l'erogazione di pubblici servizi ricevuti in affidamento "in house", la Sentenza Carbotermo dell'11 maggio 2006, in causa C-340/04 ha precisato che la circostanza che tale Settore si caratterizza per il fatto che le relative prestazioni sono rivolte, diversamente da quanto accade in presenza di un contratto di appalto, a favore dell'utenza, non costituisce un ostacolo alla riconduzione dell'attività all'autorità pubblica. Gli stessi Giudici europei hanno sul punto sottolineato che non rileva stabilire se il destinatario dell'attività posta in essere dal gestore del Servizio sia la stessa Amministrazione o l'utente delle prestazioni. Si deve infatti

"tener conto di tutte le attività realizzate" da tale gestore sulla base di un affidamento effettuato dall'Amministrazione, "indipendentemente da chi remunera tale attività", potendo trattarsi della medesima Amministrazione o degli utenti delle prestazioni erogate (cfr. citata Sentenza Carbotermo 11 maggio 2006).

Si espongono di seguito alcune linee interpretative che nella prassi si stanno riscontrando per quanto attiene al caso di taluni "servizi pubblici locali".

Pare assodato che le attività di erogazione di pubblici servizi quali "Igiene ambientale" e "Ciclo idrico integrato" siano riconducibili a tali servizi pubblici - a prescindere da chi li remunera (se la Pubblica Amministrazione o che ne usufruisce) - cosicché debbano rientrare nell'80% ed oltre del fatturato se svolti a favore dei cittadini utenti riconducibili alla dimensione amministrativa del territorio del Comune affidante.

"Ciclo idrico integrato": per inciso, si osserva che la nozione di "Ciclo idrico integrato" si rileva la prima volta in Italia nella cosiddetta "Legge Galli" (Legge n. 36/94), recante "Disposizioni in materia di risorse idriche", in cui viene descritto all'art. 4 come "costituito dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue"; tale Servizio va gestito all'interno di Ambiti territoriali ottimali. Nel 2006, il Dlgs. n. 152/06, recante "Norme in materia ambientale", abroga la "Legge Galli" e ridefinisce il "Servizio pubblico integrato" come "costituito dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue, e deve essere gestito secondo principi di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto delle norme nazionali e comunitarie".

Il gestore di tale Servizio deve quindi curare la gestione, nel proprio territorio di competenza, di:

- acquedotto: captazione, adduzione e distribuzione delle risorse idriche per utenze domestiche;
- utenze pubbliche (ospedali, caserme, scuole, stazioni ecc);
- utenze commerciali (negozi, alberghi, ristoranti, uffici ecc);
- utenze agricole;
- utenze industriali (quando queste non utilizzino impianti dedicati);
- fognatura: raccolta e convogliamento delle acque reflue nella pubblica fognatura;
- depurazione: trattamento mediante impianti di depurazione delle acque reflue scaricate nella pubblica fognatura.

"Gestione rifiuti": al pari, l'art. 182 del Dlgs. n. 152/06,

stabilisce che la “Gestione dei rifiuti” comprende la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento e, ai sensi dell’art. 178, la gestione dei rifiuti costituisce un’attività di pubblico interesse. Inoltre, ai sensi dell’art. 4, comma 2, lett. a), del “Tusp”, anche la realizzazione e gestione di reti, impianti e dotazioni patrimoniali finalizzate alla gestione dei servizi di interessi generali viene attratta alla stessa nozione.

Sul punto – in materia di rifiuti – interviene una recente Sentenza del Consiglio di Stato, Sezione V, 30 aprile 2018, n. 2599, che fra l’altro specifica in materia di definizione dell’attività prevalente nel citato “in house”.

I Giudici di Palazzo Spada, in ordine al limite minimo di fatturato indispensabile per configurare il così chiamato “in house providing”, ai sensi dell’art. 5, comma 1, lett. b), del nuovo “Codice dei Contratti pubblici”, hanno ritenuto che il fatturato computabile nell’attività prevalente può essere rappresentato solo da quello che l’impresa in questione realizza in virtù delle decisioni di affidamento adottate dall’Ente Locale controllante, nell’ambito del quale va comunque compreso quello ottenuto con gli utenti in attuazione di tali decisioni. A questo specifico riguardo, le attività rientranti nel cosiddetto “in house providing” sono tutte quelle che quest’ultima realizza nell’ambito di un affidamento effettuato dall’Amministrazione aggiudicatrice, indipendentemente dal fatto che il destinatario sia la stessa Amministrazione aggiudicatrice o l’utente delle prestazioni. Non assume per contro rilevanza accertare chi remunera le prestazioni dell’impresa in questione, potendo trattarsi, sia dell’Ente controllante, sia di terzi utenti di prestazioni fornite in forza di concessioni o di altri rapporti giuridici instaurati dal suddetto Ente.

Nell’ipotesi di “in house” pluripartecipato, la condizione relativa alla parte più importante della propria attività può ricorrere qualora l’impresa in questione svolga la parte più importante della propria attività non necessariamente con questo o quell’Ente Locale ma con tali Enti complessivamente considerati.

Nel caso di specie, vanno considerati i proventi derivanti dalla gestione della discarica.

Si tratta infatti di un’attività che si colloca nella gestione del “Ciclo dei rifiuti” statutariamente devoluta alla Società e che viene svolta attraverso un cespite patrimoniale che prima della costituzione di quest’ultima era appartenuto al dante causa Consorzio comprensoriale per lo smaltimento rifiuti, costituito l’11 novembre 1994. Rispetto a tale

attività non vi è quindi alcuna acquisizione di nuovi mercati da parte della Società “in house”, e il conseguente svolgimento di attività di impresa privata in parallelo con quella prestata a favore degli Enti pubblici partecipanti. Si tratta per contro di una modalità di organizzazione e gestione del Servizio affidato alla Società “in house” dagli Enti pubblici partecipanti. La gestione di tale discarica e degli impianti ivi esistenti non dà pertanto luogo ad un’attività di impresa svolta in concorrenza con privati, ma rientra nella missione di interesse pubblico affidata all’odierna controinteressata dai Comuni partecipanti al suo capitale. “Deve conseguentemente concludersi sul punto nel senso circa la non sussistenza di elementi per confutare la ricostruzione operata nella Relazione ex art. 34, comma 20, Dl. n. 179/12, sulla base della quale il Comune ha disposto l’affidamento contestato, in cui si quantifica nell’81,87% del totale il fatturato prodotto da attività prestate nei confronti degli Enti Locali soci (valore ottenuto scomputando i ricavi derivanti dal conferimento in discarica di rifiuti provenienti da Comuni non soci)”.

I fatturati delle Società partecipate sono irrilevanti

Non può non osservarsi che l’art. 5, comma 1, lett. b), del “Codice dei Contratti pubblici” testualmente dispone che “oltre l’80% dell’attività della a persona giuridica controllata è effettuata nello svolgimento dei servizi ad essa affidati dall’Amministrazione aggiudicatrice controllante (...)”.

Se ci si ferma al dato letterale non vi sarebbe alcun obbligo di considerare i fatturati della Società controllate/partecipate. La norma non lo prevede. In verità, dovrebbero trovare di interesse invece le relazioni economiche che intercorrono fra la controllante e la controllata e se queste incidono sul fatturato della controllante medesima.

Addentrandoci in valutazioni più attinenti alla tutela dei mercati ovvero della concorrenza occorre infatti rammentare che la ragione per cui la normativa richiede che la Società affidataria “in house” si dedichi per più dell’80% all’espletamento dei compiti assegnati è quella di evitare che la competizione di mercato venga distorta dalla presenza di operatori in grado di avvantaggiarsi rispetto ad altri in virtù della forza economica acquisita grazie ai predetti affidamenti diretti. In altri termini, ciò che si intende evitare è che la Società “in house” finisca per collocarsi sul mercato in maniera significativa ed in una posizione più competitiva rispetto a quella dei suoi concorrenti privati, proprio grazie ai benefici economici che percepisce dai contratti affidati direttamente dall’Ente controllante⁶.

⁶ Le predette considerazioni non era sostenibili in vigenza dell’art. 13 del c.d. “Decreto Bersani” che impediva alle Società strumentali - che godevano di diritti esclusivi per l’affidamento diretto ricevuto da P.A. - di costituire Società a valle che operassero nel libero mercato. Tali limitazioni non operavano per le Società che svolgevano servizi pubblici locali come la Società in questione. Va da sé che con l’entrata in vigore del “Tusp” l’art. 13 del “Decreto Bersani” è stato abrogato.

Inoltre, va considerato che prima dell'emanazione dell'art. 6, comma 1, del "Tusp", la costituzione di Società che svolgevano attività a libero mercato, separate da quelle che svolgevano attività con diritti di privativa, era la regola imposta dall'art. 2, comma 2-bis, della Legge n. 287/90 ("Legge Antitrust"). In quel senso la c.d. "separazione societaria" era il metodo di *unbundling* preferito dal Legislatore, al fine di rendere "trasparenti" le relazioni finanziarie fra Società che operano con regimi concorrenziali differenti, di modo che emergessero immediatamente i c.d. "sussidi incrociati"⁷.

Volendo applicare quindi la *ratio* delle norme a tutela della concorrenza sopra riportate, occorre verificare che la Capogruppo non abbia sovvenzionato - attribuendo diritti esclusivi o erogando risorse finanziarie - alla controllata, perché se ciò avvenisse allora si determinerebbe la violazione della disciplina degli aiuti di stato e quindi la Società avrebbe indebitamente alterato la concorrenza.

Ora più elementi inducono invero a ritenere che per tale verifica, in via principale, occorra far riferimento esclusivamente al fatturato di attività della Società "in house" - che detiene la partecipazione e quindi al valore della produzione.

In primo luogo, l'art. 12 della Direttiva 2014/24/UE, il quale prescrive, ai fini della determinazione della percentuale dell'attività prevalente, di tenere conto del fatturato totale o di una misura alternativa idonea, sempre basata sull'at-

tività. E così l'art. 5, comma 7, del Dlgs. n. 50/16, che riprende la Direttiva: "per determinare la percentuale delle attività di cui al comincio 1, lett. b), e al comma 6, lett. c), si prende in considerazione il fatturato totale medio, o una idonea misura alternativa basata sull'attività, quale i costi sostenuti dalla persona giuridica o amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore nei settori dei servizi, delle forniture e dei lavori per i tre anni precedenti l'aggiudicazione dell'appalto o della concessione". La disposizione fa riferimento al fatturato totale medio basato sull'attività, quindi nel suo significato proprio, come primo parametro e poi, come "secondo" parametro, sempre basato sulla attività, ai costi sostenuti.

Alle stesse conclusioni si deve giungere analizzando la Sentenza Co.Ge.Sa. 8 dicembre 2016 (e specificatamente il punto 32), già più sopra richiamata, con la quale la Corte di Giustizia Ue ha ribadito che, ai fini della verifica dell'attività prevalente, è necessario considerare il fatturato dell'affidatario "in house". Anche in questo caso si fa espresso riferimento al fatturato dell'affidatario "in house" che non può che essere quello che deriva alla Società "in house" dalla propria attività caratteristica (e quindi la voce A, dell'art. 2425 Cc.).

La sopra richiamata Sentenza della Corte di Giustizia 8 dicembre 2016 ("Causa C'553/1") e la conseguente Decisione del Consiglio di Stato n. 4030/17,⁸ laddove parlano di "attività svolta nei confronti di terzi", siano essi soggetti

⁷ *Idem* Nota 6.

⁸ Consiglio di Stato 4030/2017: *Massima* in www.Publicities.it: "nell'ambito dell'applicazione della giurisprudenza della Corte [di Giustizia UE] in materia di affidamenti diretti degli appalti pubblici detti «in house», al fine di stabilire se l'ente affidatario svolga l'attività prevalente per l'amministrazione aggiudicatrice, segnatamente per gli enti territoriali che siano suoi soci e che lo controllino, non si deve ricomprendere in tale attività quella imposta a detto ente da un'amministrazione pubblica, non sua socia, a favore di enti territoriali a loro volta non soci di detto ente e che non esercitino su di esso alcun controllo. Tale ultima attività deve essere considerata come un'attività svolta a favore di terzi. Al fine di stabilire se l'ente affidatario svolga l'attività prevalente per gli enti territoriali che siano suoi soci e che esercitino su di esso, congiuntamente, un controllo analogo a quello esercitato sui loro stessi servizi, occorre tener conto di tutte le circostanze del caso di specie, tra le quali, all'occorrenza, l'attività che il medesimo ente affidatario abbia svolto per detti enti territoriali prima che divenisse effettivo tale controllo congiunto. Alla luce dell'interpretazione della Corte di giustizia, è illegittimo, per carenza dei requisiti a tal fine previsti dall'ordinamento UE, l'affidamento diretto disposto in favore di una Società in house, le cui attività svolte in favore di enti non soci non presentano affatto un carattere di marginalità, rappresentando il cinquanta per cento circa dell'attività sociale intesa in termini di fatturato. Può discutersi se il Comune affidante potesse esercitare nei confronti della Società un controllo analogo a quello esercitato nei confronti delle proprie articolazioni interne (nella forma del c.d. 'controllo analogo congiunto'). Risulta tuttavia dirimente ai fini del decidere l'acclamata carenza in capo alla Società del c.d. 'secondo requisito Teckal', sulla base di quanto chiarito dalla Corte di giustizia con il primo dei principi di diritto enunciati con la Sentenza dell'8 dicembre 2016 in causa C-553/15. Infatti la Corte ha chiarito che la quota di attività svolta dalla Società nei confronti di enti non soci (invero del tutto rilevante) non potesse essere in alcun modo computata ai fini del conseguimento del requisito dell'attività prevalente, a nulla rilevando il fatto che la prestazione di tali attività fosse stata imposta da un atto regionale a valenza pubblicistica e dal contenuto cogente per la Società in parola. Conseguentemente, si deve ritenere che la Società in parola fosse in concreto priva di uno dei presupposti indefettibili perché potesse essere legittimamente disposto un affidamento in regime di delegazione interorganica (c.d. 'in house'). Non può essere condivisa la tesi per cui, ai fini del requisito dell'attività prevalente, le attività svolte in favore di Enti non soci non potrebbero essere computate come attività svolte in favore di enti controllanti, ma - comunque - le stesse attività andrebbero di fatto 'scorporate' da quelle rilevanti ai fini dell'affidamento diretto, essendo comunque sottratte dal regime di libera concorrenza. La nozione di 'attività' richiamata dalla Sentenza 'Teckal' del 1999 e dalle numerose successive che si sono poste su quel solco è da intendersi in senso - per così dire - 'naturalistico', perché idonea a ricomprendere tutte le prestazioni svolte nell'esercizio della propria attività, senza lasciar spazio a letture (come quella qui proposta dal Comune) potenzialmente idonee ad ampliare l'area dell'eccezione al principio dell'aggiudicazione all'esito di procedure ad evidenza pubblica. Come da ultimo sancito dalla Corte di Giustizia con la richiamata Sentenza in Causa C-553/15, affinché possa dirsi concretato il requisito dell'attività prevalente "è indispensabile che l'attività dell'Ente affidatario sia rivolta principalmente all'Ente o agli Enti che lo controllano, mentre ogni altra attività può avere solo carattere marginale".

pubblici ovvero privati, si riferiscono ad attività svolte direttamente e non per il tramite di altre Società partecipate ed i cui ricavi entrano a far parte del fatturato complessivo dell'affidatario "in house". In questo senso potrebbe anche militare la considerazione che il "Tusp", quando ha voluto fare riferimento al consolidato – la tecnica attraverso la quale riprendere in capo alla controllante i valori economici e patrimoniali delle controllate) lo ha detto espressamente solo in 2 soli casi: nel caso delle "holding" con oggetto esclusivo (le c.d. "holding" pure), vale a dire quelle che non hanno una attività propria ma detengono unicamente partecipazioni e nel caso dell'art. 21, laddove indicano la perdita del bilancio consolidato – per le Società che lo redigono – al fine di determinare il valore da imputare a riserva nel bilancio dell'Ente socio. Negli altri casi come quelli esaminati in questa sede - vale a dire Società che non sono "holding" e che operano nell'ambito di servizi pubblici - non si fa mai menzione di alcun altro adempimento riferito a grandezze economiche desumibili dal bilancio consolidato.

Non pare dunque che le conclusioni cui giunge la Sentenza della Corte di Giustizia sopracitata non sia conferente al caso di specie, atteso che la Società cui si riferisce (Co. Ge.Sa.) non ha partecipazioni e svolge direttamente la propria attività caratteristica a favore di Enti pubblici soci e non soci, statuendo il principio secondo cui l'attività svolta a favore di Enti pubblici non soci deve essere considerata come attività svolta a favore di terzi. Con ciò respingendo la tesi secondo cui le attività svolte a favore degli Enti pubblici non soci, "pur non potendo essere computate come attività svolte in favore di Enti controllanti, andrebbero di fatto scorporate da quelle rilevanti ai fini dell'affidamento diretto, essendo comunque sottratte dal regime di libera concorrenza" in quanto affidate sulla base di un atto avente valenza pubblicistica proveniente da una Amministrazione non socia.

Conclude la Corte che, per valutare il requisito dell'attività prevalente bisogna considerare il fatturato complessivo della Co.Ge.Sa comprensivo anche dell'attività svolta a favore dei pubblici non soci. Si deve quindi concludere che quando la Sentenza fa riferimento al "fatturato complessivo" si riferisce appunto ai proventi derivanti dall'attività caratteristica propri di Co.Ge.Sa (art. 2425 del Cc., lett. a)).

Non pare dunque che le conclusioni della predetta Sentenza siano applicabili al caso della Società che possiede una partecipazione e che ha un proprio fatturato. Infatti, quando la Sentenza fa riferimento al "fatturato complessivo" si riferisce appunto ai proventi derivanti dall'attività caratteristica propri di Co.ge.sa ex art. 2425 del C.c., lett.

A), e quando si parla di "attività svolta nei confronti di terzi", siano essi soggetti pubblici ovvero privati, si riferisce ad attività svolte direttamente e non per il tramite di altre Società partecipate ed i cui ricavi entrano a far parte del fatturato complessivo dell'affidatario "in house". Sul punto si può richiamare anche una recente statuizione della Corte dei conti, Sezione controllo per l'Emilia Romagna, Deliberazione n. 54 del 28 marzo 2017, in cui si è affermato che "il termine 'fatturato' utilizzato dal Legislatore nell'art. 20 (comma 2 lett. d, del Dlgs. n. 175/16), deve essere inteso quale ammontare complessivo dei ricavi da vendite e da prestazioni di servizio realizzati nell'esercizio, integrati degli altri ricavi e proventi conseguiti e al netto delle relative rettifiche. In sostanza, si tratta, della grandezza risultante dai dati considerati nell'art. 2425, lett. A.), un. 1 e 5 del C.c. che, in contrapposizione ai costi dell'attività tipica (costi di produzione, spese commerciali, amministrative e generali,), consente di determinare il risultato della 'gestione caratteristica' dell'impresa". Pertanto, in base a tale interpretazione sistematica, il termine "fatturato" rilevante ai fini del calcolo dell'attività prevalente coincide con l'ammontare dei ricavi della gestione caratteristica conseguiti nell'esercizio.

Eventuale rilevanza degli utili (dividendi) della partecipata

In particolare, sul requisito dell'attività prevalente, si è sostenuto che il divieto di acquisizione della "vocazione commerciale" voleva significare l'impossibilità di apertura della Società "in house" a capitali privati che renda precario il controllo dell'Ente pubblico (aspetto poi in parte superato dalle Direttive comunitarie)

Il "Testo unico sulle partecipate" ha poi chiarito che, per qualificarsi "in house", oltre l'80% del fatturato della Società deve derivare dallo svolgimento di attività affidate dagli Enti Locali soci, fermo restando che, ai sensi dell'art. 16, comma 3-bis, "una produzione ulteriore rispetto al suddetto limite di fatturato è consentita solo a condizione che la stessa permetta di conseguire economie di scala o altri recuperi di efficienza".

Si evince pertanto ed in primo luogo la possibilità da parte della Società di destinare parte della propria attività a soggetti diversi rispetto all'Ente pubblico socio, ammettendo l'opportunità che la stessa venga gestita in un'ottica efficientistica, tipica di qualsiasi attività imprenditoriale volta al perseguimento di fine di lucro. In altre parole, l'attuale assetto normativo ammette che la Società "in house" possa svolgere un'attività ulteriore da quella oggetto dell'affidamento, laddove marginale e funzionale rispetto all'attività principale, in modo tale da garantire alla affidataria la possibilità di meglio gestire l'attività principale, di assorbi-

re le spese ovvero di renderla più efficiente.

In questa ottica devono essere concepite le partecipazioni societarie di capitali per mezzo delle quali la Capogruppo incrementa il proprio "know how" ed acquisisce finanza utile per lo svolgimento della propria attività diretta, con la attribuzione dei dividendi derivanti dalle partecipazioni, sempre che tali attività svolte dalle Società di secondo li-

vello ricadano nell'ambito del proprio oggetto sociale.

Fermo quanto esposto al paragrafo precedente, si ritiene che vadano valutati, nel fatturato complessivo della "Società in house", la voce C15 dell'art. 2345 Cc. (proventi ed oneri finanziari) e quindi i dividendi derivanti dalle partecipazioni e distribuiti dalle Società del Gruppo.

Società "in house" il regime speciale di "prorogatio" per la cessazione degli Amministratori



del Dott. Roberto Camporesi - *Dottore Commercialista, Revisore legale, Esperto in società a partecipazione pubblica*

1. La disciplina speciale della "prorogatio"

Nel Dl. 16 maggio 1994, n. 293, convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 1994, n. 444, recante la "Disciplina della proroga degli Organi amministrativi", è dettata una particolare disciplina in ordine a scadenza, "prorogatio" e ricostituzione degli "Organi di amministrazione attiva, consultiva e di controllo dello Stato e degli Enti pubblici, nonché delle persone giuridiche a prevalente partecipazione pubblica, quando alla nomina dei componenti di tali Organi concorrono lo Stato o gli Enti pubblici".

Alla stessa fa oggi espresso riferimento anche il "Tusp" (Dlgs. n. 175/16), che all'art. 11, comma 15, stabilisce che "agli Organi di amministrazione e controllo delle Società 'in house' si applica il Dl. n. 293/94, convertito con modificazioni dalla Legge n. 444/94".

La disciplina speciale della "prorogatio" prevede in prima battuta che "gli Organi amministrativi svolgono le funzioni loro attribuite sino alla scadenza del termine di durata per ciascuno di essi previsto ed entro tale termine debbono essere ricostituiti" (art. 2): il senso è che detti Organi cessano necessariamente alla scadenza originaria, dovendo pertanto essere tempestivamente ricostituiti. A tale previsione, apparentemente "innocua", si connette la conseguenziale prescrizione secondo cui "gli Organi amministrativi non ricostituiti nel termine di cui all'art. 2 sono prorogati per non più di 45 giorni, decorrenti dal giorno della scadenza del termine medesimo" (art. 3, comma 1).

Stando dunque alla disciplina speciale gli Organi amministrativi, se non rinnovati entro il termine di scadenza, possono operare in regime di "prorogatio", ma per non più di 45 giorni. Il che, applicato alle Società, già comporterebbe una deroga al regime di diritto comune, atteso che, a termini dell'art. 2385, comma 2, Cc., "la cessazione degli Amministratori per scadenza del termine ha effetti dal momento in cui il Consiglio di Amministrazione è stato ricostituito", sicché il regime di prorogatio, nel diritto societario comune, non ha un termine ultimo di efficacia, ma cessa esclusivamente con la effettiva ricostituzione del Consiglio di amministrazione.

2. L'ambito di applicazione della norma prima del "Tusp"

L'ambito di applicazione della norma è descritto dallo stesso art. 1 con riferimento agli "Organi di amministrazione attiva, consultiva e di controllo dello Stato e degli Enti pubblici, nonché delle persone giuridiche a prevalente partecipazione pubblica, quando alla nomina dei componenti di tali Organi concorrono lo Stato o gli Enti pubblici".

Come si è anticipato, il riferimento generico alle "persone giuridiche" a prevalente partecipazione pubblica aveva suscitato il dubbio se vi rientrassero o meno anche le Società. Il dettato letterale, per vero, era tale da rendere ardua una risposta negativa: si parlava e si parla invero di persone giuridiche, senza distinzione se pubbliche o pri-

vate; ed inoltre, appariva significativo il fatto che si faceva e si faccia riferimento alla *"partecipazione"*, che in effetti dà l'idea della partecipazione al capitale tipica delle persone giuridiche societarie. Appariva plausibile allora una lettura favorevole all'estensione dei precetti in questione anche alle Società, pur accompagnata dalla necessità di trovare soluzioni ermeneutiche che consentissero di evitare un contrasto frontale della norma speciale col sistema generale del diritto societario e con i principi cogenti del diritto comunitario.

3. L'ambito di applicazione della norma alla luce dell'art. 11, comma 15, del "Tusp"

Come anticipato, l'art. 11, comma 15, del "Tusp" dice oggi che *"agli Organi di amministrazione e controllo delle Società 'in house' si applica il Dl. n. 293/94, convertito con modificazioni dalla Legge n. 444/94"*.

In una versione precedente rispetto a quella definitivamente approvata, la stessa previsione era genericamente riferita a tutte le Società a controllo pubblico. Nella versione definitiva, invece, il riferimento è circoscritto alle sole Società *"in house"*, ovvero a quelle definite dall'art. 2, lett. o), "Tusp", come *"le Società sulle quali un'Amministrazione esercita il 'controllo analogo' o più Amministrazioni esercitano il 'controllo analogo congiunto', nelle quali la partecipazione di capitali privati avviene nelle forme di cui all'art. 16, comma 1, e che soddisfano il requisito dell'attività prevalente di cui all'art. 16, comma 3"* e poi disciplinate in modo articolato nell'art. 16 dello stesso "Tusp".

La ricaduta della norma del Tusp rispetto alla questione dell'applicabilità della disciplina del '94 anche alle Società è suscettibile di diverse possibili letture.

Unico punto fermo è che la questione è dunque testualmente risolta per le Società *"in house"*. Quanto alle altre Società, diverse sono le possibili opzioni ricostruttive.

Secondo una prima ipotesi, l'art. 11, comma 15, del "Tusp" costituirebbe una sorta di interpretazione autentica per la quale l'applicazione della disciplina in questione alle Società sarebbe esclusa, con l'unica eccezione delle Società *"in house"* o, se si preferisce, costituirebbe norma innovativa che, sul presupposto della ritenuta inapplicabilità del vecchio testo alle Società, ne prevede oggi un'esplicita estensione, marcandone nel contempo i confini perimetrali alle sole Società *"in house"*, da un lato, ma con estensione, dall'altro, a tutti i relativi *"Organi di amministrazione e controllo"*.

Una seconda ipotesi sarebbe invece nel senso che funzione della norma sia quella di chiarire che, nonostante le peculiarità che connotano le Società *"in house"* e la specialità della disciplina ad esse applicabile, le stesse sarebbero comunque sottoposte alle previsioni di cui alla legge del '94. In altri termini, obiettivo del precetto, in tale prospettiva, sarebbe quello di evitare ogni possibile dubbio sull'applicabilità della disciplina, già per ipotesi estesa a tutte le Società a prevalente partecipazione pubblica, anche a quella peculiare tipologia costituita dalle Società *"in house"*.

In favore di tale seconda soluzione invero si potrebbe rilevare che il dettato letterale è formulato in un modo tale per cui il Legislatore si è limitato a dichiarare applicabile la disciplina del '94 alle Società *"in house"*, ma nulla ha detto, né in termini positivi né negativi, con riferimento alle altre Società a prevalente partecipazione pubblica, sicché la questione dell'applicabilità a queste ultime rimarrebbe impregiudicata e andrebbe affrontata e risolta per via interpretativa.

In favore della prima ipotesi invece potrebbe militare il rilievo, per vero assai incisivo, per cui, ove alla disciplina medesima fossero soggette in generale tutte le Società a prevalente partecipazione pubblica, non avrebbe avuto (e non avrebbe) senso l'applicazione alle Società *"in house"*, che sarebbero solo una *species* del *genus* già compreso nel perimetro del precetto.

In questa prospettiva, sarebbe ragionevole immaginare che, consapevole delle perplessità che, come detto, la dottrina aveva manifestato avverso la possibilità di applicazione della disciplina del '94 alle Società, il Legislatore abbia voluto sottoporre alla stessa le sole Società *"in house"*, ritenendo che le perplessità in questione fossero in tal caso superabili proprio in ragione della peculiarità dello statuto normativo delle Società *"in house"*, per molti profili di diritto speciale e fortemente derogatorio rispetto al paradigma del diritto comune societario.

La (soggezione alla) disciplina limitativa della *"prorogatio"* sarebbe così divenuta ulteriore frammento di uno statuto normativo complessivamente connotato da forte specialità. Proprio di recente era stato sostenuto in dottrina che l'estensione della disciplina speciale alle Società a partecipazione pubblica, ancorché prevalente, meritasse di essere superata proprio attraverso la riforma qui in esame¹, sul rilievo che:

¹ P. Pettiti, "Nomina, revoca e prorogatio degli Amministratori pubblici" in AA.VV. "Le imprese Pubbliche a volte ritornano" a cura di C. Brescia Morra, G. Meo, A. Nuzzo, *Analisi giuridica dell'economia* pag 464 ss.

- (1) principi come quelli dell'imparzialità e del buon andamento di cui all'art. 97 della Costituzione, non rilevano nell'ambito societario;
- (2) che per le Società esisteva ed esiste una proroga legale regolata dall'art. 2385 Cc., che obbliga gli Amministratori alla gestione sino alla loro sostituzione rendendo inefficace la scadenza del mandato, sicché, in questa ottica, il concetto della "*prassi costituzionalmente illegittima*" della *prorogatio sine die* sarebbe fuori luogo;
- (3) che nei lavori preparatori del DI. n. 293/94 sarebbe emerso che l'intenzione era quella di avere riguardo alla organizzazione amministrativa in senso proprio;
- (4) che lo stesso linguaggio legislativo dà conto di una realtà diversa da quella societaria;
- (5) che la previsione di nullità degli atti compiuti dopo la scadenza del termine si pone in evidente contrasto con la disciplina societaria della Spa, che vuole, anche in ossequio alla disciplina comunitaria, la salvezza degli atti a tutela dei terzi e l'inopponibilità dei vizi di nomina, con conseguenti profili di incompatibilità con l'ordinamento comunitario;
- (6) che è contraddittorio il fatto che il Legislatore, da una parte, abbia dovuto attenuare le deroghe al diritto comune portate dall'art. 2449 del Cc., sulla scorta delle spinte comunitarie, e dall'altra introduca o conservi un regime eccezionale così dirompente e che finisce per differenziare ingiustificatamente le posizioni degli Amministratori e stabilire conseguenze non in linea con il diritto comunitario. La proposta [Pettiti, 469 ss.] era quindi proprio nel senso di circoscrivere la disciplina in questione alle sole Società "*in house*", sul rilievo che di queste ultime starebbe sempre più emergendo la qualificazione come Uffici interni o succursali delle Amministrazioni socie, con configurazione quindi sostanzialmente pubblicistica: una qualificazione che, per quanto discutibile, è stata in effetti accolta con l'art. 16 del "*Tusp*"².

4. Prime conclusioni

Dalla disamina esposta emerge dunque che la disciplina speciale della "*prorogatio*" degli Amministratori prevista dal DI. n. 293/94 si applica alle Società "*in house*" dopo l'entrata in vigore del "*Tusp*" – avvenuta nel 23 settembre 2017 – in forza di quanto dispone l'art. 11, comma 15, del medesimo compendio normativo.

Se ne deve dedurre che anche antecedentemente all'entrata in vigore del "*Tusp*" trova conferma l'estensione della disciplina speciale della "*prorogatio*" alle Società "*in house*" e ciò per ragione di interpretazione sistematica sulla natura delle Società "*in house*", in quanto di fatto equiparabili a forme di delegazione interorganica dell'ente affidante "*in house*".

Diverso ragionamento interpretativo va fatto per le Società che non sono qualificabili come "*in house*", per le quali sicuramente non si applica il regime della "*prorogatio*" dopo l'entrata in vigore del "*Tusp*" e che secondo la dottrina sopracitata ciò determina la conferma della interpretazione estensiva in base alla quale tale inapplicabilità si deve estendere anche antecedentemente all'entrata in vigore del "*Tusp*".

5. Gli effetti degli atti degli Amministratori in "*prorogatio*" nelle Società che non sono "*in house*"

Gli Amministratori della Società che non sono "*in house*" sono scaduti per scadenza naturale del termine e non sono mai stati confermati o sostituiti dall'Assemblea dei soci.

Stante le considerazioni di cui sopra, nella Società "*in house*" ad essi si applica il regime giuridico della "*prorogatio*" prevista dal Codice civile ex art. 2385, comma 2. Durante il regime di "*prorogatio*" gli Amministratori conservano tutti i poteri di gestione e di rappresentanza (Sentenza Corte di Cassazione n. 3652/1997); deve pertanto escludersi che i compiti di gestione di detti Amministratori siano circoscritti, in tale periodo, agli atti di ordinaria amministrazione.

² Per una disamina completa del tema della "*prorogatio*" alla luce del *Tusp* si veda V. Donativi "Le Società a partecipazione pubblica" Wolkers Kluwer Italia srl Vicenza 2016, dal quale sono state tratte le considerazioni qui riportate

LA GIURISPRUDENZA

Presentazione tardiva dei registri Iva non sono sanzionabili gli errori meramente formali



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

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 14933 dell'8 giugno 2018

Nella fattispecie in esame, l'Agenzia delle Entrate ha emesso, nei confronti di una Società, un atto di contestazione relativo all'anno 2005, con il quale ha irrogato la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 6, comma 1, del Dlgs. n. 471/97, per omessa registrazione di operazioni imponibili, nonché la sanzione pecuniaria di cui all'art. 9, del Dlgs. n. 471/97, per omessa tenuta della contabilità in quanto, al momento dell'accesso della Guardia di Finanza, non erano stati esibiti in forma cartacea i registri Iva.

Avverso il suddetto atto impositivo la Società contribuente ha proposto ricorso. Tale ricorso viene accolto poiché, nonostante il comportamento omissivo della Società contribuente, le violazioni contestate non potevano essere sanzionate, visto che non era stato impedito il controllo da parte dei verificatori e non si era verificato alcun danno per l'Erario.

Ed ancora, l'Agenzia delle Entrate propone appello, il quale viene rigettato e viene confermata la Sentenza impugnata. Così, l'Agenzia delle Entrate ricorre per Cassazione della Sentenza, ma il ricorso viene rigettato anche in questa sede.

In sostanza, quindi, la questione controversa da analizzare è se la previsione di cui all'art. 6, comma 5-bis, del Dlgs. n. 472/97, trovi applicazione nel caso, come quello in esame, in cui, nonostante l'accertata omessa presenta-

zione delle Dichiarazioni annuali e omessa istituzione dei registri delle fatture e degli acquisti, la contribuente abbia provveduto, anche se con ritardo, all'esibizione.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 6, comma 5-bis, del Dlgs. n. 472/97, non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'Imposta e sul versamento del Tributo. Pertanto, secondo la Suprema Corte, in tema di violazioni tributarie, l'art. 6, comma 5-bis, del Dlgs. n. 472/97, ha definito la nozione di "mera violazione formale" non punibile ai sensi dell'art. 10, comma 3, della Legge n. 212/00, stabilendo che essa sussiste allorché la violazione sia priva di incidenza sulla determinazione della base imponibile dell'Imposta e sul versamento del Tributo e sia inidonea ad arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. Tali requisiti peraltro devono ricorrere congiuntamente ai fini della non sanzionabilità delle violazioni meramente formali.

Nel caso di specie, facendo corretta applicazione della previsione in esame, è risultato, sia che le obbligazioni tributarie erano state regolarmente adempiute, sia che era avvenuta l'esibizione delle scritture contabili prescritte, ciò consentendo ai verificatori ogni più ampio controllo.

In conclusione, quindi, non è sanzionabile l'esibizione tardiva dei registri Iva quando il ritardo non incide sull'Imposta.

“Tia2” per la Cassazione è applicabile l’Iva



dell'Avv. Giovambattista Palumbo - *Dirigente del Gabinetto del Ministro dell'Economia e delle Finanze e Direttore dell'Osservatorio Politiche fiscali dell'Eurispes, è stato Capo Team Legale dell'Agenzia delle Entrate*

L'art. 238 del Dlgs. 3 aprile 2006, n. 152 ha soppresso la “*Tariffa integrata ambientale*”, c.d. “*Tia1*”, sostituendola con la “*Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani*”, poi denominata “*Tariffa integrata ambientale*”, c.d. “*Tia2*”. La nuova disciplina individua il fatto generatore dell’obbligo del pagamento nella produzione di rifiuti, legandolo alla effettiva fruizione del Servizio e commisurando l’entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti, e afferma in modo chiaro ed innovativo la natura di “*corrispettivo*” della Tariffa. La “*Tia2*” ha natura privatistica e non tributaria ed è pertanto soggetta ad Iva.

Premessa

La Corte di Cassazione, con l’Ordinanza 21 giugno 2018, n. 16332, ha chiarito una questione molto controversa, affermando la soggezione ad Iva della cosiddetta “*Tia2*” e ribaltando così il precedente orientamento formatosi in tema di “*Tia1*”.

La medesima Corte infatti, con la Sentenza n. 455 dell’11 gennaio 2018, richiamando la Sentenza, resa a Sezioni Unite, n. 5078 del 15 marzo 2016, in tema di assoggettabilità all’Iva della “*Tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*”, aveva affermato che detta Tariffa, istituita dall’art. 49 del Dlgs. n. 22/97, oggi abrogato, avendo natura tributaria, non era assoggettabile all’Iva, che mira a colpire la capacità contributiva insita nel pagamento del corrispettivo per l’acquisto di beni o servizi e non in quello di un’imposta, sia pure destinata a finanziare un Servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente. La Suprema Corte aveva anche affermato che, non essendo applicabile la norma che prevede l’imposizione dell’Iva sulle fatture emesse per il pagamento della “*Tariffa integrata ambientale*” (“*Tia1*”), in quanto in contrasto con il diritto comunitario, la fattispecie si qualificava come indebito oggettivo di diritto comune, non essendo in tal caso invocabile l’applicabilità dell’art. 14, comma 33, del Dl. n. 78/10, con cui era stato previsto che “*le disposizioni di cui al Dlgs. n. 152/06,*

art. 238, si interpretano nel senso che la natura della Tariffa ivi prevista non è tributaria”.

Tale conclusione trovava il suo fondamento negli elementi autoritativi che caratterizzavano la “*Tia1*”, costituiti dall’assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore ed utente, dalla totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico (essendo irrilevanti le varie forme di attribuzione a soggetti privati di servizi ed entrate pubbliche), nonché dall’assenza del rapporto sinallagmatico a base dell’assoggettamento ad Iva (ex artt. 3 e 4 del Dpr. n. 633/72).

Ora invece la Suprema Corte rileva che la “*Tia2*”, a differenza della “*Tia1*”, non ha natura tributaria ed è pertanto soggetta a Iva.

Il caso

Nel caso di specie, il Giudice di Pace di Venezia rigettava l’opposizione proposta dalla Società concessionaria avverso il Decreto ingiuntivo con il quale le era stato ingiunto il pagamento, in favore di un contribuente, a titolo di rimborso degli importi Iva, ritenuti indebitamente incassati su fatture relative alla “*Tariffa di igiene ambientale*” di cui all’art. 49 del Dlgs. n. 22/97 (c.d. “*Tia1*”) e, a partire dal giugno 2011, alla “*Tariffa integrata ambientale*”, di cui all’art. 238 del Dlgs. n. 152/06 (c.d. “*Tia2*”).

Avverso tale Sentenza proponeva appello la Concessionaria, deducendo tra l’altro l’assoggettabilità ad Iva, sia della “*Tia2*” che della “*Tia1*”.

Il Tribunale di Venezia riformava parzialmente la Sentenza di primo grado, limitatamente all’entità delle spese liquidate, confermando nel resto la decisione impugnata. In particolare, il Tribunale, sulla premessa che le 2 Tariffe, relative, rispettivamente, alla “*Tia1*” e alla “*Tia2*”, erano, ad avviso dei Giudici, lo stesso Tributo, e che quindi potevano essere trattate congiuntamente, affermava la natura tributaria della “*Tia*”, in quanto mera variante della Tarsu, e la conseguente non assoggettabilità ad Iva di tale Tariffa.

Avverso la suindicata Pronuncia la Concessionaria proponeva infine ricorso per Cassazione, censurando la Sentenza per avere erroneamente accomunato la Tariffa disciplinata dall'art. 238 del Dlgs. n. 162/06 (c.d. "Tia2") a quella disciplinata dall'art. 49 del Dlgs. n. 22/97 (c.d. "Tia1"), per averne escluso la natura corrispettiva e comunque per avere escluso il suo assoggettamento all'Iva. Con riferimento alle pregresse annualità in cui era stata applicata la "vecchia" Tariffa di cui all'art. 49 del Dlgs. n. 22/97 (c.d. "Tia1"), la Società non aveva del resto ritenuto di sollevare alcuna doglianza, prendendo atto del consolidato orientamento di legittimità, secondo il quale la "Tia1", avendo natura di tributo e non di corrispettivo, non poteva essere assoggettata ad Iva.

La decisione

Il ricorso, secondo la Suprema Corte, era fondato.

I Giudici di legittimità rilevano che la materia dello smaltimento dei rifiuti, come disciplinata dal Dlgs. n. 507/93 (c.d. "Tarsu"), ebbe a subire una rilevante modifica in forza dell'art. 49 del Dlgs. n. 22/97, successivamente modificato dall'art. 1, comma 28, della Legge n. 426/98, e dall'art. 33 della Legge n. 488/99 ("Legge Finanziaria 2000"), il quale stabilì l'obbligo dei Comuni di effettuare, in regime di privativa, la gestione dei rifiuti urbani ed assimilati e, in particolare, di istituire una "Tariffa" per la copertura integrale dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico, nelle zone del territorio comunale.

Tale Tariffa, usualmente denominata "Tariffa di igiene ambientale" ("Tia1"), era composta "da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio" (art. 49, comma 4, del Dlgs. n. 22/97).

Con Regolamento del Ministro dell'Ambiente e della tutela del Territorio venne dunque elaborato un metodo per definire le componenti dei costi e determinare la Tariffa di riferimento.

Diversamente dalla normativa sulla Tarsu, della cui natura pubblicistica non si era mai dubitato, l'art. 49 del "Decreto Ronchi" non qualificava espressamente il prelievo come Tributo o Tassa, pur mantenendo il riferimento testuale alla "Tariffa"; e stabiliva altresì che la "Tia" doveva sempre

coprire l'intero costo del "Servizio di gestione dei rifiuti".

Peraltro, la completa soppressione della Tarsu e la sua sostituzione con la "Tia1", inizialmente fissata a decorrere dal 1° gennaio 1999, venne via via differita dal Legislatore, che nel frattempo dettò un articolato regime transitorio.

Furono quindi subito manifestate, sia in dottrina che in giurisprudenza, diverse incertezze sulla esatta qualificazione giuridica della c.d. "Tia1", che per alcuni assumeva natura privatistica e per altri tributaria.

A seguito della Sentenza della Corte Costituzionale n. 238/09 (e dell'Ordinanza n. 64/2010, di analogo tenore), la quale affermava che la Tariffa in questione non costituiva una entrata patrimoniale di diritto privato ma una mera variante della Tarsu, di cui conservava la qualifica di "Tributo", come visto, si era comunque andato consolidando il principio secondo il quale la "Tia1" non era assoggettabile ad Iva, avendo appunto natura tributaria.

Ricorda poi però la Corte che l'art. 238 del Dlgs. n. 152/06 ha soppresso la Tariffa di cui all'art. 49 del Dlgs. n. 22/97 ("Tia1"), sostituendola con la diversa "Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani", che una disposizione successiva (l'art. 5, comma 2-*quater*, del DL n. 208/08, convertito con modificazione dalla Legge n. 13/09), denominò "Tariffa integrata ambientale" (c.d. "Tia2").

La (nuova) "Tariffa integrata", in particolare, è dovuta da "chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico, non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producano rifiuti urbani", e costituisce "il corrispettivo per lo svolgimento del 'Servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani' e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 del Dlgs. n. 36/03" (art. 238, comma 1, Dlgs. n. 152/06); e la stessa inoltre viene "commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri [...] che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali" (comma 2).

Tale dato normativo - rileva la Cassazione - si differenzia quindi in modo significativo da quello che caratterizzava la (soppressa, ancorché con proroghe e disciplina transitoria) "Tia1", in quanto, da una lato, individua il fatto generatore dell'obbligo del pagamento nella produzione di rifiuti, legandolo dunque alla effettiva fruizione del Servizio e commisurando l'entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti, e dall'altro, afferma in modo chiaro (ed

innovativo) la natura di *“corrispettivo”* della Tariffa.

Tale costruzione legislativa - che, per la prima volta, definisce espressamente in termini di *“corrispettivo”* il Servizio cui si riferisce - secondo la Corte depondeva dunque per la sua natura privatistica, con conseguente assoggettabilità all'Iva ai sensi dell'art. 3 del Dpr. n. 633/72. Né rilevava in contrario la circostanza che il pagamento della *“Tia2”* (come quello della *“Tia1”*) fosse obbligatorio per legge, atteso che il citato art. 3 del Dpr. n. 633/72 prevede che *“le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere”* costituiscono prestazioni di servizi (ai fini della assoggettabilità all'Iva, ex art. 1 del medesimo Decreto) *“quale ne sia la fonte”*.

La natura privatistica della *“Tia2”*, e dunque la sua portata innovativa rispetto alla precedente *“Tia1”*, già desumibile dal tenore della norma, era peraltro stata poi definitivamente confermata dall'art. 14, comma 33, del Dl. n. 78/10, convertito in Legge n. 122/10, il quale ha previsto che *“le disposizioni di cui al Dlgs. n. 152/06, art. 238, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria”*.

La Corte di Cassazione conclude dunque che l'art. 14, comma 33, del Dl. n. 78/10, ha confermato la natura non tributaria della *“Tia2”*, con una disposizione che è, inequivocabilmente, di interpretazione autentica dell'art. 238 del Dlgs. n. 152/06.

La questione si spostava quindi dal piano del diritto a quello del fatto: infatti, se il Comune ha in concreto attuato la *“Tariffa integrata ambientale”* con proprio Regola-

mento, esercitando la facoltà concessa dall'art. 5, comma 2-*quater*, del Dl. n. 208/08, come convertito nella Legge n. 13/09, si sarà in presenza di una *“Tia2”* e si applicherà la relativa disciplina (natura non tributaria della Tariffa e conseguente sua assoggettabilità ad Iva); diversamente, ossia se il Comune ha optato per mantenere la *“Tia1”* in precedenza applicata, alla stessa continuerà ad applicarsi la normativa di riferimento, ossia l'art. 49 del Dlgs. n. 22/97, secondo l'interpretazione della Corte Costituzionale e della consolidata giurisprudenza di legittimità (natura di Tributo e conseguente non assoggettabilità ad Iva).

Con specifico riferimento poi al caso in esame, risultava incontrovertibile che si trattasse di *“Tia2”* applicata dal Comune di Venezia negli anni 2011-2012, per avere tale Comune adottato con proprio Regolamento la Tariffa in questione, esercitando la facoltà concessagli dal citato art. 5, comma 2-*quater*, del Dl. n. 208/08.

Infine, segnaliamo per completezza che la Sentenza Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 17113/2017 si era espressa diversamente sempre con riferimento alla Città metropolitana di Venezia. In tale Sentenza si specifica espressamente che *“tuttavia, sia la ‘Tia1’ che la ‘Tia 2’ che la ‘Tari’ (anch’essa ha natura pubblica anche se riscossa dal gestore, per la natura autoritativa e pubblica del prelievo) sono tutte caratterizzate dai medesimi presupposti: a) mancanza di nesso diretto tra prestazione e corrispettivo; b) il compenso ricevuto dal prestatore dei servizi non è il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario”*, concludendo poi però che la *“Tia2”* ha natura privatistica... L'auspicio è che sull'intera questione si faccia prima o poi chiarezza.

COMUNICAZIONE AGLI ABBONATI

Gentili Abbonati, ricordiamo che le scadenze che riguardano i Revisori degli Enti Locali possono essere adesso consultate attraverso l'[Agenda del Revisore](#), il nuovo servizio messo a punto da Centro Studi Enti Locali Srl, Editore di questa Rivista, per aiutare i professionisti a orientarsi tra gli oltre 90 adempimenti che chiamano in causa ogni anno chi si dedica al delicato compito della revisione contabile.

L'**Agenda** è consultabile direttamente on-line, attraverso una semplice e immediata interfaccia. Inoltre, l'abbonamento al servizio comprende l'invio periodico di una newsletter che segnala e descrive la natura delle scadenze più imminenti.

L'**Agenda del Revisore** è integrabile con i principali calendari on-line (**Google calendar, Outlook ecc.**), e offre quindi la possibilità di aggiungere, con un semplice click, anche i promemoria legati all'incarico di revisione al proprio ordinario piano di lavoro, consultabile sia da desktop che da mobile.

Il servizio è già attivo per chi ha sottoscritto recentemente l'abbonamento a Revisorenews.

Per premiare la fedeltà dei propri clienti, Centro Studi Enti Locali ha deciso però di offrire gratuitamente l'accesso all'Agenda del Revisore (dal valore di 60€ + Iva), senza nessun costo aggiuntivo rispetto al prezzo dell'abbonamento annuale alla Rivista (105 € Iva inclusa), anche a coloro che si fossero abbonati in precedenza.

I lettori di Revisorenews che decideranno di rinnovare sin da ora il proprio abbonamento potranno dunque beneficiare dell'attivazione gratuita dell'Agenda del Revisore senza costi aggiuntivi.

I 12 mesi di abbonamento, acquistati attraverso al rinnovo, andranno naturalmente a sommarsi a quelli residui dalla data del rinnovo alla scadenza naturale dell'abbonamento in corso.

Per ulteriori informazioni, chiarimenti o assistenza, chiamare lo 0571 469222 o 0571 469230 o scrivere a segreteria@centrostudientilocali.it.

Si ricorda che è possibile beneficiare del servizio quesiti su materie amministrativo-contabili, giuridiche e fiscali offerto dal Centro Studi Enti Locali anche inoltrando i quesiti direttamente dal sito dell'**Istituto nazionale Revisori legali (I.N.R.L.)**, all'indirizzo: www.Revisori.it

ove vengono specificate anche le modalità per l'inoltro e le relative tariffe.

Si ricorda che gli iscritti all'Istituto, in regola con il pagamento della quota annua, possono beneficiare di uno **sconto del 25%** sul prezzo di ogni singolo quesito, a seguito di un'apposita convenzione stipulata con l'Inrl.



ISTITUTO NAZIONALE
REVISORI LEGALI

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



4 servizi in un unico prodotto

KIT del Revisore 2018

il nuovo Sistema integrato di prodotti e servizi dedicati ai
Revisori degli Enti Locali e delle Società partecipate

1. TI RICORDIAMO LE SCADENZE

AGENDA DEL REVISORE

Calendario degli Adempimenti annuali per i Revisori con servizio di alert integrato



2. TI AGGIORNAMO COSTANTEMENTE

ABBONAMENTO ANNUALE ALLA RIVISTA MENSILE **REVISORENEWS**

Rivista sulle novità che interessano i Revisori degli Enti Locali. Si tratta di un agile strumento di informazione e aggiornamento nelle materie amministrativo-contabili e fiscali (12 NUMERI IN FORMATO PDF)



3. TI DIAMO GLI STRUMENTI OPERATIVI

ACCESSO ANNUALE AI VADEMECUM OPERATIVI SUI PRINCIPALI ADEMPIMENTI DEL REVISORE DI UN ENTE LOCALE NEL CORSO DELL'ESERCIZIO

Prodotto on-line comprendente anche lo "Schema di Relazione dei Revisori al Rendiconto di gestione degli Enti Locali" e "Il parere dei Revisori al Bilancio di Previsione degli Enti Locali" (in formato word)



4. TI FORMIAMO

10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING (N. 5 corsi da 2 Ore)

Consente di adempiere alla formazione annuale per i Revisori degli Enti Locali

oppure L'ACCESSO ALLA COMPILAZIONE ON-LINE delle Relazioni dei Revisori al Bilancio di previsione e al Rendiconto di gestione degli Enti Locali (software)



AL PREZZO "SPECIALE" DI € 249,00 + Iva anzichè € 463,00 + Iva

Coupon d'acquisto

Da inviare, tramite fax o e-mail a **Centro Studi Enti Locali** - Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - Tel. 0571 469222 o 0571 469230
Fax 0571/469237 - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - www.entilocaliweb.it - www.entilocali-online.it

Desidero acquistare il "KIT del Revisore 2018" al prezzo di Euro **€ 249,00** + Iva comprensivo di:

10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING **oppure** COMPILAZIONE ON-LINE Bilancio di previsione e al Rendiconto di gestione (software)

La relativa fattura dovrà essere intestata a:

Studio / Ente ***:

Via ***:

Città ***:

C.F. ***:

P.IVA ***:

Codice IPA **::

Fax:

n. ***:

CAP ***:

Provincia:

Tel. ***:

CIG (se previsto):

E-mail ***:

***campo obbligatorio/ ** obbligatorio per gli Enti soggetti a fattura elettronica

Allegare al fax la ricevuta del pagamento effettuato (solo per gli Enti Locali è possibile effettuare il pagamento al ricevimento della fattura, allegando comunque la determina di pagamento al momento dell'ordine).

Ho pagato l'importo complessivo di € _____ (comprensivo di Iva) mediante:

- Bonifico bancario su Cassa di Risparmio di Firenze Ag. Ponte a Egola IT20L0616071152100000061238
- Bonifico bancario su Unicredit Ag. S. Miniato IT52F0200871152000020063435
- Versamento su c/c postale n. 25538570 intestato a Centro Studi Enti Locali Via della Costituente, 15 - 56024 - San Miniato (PI)
- Ricevimento fattura (solo per Enti Locali). Allegare determina di spesa o buono d'ordine



CentroStudi®
EntiLocali

Centro Studi Enti Locali

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

Tel. 0571 469222 - 469230 - Fax. 0571 469237

segreteria.abbonamenti@centrostudientilocali.it

Organismo accreditato da ACCREDIA



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