

Iva e fisco

Enti Locali

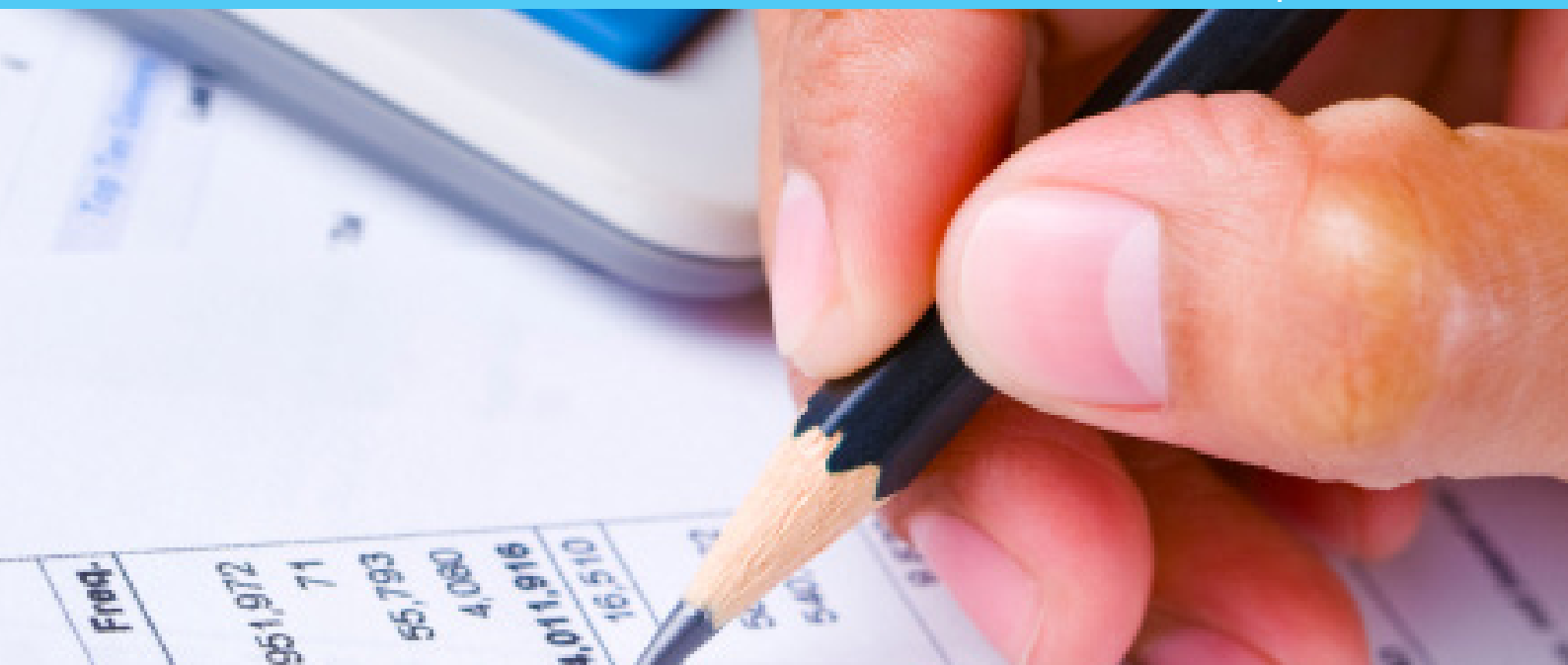
NUMERO

4

ANNO IV

Mensile di aggiornamento e approfondimento professionale
per gli operatori degli Enti Locali

Aprile 2016



CENTRO STUDI[®]
EDITORIA



3 **“Spesometro 2016”**
l’Agenzia delle Entrate
concede un nuovo
esonero per gli
Enti Locali

3 **Canone Rai**
non trovano
applicazione le
normative sulla fattura
elettronica e sullo *split
payment*

9 **Detraibilità spese
mensa scolastica**
il Comune è tenuto a
rilasciare alle famiglie
una certificazione dei
pagamenti?



CENTRO STUDI[®]
ENTI LOCALI

IVA & FISCO ENTI LOCALI



ANNO IV - n. 4
Aprile 2016

In questo numero:

Il notiziario	pag.3
“ <i>Spesometro 2016</i> ”: l’Agenzia delle Entrate concede un nuovo esonero per gli Enti Locali	pag.3
Canone Rai: non trovano applicazione le normative sulla fattura elettronica e sullo <i>split payment</i> per il pagamento dei canoni speciali	pag.3
Iva: apportate modifiche “ <i>antifrode</i> ” al meccanismo del “ <i>reverse charge</i> ”	pag.4
Sostituto d’imposta: ridenominati i nuovo codice-tributo per il versamento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente e assimilati	pag.4
“ <i>Favor rei</i> ”: si può applicare anche per gli atti non definitivi emessi prima del 1° gennaio 2016	pag.5
“ <i>730/2016</i> ”: apportate delle modifiche alle istruzioni del Modello di dichiarazione	pag.6
I quesiti.....	pag.7
Verifiche Equitalia dei pagamenti effettuati da Società pubbliche: la soglia di 10.000 Euro deve essere considerata al lordo? <i>di Federica Giglioli</i>	pag.7
Dispensari farmaceutici: sono esclusi dall’obbligo di trasmissione telematica delle spese sanitarie? <i>di Federica Giglioli e Francesco Vegni</i>	pag.8
Detraibilità spese mensa scolastica: il Comune è tenuto a rilasciare alle famiglie una certificazione dei pagamenti? <i>di Francesco Vegni</i>	pag.9
La giurisprudenza.....	pag.10
Iva: anche le Società “ <i>in house</i> ” applicano l’esenzione per prestazioni socio-sanitarie ed assistenziali <i>di Alessio Malucchi e Francesco Vegni</i>	pag.10
Iva: la Corte di Giustizia Ue sancisce il regime di esenzione per l’attività del centro di residenza per anziani <i>di Alessio Malucchi e Francesco Vegni</i>	pag.12
Tia: la Cassazione ne ribadisce la natura di tributo e l’esclusione da Iva <i>di Alessio Malucchi</i>	pag.14
Lo scadenario.....	pag.18

La rivista si compone di n. 19 pagine

*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*

IL NOTIZIARIO

“Spesometro 2016”: l’Agenzia delle Entrate concede un nuovo esonero per gli Enti Locali

Arriva anche per il 2016 la tanto attesa esclusione degli Enti Locali dall’obbligo di comunicazione all’Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini dell’Imposta sul valore aggiunto (c.d. “*Spesometro 2016*”).

Ad annunciare l’imminente pubblicazione del Provvedimento che formalizzerà l’esclusione delle P.A. è stata la stessa Agenzia delle Entrate con un Comunicato diffuso il 1° aprile 2016.

L’atteso intervento solleva gli Enti Locali dall’adempimento, la cui scadenza era fissata, rispettivamente, per il 10 aprile 2016 per i contribuenti Iva mensili, e per il 20 aprile 2016 per quelli trimestrali.

“Dopo l’entrata a regime della fattura elettronica P.A. e l’introduzione dello ‘split payment’ (operata dalla Legge di stabilità 2015), - si legge nella Nota - con un Provvedimento in corso di pubblicazione l’Agenzia esclude, anche per il 2015, la Pubblica Amministrazione dall’invio dello ‘Spesometro’. Inoltre, le Entrate ricordano che, in base a un’altra semplificazione prevista in via sperimentale per l’anno 2016 dalla ‘Legge di stabilità’, sono esclusi dallo ‘Spesometro’ anche i soggetti che trasmettono i dati relativi alle spese sanitarie al Sistema ‘Tessera sanitaria’”.

Il Provvedimento, in attesa di pubblicazione, sancirà dunque – sulla scia del Provvedimento n. 44922 del 31 marzo 2015 - l’esclusione dagli obblighi della comunicazione all’Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini dell’Imposta sul valore aggiunto, sia per le Amministrazioni pubbliche che per quelle autonome. Il dichiarato intento dell’Amministrazione finanziaria è quello di *“continuare nello sfoltimento e nella riduzione delle incombenze che gravano sugli Enti pubblici”*.

Si evidenzia che la richiesta di esonero era stata recentemente avanzata dall’Anci con la Nota Prot. n. 15/FL/AF-16 del 24 marzo 2016, indirizzata al Direttore dell’Agenzia delle Entrate, Rossella Orlandi.

L’Associazione nazionale dei Comuni italiani aveva evidenziato che, sebbene lo scenario di riferimento fosse mutato rispetto a quello dello scorso anno (periodo avvio “*split payment*” e “*fatturazione elettronica*”), la complessità con cui gli Enti Locali si stanno misurando è rimasta immutata, posto che stanno facendo i conti con l’implementazione *“delle nuove regole dell’armonizzazione contabile e del principio della competenza economico-patrimoniale, che affianca la contabilità finanziaria: una vera e propria rivoluzione contabile che richiede sforzi notevolissimi, a livello non solo tecnico, ma anche culturale”*.

Canone Rai: non trovano applicazione le normative sulla fattura elettronica e sullo “split payment” per il pagamento dei canoni speciali

Con una Comunicazione diffusa nei giorni scorsi ad alcuni Comuni che avevano presentato apposita richiesta, la Rai ha reso nota la posizione dell’Agenzia delle Entrate in merito ai Canoni “*speciali*”, per i quali viene emesso apposito bollettino con assoggettamento a Iva 4% del relativo importo.

L’Azienda ha informato sinteticamente che, sulla base di chiarimenti forniti dall’Agenzia – chiarimenti peraltro non pubblicati sul sito istituzionale della stessa - il bollettino ricevuto dai Comuni deve considerarsi equivalente ad una fattura, senza però motivare, né la mancata emissione del formato elettronico, in difformità rispetto al Dl. n. 55/13, né la mancata applicazione del meccanismo dello “*split payment*”, in difformità rispetto ai chiarimenti forniti dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 27 marzo 2015.

Ricordiamo che, in risposta a quesiti posti nei mesi scorsi, con una Risposta a Quesito (*vedi Entilocalinews n. 6 dell’8 febbraio 2016*) era stata sottolineata la necessità di chiarimento perentorio sull’argomento da parte dell’Agenzia delle Entrate o della stessa Rai, suggerendo l’inoltro di una Faq direttamente

all'Azienda.

Nella Comunicazione in commento, diffusa ai Comuni, la Rai ha riferito quanto segue:

“Si rende noto che l’Agenzia delle Entrate ha confermato che la normativa sulla fatturazione elettronica (Legge n. 244/07, art. 1, commi dal 209 al 214 e Dl. n. 55/13) non trova applicazione in materia di canone di abbonamento speciale. La stessa Agenzia ha precisato che, nella medesima materia, non trova neppure applicazione la normativa sul c.d. ‘split payment’ (Legge n. 190/14, art. 1, comma 629, lett. b). Pertanto la Rai continuerà a riscuotere i canoni speciali con le modalità sinora adottate”, senza tuttavia richiamare alcuna motivazione a supporto dei 2 esoneri.

A parere di scrive, se può considerarsi condivisibile l’esonero da “split payment”, il cui scopo principale è combattere l’evasione fiscale e garantire liquidità allo Stato, posto che il soggetto che emette il bollettino al Comune è la Rai, Azienda di Stato, invece la non emissione della fattura elettronica risulta alquanto discutibile, tenendo conto che il Comune non potrebbe adempiere al pagamento in costanza di quanto stabilito dall’art. 6, comma 6, Dm. Mef n. 55/13.

Iva: apportate modifiche “antifrode” al meccanismo del “reverse charge”

Con il Dlgs. 11 febbraio 2016, n. 24, pubblicato sulla G.U. n. 52 del 3 marzo 2016, sono state apportate modifiche all’art. 17 del Dpr. n. 633/72, in attuazione delle Direttive 2013/42/Ue e 2013/43/Ue del 22 luglio 2013, che hanno avviato un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di Iva.

In primo luogo, non si prevede più l’applicazione del meccanismo del “reverse charge” per i componenti ed accessori dei telefoni cellulari e alle cessioni di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere di cui rispettivamente all’art. 17, comma 6, lett. b) e d) del Dpr. n. 633/72.

Viene meno, altresì, il meccanismo dell’inversione contabile, con l’abrogazione del lett. d-*quinquies*), per le cessioni di beni effettuate nei confronti della grande distribuzione come ipermercati, supermercati e discount alimentari.

Si prevede invece l’estensione del “reverse charge” alla lett. c) del comma 6, dell’art. 17 del Dpr. n. 633/72, anche alle cessioni di console da gioco, *tablet* Pc e *laptop*, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Al comma 7 del medesimo art. 17 si dispone poi che il Mef individuerà con propri Decreti ulteriori operazioni economiche da assoggettare al meccanismo dell’inversione contabile, sempre in attuazione del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di Iva.

Le disposizioni di cui all’art. 17, comma 6, lett. b), c), d-*bis*), d-*ter*) e d-*quater*) del Dpr. n. 633/72, si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018.

Si rende necessario ricordare che la Direttiva 2013/42/Ue 22 luglio 2013 ha aggiunto l’art. 199-*ter* alla Direttiva 2006/112/Ce, attraverso il quale uno Stato membro, “*in casi di imperativa urgenza e conformemente (...) può designare il destinatario quale debitore dell’Iva su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi in deroga all’art. 193, come misura speciale del meccanismo di reazione rapida (Quick Reaction Mechanism – QRM) per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili. La misura speciale del QRM è subordinata ad adeguate misure di controllo da parte dello Stato membro per quanto riguarda i soggetti passivi che effettuano le cessioni di beni o le prestazioni di servizi cui si applica tale misura e ha una durata non superiore a 9 mesi*”.

Lo Stato membro che decide di ricorrere a tale misura potrà seguire una procedura semplificata rispetto a quella prevista per le richieste delle misure speciali di deroga di all’art. 395 della Direttiva 2006/112/Ce, inviando una notifica alla Commissione europea indicando il settore interessato, il tipo e le caratteristiche della frode, l’esistenza di imperativi motivi di urgenza, il carattere improvviso e massiccio della frode e le sue conseguenze in termini di perdite finanziarie gravi e irreparabili.

Atteso quanto sopra, viene aggiunto infine, dopo il comma 7 dell’art. 17 del Decreto Iva, che le P.A. devono essere nelle condizioni per poter fornire i dati richiesti dalle Amministrazioni competenti per la

preparazione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'art. 395 della Direttiva/112/Ce e per l'attuazione del "QRM" in conformità agli artt. 199-bis e 199-ter della stessa Direttiva/112/Ce.

Sostituto d'imposta: ridenominati i nuovo codice-tributo per il versamento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente e assimilati

Con la Risoluzione n. 13 del 17 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate ha razionalizzato e ridenominato alcuni codici-tributo per i versamenti, con i Modelli "F24" e "F24EP", che interessano i sostituti d'imposta.

In particolare, allo scopo di semplificare gli adempimenti posti a carico dei sostituti d'imposta, sono stati rivisti e accorpati i codici relativi ai versamenti delle ritenute operate ai sensi degli artt. 23, 25-bis e 29, del Dpr. n. 600/73 e delle somme trattenute ai sensi dell'art. 50 del Dlgs. n. 446/97.

La Tabella diffusa dall'Amministrazione finanziaria reca, nella parte sinistra, i vecchi codici che saranno soppressi a partire dal 1° gennaio 2017, e in quella destra quelli nuovi che entreranno in vigore a partire da quel momento.

Per quanto riguarda gli Enti Locali che utilizzano il Modello "F24EP", si segnala che al posto del Codice "111E" – "Ritenute su conguaglio effettuato nei primi due mesi dell'anno successivo", a partire dal 2017 si dovrà utilizzare il nuovo codice-tributo "100E" – "Ritenute sui redditi da lavoro dipendente e assimilati".

"Favor rei": si può applicare anche per gli atti non definitivi emessi prima del 1° gennaio 2016

Con la Circolare n. 4/E del 4 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate fornisce dei chiarimenti sull'applicazione del principio del "favor rei" in seguito alle modifiche apportate alla disciplina del Sistema sanzionatorio amministrativo dal Dlgs. n. 158/15.

In particolare, l'art. 15 del Dlgs. n. 158/15 va a modificare il Dlgs. n. 471/97, recante "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in tema di Imposte dirette, di Imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei Tributi", prevedendo:

- *la più puntuale definizione delle fattispecie di elusione e di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie;*
- *la revisione del regime della Dichiarazione infedele e del Sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti;*
- *la conversione in Euro dell'ammontare delle sanzioni, originariamente espresse in Lire".*

Le nuove disposizioni previste sono applicate dal 1° gennaio 2016 ai sensi dell'art. 32 del Dlgs. n. 158/15, come modificato dall'art. 1, comma 133, della "Legge di stabilità 2016".

Sempre dal 1° gennaio 2016, la "Legge di stabilità 2015" ha disposto la soppressione della riduzione a 1/6 in caso di definizione agevolata ai sensi dell'art. 15, comma 2-bis, e degli istituti di adesione all'invito al contraddittorio (commi 1-bis, degli artt. 5 e 11, Dlgs. n. 218/97) e adesione ai processi verbali di constatazione (art. 5-bis, Dlgs. n. 218/97).

Il "favor rei" è il principio in base al quale si applica la legge più favorevole ai sensi dei commi 2 e 3, dell'art. 3, del Dlgs. n. 472/97, nell'ipotesi in cui una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile e quando la legge stessa stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla Legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione.

In particolare, la Circolare in commento tiene a precisare, con riferimento al comma 3 dell'art. 3 del Dlgs. n. 472/97, che il principio del "favor rei" trova applicazione, sia per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, che per tutte le violazioni commesse in precedenza nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo; sarà compito dell'Ufficio stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole confrontando le norme

sanzionatorie precedenti e successive alla modifica, in concreto e non in astratto, tenendo conto delle circostanze aggravanti ed attenuanti.

Per quanto riguarda gli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2016 riferiti a violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, “saranno esposte le circostanze di fatto e non di diritto che giustificano l’applicazione del principio del ‘favor rei’ che ha determinato l’irrogazione della sanzione più favorevole”.

Per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016 comprendenti l’irrogazione della sanzione in base alle precedenti disposizioni e per i quali sono ancora pendenti i termini per la proposizione del ricorso, i contribuenti hanno la facoltà di richiedere, tramite Istanza (che non sospende i termini per la presentazione del ricorso), il ricalcolo della sanzione in base principio del “favor rei”.

L’unico vincolo a tale diritto è la definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione che fa venir meno l’applicazione del regime più favorevole anche caso in cui la sanzione non sia stata ancora pagata.

L’Ufficio, in seguito alla richiesta di ricalcolo, provvederà poi a comunicare il risultato evidenziando le misure più favorevoli e consegnando il nuovo Modello per la definizione agevolata delle sanzioni.

L’Agenzia precisa inoltre che, per gli atti notificati entro il 31 dicembre 2015 e definiti in acquiescenza nell’anno 2016, si ha diritto di godere della definizione agevolata con riduzione ad 1/6 delle sanzioni irrogate e successivamente rideterminate, considerando che l’agevolazione stessa era ancora in vigore alla data di emissione dell’atto ai sensi del comma 2-*bis*, dell’art. 15 del Dlgs. n. 218/97.

Infine, per gli atti pendenti davanti alle Commissioni tributarie, nelle fattispecie in cui sia stata abolita la sanzione ai sensi dell’art. 3, comma 2, del Dlgs. n. 472/97, gli Uffici procedo al ricalcolo automatico dei provvedimenti ed a comunicarne l’esito, mentre nel caso previsto all’art. 3, comma 3, del Dlgs. n. 472/97, gli Uffici effettuano il ricalcolo delle sanzioni irrogate direttamente o su richiesta del Giudice.

“730/2016”: apportate delle modifiche alle Istruzioni del Modello di dichiarazione

Con Provvedimento Prot. n. 36463/2016 del 9 marzo 2016, l’Agenzia delle Entrate ha approvato alcune modifiche relative alle Istruzioni del Modello di dichiarazione “730/2016”, approvato con il proprio precedente Provvedimento Prot. n. 7847/2016 del 15 gennaio 2016 (*vedi Entilocalinews n. 4 del 25 gennaio 2016*).

La necessità di intervenire sulle Istruzioni citate è scaturita dalla recente pubblicazione della Circolare n. 3/E con la quale l’Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito agli oneri detraibili e deducibili ai fini Irpef, in risposta a dubbi interpretativi posti da Caf e Professionisti (*vedi Entilocalinews n. 10 del 7 marzo 2016*).

Con l’occasione, oltre all’adeguamento alle nuove indicazioni diramate, l’Agenzia ha anche provveduto a correggere alcuni errori materiali riscontrati successivamente alla pubblicazione del Modello.

I QUESITI

Verifiche Equitalia dei pagamenti effettuati da Società pubbliche: la soglia di 10.000 Euro deve essere considerata al lordo ?

di Federica Giglioli

Il quesito:

“La soglia di Euro 10.000,00 per le verifiche presso Equitalia dei pagamenti effettuati da società interamente pubbliche, in applicazione dell’art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, deve essere considerata al lordo Iva ? Inoltre sono soggetti a verifica anche i pagamenti inerenti gli emolumenti dell’Amministratore unico e del Direttore?”

La risposta dei ns. esperti.

In merito a quanto richiesto circa le verifiche presso Equitalia ai sensi dell’art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, si precisa quanto segue:

1) come chiarito dalla Circolare Mef n. 22 del 29 luglio 2018, nel caso di pagamenti soggetti ad Iva, la soglia di Euro 10.000,00 deve considerarsi al lordo dell’imposta, in quanto il termine di pagamento considerato dalla disposizione in esame include l’intero importo delle somme da erogare. Solo in caso di operazioni ad oggi soggette al regime della scissione dei pagamenti (c.d. “*split payment*”), la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 35 del 13 aprile 2015, ha precisato che, nell’ipotesi di pagamenti del corrispettivo senza il versamento dell’Iva (in quanto operazioni rientranti nel regime della “*scissione contabile*”), l’obbligo di verifica presso Equitalia debba effettuarsi in considerazione delle somme effettivamente da versare e quindi al netto dell’Iva. Tuttavia, la seconda ipotesi non trova applicazione per Società a partecipazione interamente pubblica, in quanto Società di capitali e quindi escluse dall’applicazione dello “*split payment*” per carenza del requisito soggettivo;

2) per quanto riguarda i pagamenti degli emolumenti spettanti all’Amministratore unico e al Direttore di tali Società, la Circolare Mef n. 22/08 chiarisce che l’obbligo di verifica di cui all’art. 48-bis si riferisce al pagamento dovuto da una Pubblica Amministrazione, o come nel caso in esame da una Società a totale partecipazione pubblica diretta, da intendersi come pagamento relativo all’adempimento di un obbligo contrattuale. Pertanto, vi rientrano il pagamento di prestazioni di lavoro autonomo, nonché il pagamento degli stipendi.

Nel caso di pagamenti di prestazioni professionali, la soglia di Euro 10.000,00 va considerata al netto delle ritenute alla fonte e al lordo Iva (vedi punto precedente), mentre nel caso di prestazioni di lavoro dipendente la soglia va considerata al netto delle ritenute previdenziali, assistenziali ed erariali. Inoltre, per la corretta applicazione della disciplina di cui all’art. 48-bis, la stessa Circolare Mef n. 22/08 specifica che non possono essere posti in essere artificiosi frazionamenti dei pagamenti al fine di eludere l’obbligo di verifica, “*cosicché, per individuare il presupposto a cui legare l’obbligo di verifica, occorre avere riguardo alle pattuizioni contrattuali ed alle correlative scadenze stabilite, dovendosi, dunque, non necessariamente fare riferimento all’intero valore del contratto e, al contempo, non potendosi fare riferimento a scadenze diverse da quelle minime positivamente stabilite dal contratto stesso. Ad esempio, nell’ipotesi di appalto di lavori, il pagamento coinciderà con gli stati di avanzamento lavori (Sal) e con il saldo finale, mentre nei contratti di fornitura di beni o servizi con cadenza periodica varrà il criterio del pagamento dei beni o servizi di volta in volta forniti*”. Anche la successiva Circolare Mef n. 29/09 ha specificato che, in caso di emissione di più fatture, ancorché riferite ad un identico contratto per la fornitura di beni o servizi, si possa procedere alla verifica in ragione degli importi delle fatture, purché la periodicità di emissione sia prevista dai contratti stessi o dagli usi. Se ne deduce che, ai fini della soglia di Euro 10.000,00, per il pagamento degli stipendi rileva l’importo mensilmente liquidato, mentre per le prestazioni di lavoro autonomo rileva la periodicità stabilita dal contratto.

Dispensari farmaceutici: sono esclusi dall'obbligo di trasmissione telematica delle spese sanitarie ?

di Federica Giglioli e Francesco Vegni

Il quesito:

“Relativamente alla trasmissione dati della spesa farmaceutica 2015 da Dispensario, considerando il fatto che non essendoci un computer sono state emesse fatture cartacee descrittive in sostituzione allo ‘scontrino parlante’, sussiste l’obbligo di trasmettere i dati del 2015?”

La risposta dei ns. esperti.

In merito a quanto richiesto, riteniamo opportuno evidenziare preliminarmente che è necessario che presso il Dispensario vi sia un registratore di cassa che rilasci gli scontrini, come richiesto dall’art. 22 del Dpr. n. 633/72 e dall’art. 2, comma 1, lett. qq), del Dpr. n. 696/96. Tale norma fa riferimento in effetti alle *“Farmacie gestite dai Comuni”*, ma riteniamo che debba intendersi estesa anche ai dispensari farmaceutici.

E’ corretto, ad avviso di chi scrive, che l’emissione dello scontrino *“parlante”* (necessario per documentare le spese ai fini delle Imposte dirette) avvenga direttamente presso la sede del Dispensario, per cui nel caso di specie si dovrebbe verificare se la Ditta installatrice del registratore di cassa sia in grado di adeguare in questo senso l’attuale registratore di cassa.

Non riteniamo corretto infatti che l’attuale registratore di cassa presente presso il Dispensario produca uno scontrino fiscale ordinario che poi viene integrato da certificazioni manuali dell’operatrice presente *in loco*, ma neppure che l’utente riceva uno scontrino *“parlante”* presso la Farmacia e non presso il Dispensario dove ha acquistato i medicinali.

Sul punto afferente l’obbligo di trasmissione telematica delle spese sanitarie dell’anno 2015, si evidenzia che, ai sensi della disposizione di cui all’art. 3, comma 3, del Dlgs. n. 175/14, sono tenuti alla comunicazione, tra gli altri, le Farmacie pubbliche e private e comunque tutti gli altri presidi e strutture accreditati per l’erogazione dei servizi sanitari.

I Dispensari farmaceutici sono entrati nel nostro ordinamento con la Legge n. 221/1968. Queste strutture possono essere istituite nei Comuni, nelle frazioni o nei centri abitati con popolazione non superiore a 5.000 abitanti, ove non sia stata aperta la Farmacia privata o pubblica prevista nella pianta organica. La loro istituzione è demandata alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano. La gestione dei dispensari è disciplinata mediante provvedimento delle Regioni e delle Province autonome di Trento e Bolzano, ed è affidata alla responsabilità del titolare di una Farmacia privata o pubblica della zona con preferenza per il titolare della Farmacia più vicina. In caso di rinuncia, il Dispensario è gestito dal Comune. I Dispensari farmaceutici sono dotati di medicinali di uso comune e di pronto soccorso, già confezionati. Non godendo di autonomia gestionale, l’approvvigionamento di preparazioni stupefacenti e la loro gestione in carico e scarico è effettuato da parte della Farmacia che lo gestisce.

Pertanto, da interpretazione letterale della norma, non ci sono i presupposti per l’esclusione dei Dispensari farmaceutici dall’obbligo di trasmissione telematica delle spese sanitarie, non essendovi una specifica in merito. Inoltre, si ricorda che il termine ultimo per la comunicazione delle spese sanitarie 2015 era il 9 febbraio 2016 e quindi si consiglia nel caso di specie di procedere quanto prima per poter usufruire del regime sanzionatorio ridotto. Per il primo anno è comunque prevista una mitigazione delle sanzioni in applicazione dell’art. 3, comma 5-ter, del Dlgs. n. 175/14.

Detraibilità spese Mensa scolastica: il Comune è tenuto a rilasciare alle famiglie una certificazione dei pagamenti ?

di Francesco Vegni

Il testo del quesito:

“In merito alla detraibilità delle spese per Mensa scolastica nel limite di Euro 400,00 per alunno, i colleghi del Servizio Istruzione’ ci hanno comunicato che alcuni Caf stanno richiedendo una certificazione dei pagamenti dell’anno 2015 e vorrebbero sapere come comportarsi.

Chiediamo se:

- il Comune è tenuto o meno a rilasciare tale documento;*
- il Comune deve considerare tale documento come semplice comunicazione oppure dichiarazione, attestazione, certificazione o quant’altro e ai sensi di quale normativa specifica;*
- è corretto applicare la marca da bollo di Euro 2,00 o siamo nel campo di esclusione dal bollo?”*

La risposta dei ns. esperti:

Con riferimento ai quesiti posti, si ricorda che sull’argomento è intervenuta a suo tempo l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 6/E del 2006 (in materia di spese per Asili nido, ma adesso il discorso è estendibile anche alle rette della Refezione, vista la nuova lett. e-bis dell’art. 15 del Tuir, introdotta dalla Legge n. 107/15, come chiarito anche dalla Circolare n. 3/E del 2 marzo 2016 all’ultima pagina).

Nella citata Circolare n. 6/E del 2006 l’Amministrazione finanziaria ha sostenuto che: **“...la documentazione dell’avvenuto pagamento possa essere costituita da *fattura, bollettino bancario o postale, ricevuta o quietanza di pagamento...*”**.

Quindi, per ogni singola famiglia interessata è sufficiente, ai fini della detrazione della spesa nel proprio Modello “730”, anche il solo bollettino di pagamento o una qualche tipologia di ricevuta o attestazione rilasciata dal Comune (in tale ultimo caso, si ritiene corretta l’applicazione della marca da bollo di 2 Euro, non trattandosi di fattura con Iva ma di mera ricevuta o attestazione di avvenuto pagamento), con possibilità ovviamente di emettere liberamente anche una fattura (ricordato che per il Servizio “Refezione scolastica” non vige l’obbligo di fatturazione delle rette, salvo che non venga richiesta fattura dall’utente al momento del pagamento, ai sensi dell’art. 22, del Dpr. n. 633/72).

LA GIURISPRUDENZA

Iva: anche le Società “in house” applicano il regime di esenzione alle prestazioni socio-sanitarie ed assistenziali

Ctr-Lombardia – Sentenza n. 1017/67/16 del 18 gennaio 2016

di Alessio Malucchi e Francesco Vegni

È stato avanzato ricorso alla Ctr-Lombardia da una Società “in-house providing”, in seguito ad avviso di accertamento emesso dall’Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto l’applicazione dell’Iva su operazioni eseguite in regime di esenzione *ex art. 10, comma 1, n. 27-ter*, del Dpr. n. 633/72, “in carenza di requisiti di legge” e su indeducibilità ai fini Ires ed Irap di costi ritenuti non inerenti.

In sede di ricorso, la parte contestava il difetto di motivazione degli atti impositivi e nel merito sosteneva l’infondatezza dell’operato dell’Ufficio considerando che la Società in questione è stata costituita per l’esclusivo svolgimento di servizi pubblici e quindi trattasi di “Organismo di diritto pubblico”, contestando inoltre i costi ritenuti non inerenti.

La Ctr Lombardia, con la Sentenza n. 1017/67/16 del 18 gennaio 2016, ha accolto parzialmente il ricorso, procedendo all’annullamento dell’accertamento ai fini Iva e confermandolo nel resto con compensazione di spese in quanto veniva sottolineato che l’art. 10, comma 1, n. 27-ter, del Dpr. n. 633/72, prevede l’esenzione da Iva per prestazioni socio-sanitarie e assistenziali ad opera di “Organismi di diritto pubblico” e di altri Organismi con finalità sociali, comprese, a parere della Commissione, le Società di capitali se interamente possedute da Enti pubblici.

La Società in oggetto, pertanto, possiederebbe i requisiti per rientrare nella sfera normativa del cosiddetto “Organismo di diritto pubblico”.

Avverso tale Sentenza proponeva ricorso l’Agenzia delle Entrate, sostenendo che la decisione si basava su una errata applicazione dell’art. 10, comma 1, n. 27-ter, del Dpr. n. 633/72, considerando che la norma in oggetto include un’elencazione tassativa di coloro che godono dell’esenzione per prestazioni socio-sanitarie di assistenza domiciliare o ambulatoriale, che non comprende Società di capitali che svolgano prestazioni di tipo assistenziale anche nei confronti di terzi. Inoltre, lo Statuto non prevedeva obblighi di vigilanza da parte dell’Ente Locale e neppure un’amministrazione diretta della gestione dell’Azienda.

La Ctr-Lombardia ha respinto il ricorso presentato dall’Agenzia delle Entrate e sono state respinte anche le istanze volte a contestare il difetto di motivazione dell’atto impositivo, in quanto l’avviso di accertamento “indica specificamente le ragioni della pretesa erariale”.

Le motivazioni alla base di quanto sopra partono dal presupposto che l’art. 10, comma 1, n. 27-ter, del Dpr. n. 633/72, stabilisce l’esenzione Iva per “le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale (...) rese da Organismi di diritto pubblico, da Istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall’art. 41, Legge n. 833/78 o da Enti aventi finalità di assistenza sociale e da Onlus”.

Vengono pertanto ricomprese all’interno della normativa anche gli “Organismi di diritto pubblico”, intesi inizialmente dalla Direttiva 92/50/Cee come “qualsiasi Organismo istituito per soddisfare specificatamente bisogni di interesse generale aventi carattere non industriale o commerciale”.

In seguito, in recepimento a tale normativa, l’art. 2, Legge n. 109/94 e l’art. 2, Dlgs. n. 157/95, modificato dall’art. 2, Dlgs. n. 65/00, hanno qualificato “Organismo di diritto pubblico” come qualunque Ente dotato di personalità giuridica, sottoposto a dominanza pubblica attraverso il finanziamento o il controllo della gestione o la ingerenza nella nomina degli Organi e istituito per la soddisfazione di finalità d’interesse generale non aventi carattere industriale o commerciale.

Successivamente, il “Codice degli appalti” all’art. 3, comma 26, lo definisce come “qualsiasi Organismo, anche in forma societaria:

- istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;
- dotato di personalità giuridica;
- la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli Enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui Organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli Enti pubblici territoriali o da altri Organismi di diritto pubblico.”

La Corte di Giustizia Ue, con Sentenza n. 15/5/2003, Causa C-214/00, ha aggiunto che un Organismo può avere sostanza di diritto pubblico pur rivestendo una forma di diritto privato in quanto ha rilevanza “l’effettiva realtà interna dell’Ente e la sua preordinazione al soddisfacimento di un certo tipo di bisogni”.

A completamento di quanto sopra, con Sentenza Tar Milano n. 831/13, si sostiene che la disciplina in sede di aggiudicazione di appalti pubblici, a differenza di quanto sostenuto dall’Agenzia delle Entrate, trova applicazione in ambito tributario, essendo univoco il principio per il quale “ogniquale volta l’esistenza e lo scopo dell’Ente con veste formale privata siano preordinati a garantire, attraverso il modulo organizzativo privatistico, la realizzazione di finalità di interesse generale riconducibili ai compiti istituzionali del soggetto pubblico che esercita il controllo, la natura pubblica dell’Organismo è da riconoscersi indubitabilmente”.

Considerando il disposto normativo di cui sopra, la Società in oggetto rispetterebbe i requisiti della personalità giuridica e della dominanza pubblica in quanto risulta chiaro dagli atti la partecipazione 100% del Comune e della comunità sulla gestione e sugli Amministratori della Società.

Viene rispettato anche il requisito della costituzione per il soddisfacimento di interessi pubblici in quanto la Società “in-house”, come risulta da verbale di deliberazione del Consiglio comunale, è nata “allo scopo di gestire ‘servizi pubblici locali’ e sovracomunali la cui natura e rilevante entità rende difficoltosa la gestione diretta da parte del Comune” e, inoltre, l’oggetto sociale riguarda la gestione dei “servizi riferiti ai bisogni della persona e della famiglia” elencati nell’art. 2 dello Statuto e che certamente rientrano nella “serie di attività di larga portata e rilevanza non aventi esclusivamente carattere industriale o commerciale”, che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con Sentenza n. 24722/08, richiedono.

La Giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia Ue del 10 aprile 2008, Causa C-393/06) non ha, inoltre, escluso che l’Ente possa svolgere contemporaneamente attività a scopo di lucro, questo giustifica l’emissione di fatture da parte della Società in-house anche nei confronti di soggetti terzi che nel caso di specie sono altri Enti pubblici sempre esercenti prestazioni sanitarie, servizi di assistenza domiciliare (...).

Ricordati in sintesi i contenuti della Sentenza, è opportuno richiamare, per completezza di esposizione, la distinzione compiuta dal “Codice degli Appalti” tra “Organismi di diritto pubblico” e “Impresa pubblica”.

Rispetto alla definizione di “Organismi di diritto pubblico” sopra richiamata, il “Codice degli Appalti”, al comma 28 dell’art. 3 definisce le Imprese pubbliche come “le Imprese su cui le Amministrazioni aggiudicatrici possono esercitare, direttamente o indirettamente, un’influenza dominante o perché ne sono proprietarie, o perché vi hanno una partecipazione finanziaria, o in virtù delle norme che disciplinano dette Imprese. L’influenza dominante è presunta quando le Amministrazioni aggiudicatrici, direttamente o indirettamente, riguardo all’Impresa, alternativamente o cumulativamente:

- detengono la maggioranza del capitale sottoscritto;
- controllano la maggioranza dei voti cui danno diritto le azioni emesse dall’Impresa;
- hanno il diritto di nominare più della metà dei membri del Cda, di direzione o di vigilanza dell’Impresa”.

Premesso quanto sopra, nel caso di specie, sembra evincersi che se una Società “in-house”:

- svolge attività aventi rilevanza industriale o commerciale, può definirsi “Impresa pubblica”;
- non svolge attività aventi rilevanza industriale o commerciale, è da considerarsi “Organismo di diritto pubblico”;
- svolge attività di larga portata non avente esclusivamente rilevanza industriale o commerciale come servizi riferiti ai bisogni della persona e della famiglia, è comunque da considerarsi “Organismo di diritto pubblico”, come nel caso della Sentenza esaminata.

Dunque, l’argomento è certamente dibattuto soprattutto perché, in casi come il terzo sopra ipotizzato, a metà tra i primi 2, occorrerà sempre valutare i margini entro cui l’attività svolta da una Società “in house” possa farla rientrare nel concetto di “Organismo di diritto pubblico”.

Iva: la Corte di Giustizia Ue sancisce il regime di esenzione per l'attività del Centro di residenza per anziani

Corte di Giustizia Ue – Sentenza n. C-335/14 del 21 gennaio 2016

di Alessio Malucchi e Francesco Vegni

Con Sentenza n. C. 335/14 del 21 gennaio 2016, la Corte di Giustizia Ue ha stabilito che, indipendentemente dall'ottenimento di sovvenzioni pubbliche, l'attività dei Centri residenziali per anziani rientra nel regime di esenzione Iva per le prestazioni di servizi strettamente connesse all'assistenza sociale, così come la fornitura di servizi facoltativi a titolo oneroso accessibili anche ai non residenti.

La domanda di pronuncia pregiudiziale consiste nella richiesta di interpretazione dell'art. 13, Parte "A", paragrafo 1, lett. g), della Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, ed è stata posta nell'ambito di una controversia tra una Società e lo Stato Belga in riferimento al rifiuto opposto a tale Società di dedurre (nel gergo comunitario) l'Iva assolta a monte nell'ambito di lavori edili che essa ha realizzato in vista della gestione di un certo residenziale per anziani.

Cercando di sintetizzare il contenuto del pronunciamento, ricordiamo che la Sesta Direttiva è stata sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla Direttiva 2006/112/Ce del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'Iva. Tenuto conto tuttavia della data dei fatti di cui trattasi, il procedimento principale continua a essere disciplinato dalla Sesta Direttiva.

L'art. 13, Parte "A", della Sesta Direttiva stabilisce nel dettaglio che, "1. *Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed ogni possibile frode, evasione ed ogni abuso (...) g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da Organismi di diritto pubblico o da altri Organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dalla Stato membro interessato; (...) sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lett. b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1, le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:*

- Non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate?"

In riferimento al dettato normativo di cui sopra, il diritto belga prevede che il Codice sull'Iva nella versione applicabile fino a luglio 2005, disponeva, all'art. 44, paragrafo 2, che "sono altresì esenti dall'Imposta: (...) 2. *le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale, effettuate da organismi che si occupano di assistere le persone anziane e riconosciuti come tali dall'autorità competente e che, quando si tratta di Organismi di diritto privato, agiscono in condizioni sociali paragonabili a quelle degli Organismi di diritto pubblico (...).*"

La Legge programmatica dell'11 luglio 2005 ha modificato il Codice dell'Iva a partire dal 22 luglio 2005. L'art. 44, paragrafo 2, di tale Codice, come modificato, dispone che "sono anche esenti dall'Imposta: (...) 2. *le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale, con la previdenza sociale e con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dall'autorità competente come aventi carattere sociale. Sono compresi in particolare: gli organismi che si occupano di assistere le persone anziane; (...).*"

Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della Legge del Consiglio regionale vallone del 5 giugno 1997 ("Legge 5 giugno 1997") relativa alle Case di riposo, ai Centri residenziali per anziani e ai Centri di accoglienza diurni per anziani, la cui versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale: "una Casa di riposo è una struttura, qualunque sia la terminologia con la quale viene indicata, destinata all'alloggio di persone di almeno 60 anni di età che ivi hanno la residenza abituale e beneficiano di servizi collettivi familiari, domestici, di aiuto alla vita quotidiana e, se necessario, di cure infermieristiche o paramediche".

L'art. 2, punto 2, della Legge 5 giugno 1997, definisce invece il Centro residenziale per anziani come "uno o più edifici, qualunque sia la terminologia con cui sono indicati, che costituiscono un insieme funzionale, gestito da un Ente organizzatore che, a titolo oneroso, offre a persone di almeno 60 anni di età alloggi privati che consentono loro di condurre una vita indipendente nonché servizi dei quali possono liberamente avvalersi".

La Società Cooperativa di diritto belga aveva come oggetto sociale, al momento dei fatti, quello di gestire Istituti di cura nonché nell'esercitare tutte le attività attinenti direttamente o indirettamente alle

cure sanitarie e all'assistenza ai malati, anziani, ecc. Nel 2004 la Società Cooperativa ha informato l'Amministrazione fiscale dell'inizio della propria attività di locazione di monolocali destinati a persone autosufficienti e di conseguenza è stata registrata ai fini dell'Iva.

Il 27 ottobre 2006 ha ricevuto l'autorizzazione provvisoria di gestione di Centro residenziale per anziani. Tra agosto 2004 e settembre 2006 la Società ha effettuato notevoli lavori edili e ha installato le attrezzature corrispondenti al suo oggetto sociale, al fine di iniziare la gestione di un Centro residenziale per anziani. In seguito a controllo dell'Amministrazione tributaria è scaturito che la Società non era legittimata a dedurre (in gergo comunitario) l'Iva relativa alla costruzione di beni immobili durante il periodo compreso tra il 2004 e il 2006, dal momento che tale Società era un soggetto passivo il cui insieme delle operazioni realizzate nell'ambito della gestione del suo Centro residenziale per anziani era esente dall'Iva in forza dell'art. 44, paragrafo 2, del Codice dell'Iva modificato.

Di conseguenza, è stato disposto alla Società il versamento degli importi delle Imposte detratte non correttamente.

Nel mese di febbraio 2007 è stata notificata alla Società un'ingiunzione avverso la quale quest'ultima ha, con ricorso, proposto opposizione dinanzi al Tribunale di primo grado. Il Giudice, con Sentenza pronunciata il 19 giugno 2012, ha respinto il ricorso in quanto infondato, statuendo che *“gli Organismi che si occupano di assistere le persone anziane sono esentati dall'Iva, conformemente all'art. 44, paragrafo 2, del Codice dell'Iva modificato, senza che sia necessario verificare se le prestazioni in questione siano strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale e se queste ultime siano fornite da Organismi di diritto pubblico o da Organismi riconosciuti dall'Autorità competente come aventi carattere sociale”*.

In data 19 dicembre 2012 la Società ha impugnato tale Sentenza dinanzi alla Corte d'Appello, sostenendo che l'autorizzazione formale per la gestione di un Centro residenziale per anziani non implicava necessariamente il riconoscimento del carattere sociale di quest'ultimo, dal momento che i requisiti per l'approvazione dei Centri residenziali per anziani sono sostanzialmente diversi da quelli per le Case di riposo. In più veniva sostenuto che non vi era un intervento materiale della collettività, elemento costitutivo della nozione di assistenza sociale o di previdenza sociale, per quanto riguarda i Centri residenziali per anziani. Nel caso di specie, la Società non riceveva alcun finanziamento pubblico e i suoi residenti non beneficiavano di alcun aiuto o intervento pubblico per coprire le spese relative ai servizi forniti.

Per contro, lo Stato belga ha chiesto rigetto, affermando che quest'ultima era un soggetto esentato dall'Iva e quindi non beneficiava di un diritto alla detrazione di tale Imposta.

La Corte d'appello, avendo incertezze sull'art. 13, Parte “A”, paragrafo 1, lett. g), ha sottoposto alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- se un Centro residenziale per anziani ai sensi della sopra citata Legge 5 giugno 1997, che gestisce a scopo di lucro alloggi privati (...), sia un Organismo avente essenzialmente carattere sociale che fornisce *“prestazioni di servizi e cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale”* ai sensi dell'art. 13, Parte “A”, paragrafo 1, lett. g) della Sesta Direttiva;
- se, ai fini della risposta alla precedente questione, faccia differenza se il Centro residenziale per anziani di cui trattasi ottenga, per la fornitura dei servizi in parola, sovvenzioni o qualsiasi altra forma di vantaggio o di intervento finanziario da parte delle Autorità pubbliche.

Pertanto, è stato necessario verificare se la Società in oggetto rientrasse o meno nella nozione di *“altri Organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato”*, ai sensi dell'art. 13, Parte “A”, paragrafo 1, lett. g), della Sesta Direttiva, e in secondo luogo se prestazioni fornite da un Centro residenziale per anziani fossero strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale ai sensi di tale disposizione.

Sul primo punto si deve evidenziare che l'art. 13, Parte “A”, paragrafo I, lett. g), della Sesta Direttiva, non precisa, né le condizioni, né le modalità proprie del riconoscimento del carattere sociale degli Organismi diversi da quelli di diritto pubblico e quindi spetta al diritto nazionale di ciascuno Stato membro sancire le norme in base alle quali un siffatto riconoscimento può essere concesso ad Organismi di tal genere.

Per quanto concerne l'aspetto secondo il quale le prestazioni di servizi devono essere strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale, si deve considerare che la formulazione dell'art.

13, Parte “A”, paragrafo 1, lett. g), della Sesta Direttiva, annovera espressamente le prestazioni effettuate dalle Case di riposo tra le prestazioni di servizi e di cessioni di beni strettamente connesse con l’assistenza sociale e con la previdenza sociale, che rientrano pertanto nell’esenzione prevista da tale disposizione.

Le prestazioni fornite dal Centro residenziale per anziani in oggetto ovvero i Centri che mettono a disposizione degli alloggi adatti a persone anziane possono beneficiare dell’esenzione di cui all’art. 13, Parte “A”, paragrafo 1, lett. g), della Sesta Direttiva.

Anche per le altre prestazioni vale lo stesso di cui sopra a condizione che, segnatamente, dette prestazioni corrispondano a quelle che anche le Case di riposo e cura sono tenute ad offrire conformemente a tale legislazione.

Per quanto riguarda il secondo aspetto viene invece stabilito che non è rilevante se il gestore di un Centro residenziale per anziani come quello in questione benefici o meno delle sovvenzioni o di qualsiasi altra forma di vantaggio o di partecipazione finanziaria da parte delle Autorità pubbliche.

Tia: la Cassazione ne ribadisce la natura di tributo e l’esclusione da Iva

Corte Suprema di Cassazione – Sezioni Unite Civili – Sentenza n. 5078 del 15 maggio 2016

di Alessio Malucchi

Con Sentenza n. 5078/16, la Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha stabilito la non applicazione dell’Iva alla Tariffa di igiene ambientale (Tia), confermando quanto già a suo tempo deciso sul punto.

Nella specie, nell’anno 2009 un contribuente presentò ricorso al Giudice di Pace riguardo al pagamento dell’Iva sulla Tia, il quale accolse il ricorso e condannò la Società, che si occupava del “*Servizio di smaltimento rifiuti*” per conto del Comune, a risarcire l’Iva pagata dal cittadino.

La Società presentò appello al Tribunale e successivamente alla Suprema Corte di Cassazione, e proprio quest’ultima, lo scorso 15 marzo 2016, ha confermato la decisione del Giudice di Pace.

Il Giudice di Pace prescrisse alla Società il pagamento della somma di Euro 67,36, oltre interessi e spese a titolo di ripetizione di Iva applicata alla Tia, disciplinata dall’art. 238, comma 1, Dlgs. n. 152/06, riscossa dalla Società stessa, attribuendo alla Tariffa la natura di tributo e di conseguenza il non assoggettamento ad Iva.

Il Tribunale adito dalla Società, con Sentenza n. 574/14, accolse l’appello limitatamente al regime delle spese processuali, confermando per il restante la decisione di I grado, ribadendo la natura tributaria della Tia “*in quanto mera variante della Tarsu*” e quindi la non assoggettabilità ad Iva della stessa in conformità alla giurisprudenza della Corte Costituzionale n. 64/10 e delle successive Pronunce.

Alla base di ciò vi era inoltre la mancanza di norma specifica e il fatto che relative entrate sono riconducibili ai diritti, ai canoni e contributi percepiti nell’esercizio di pubbliche autorità.

Le motivazioni sollevate dalla Società in fase di ricorso risultarono infondate.

La normativa a fondamento delle questioni sollevate è costituita dall’art. 49, del Dlgs. n. 22/97 (Provvedimento abrogato dal Dlgs. n. 152/06), con la cui disposizione venne soppressa la Tarsu, disponendo anche che i “*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, fossero coperti dai Comuni mediante l’istituzione di una tariffa (usualmente denominata Tia) composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all’entità dei costi gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio.*”

La Corte Costituzionale giudicò poi infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 3-bis del Dl. n. 203/05, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248/05, nella parte in cui devolve alla giurisdizione del Giudice tributario le controversie relative alla debenza del canone, ritenendo che il prelievo presentasse tutte le caratteristiche del “*tributo*”, che il medesimo non fosse pertanto inquadrabile tra le entrate non tributarie ma costituisse una mera variante della Tarsu disciplinata dal

Dpr. n. 507/93, conservando la qualifica di “tributo” propria di quest’ultima; con successiva Sentenza n. 64/10, la stessa Corte Costituzionale riprese i medesimi principi.

La Suprema Corte, nell’adeguarsi a tale orientamento, in sede di regolamento di giurisdizione, sostenne che, “*in tema di riparto di giurisdizione, spettano alla giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto la debenza della Tia, in quanto, come evidenziato anche dall’Ordinanza della Corte Costituzionale n. 64/10, tale tariffa non costituisce una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della Tarsu, disciplinata dal Dpr. n. 507/93, di cui conserva la qualifica di tributo. (S.U. n. 14903/10, n. 25929/2011)*”.

La Sezione V della Corte, con orientamento costante, ha affermato che “*la Tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, istituita dall’art. 49 del Dlgs. n. 22/97, non è assoggettabile ad Iva, in quanto essa ha natura tributaria, mentre l’Imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo, in linea con la previsione di cui all’art. 3, del Dpr. n. 633/72, non quando si paga un’Imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente (Sentenza n. 3293 del 2 marzo 2012, Sezione V; Sentenza n. 5831 del 13 aprile 2012, Sezione V).*”

In contrasto con tale orientamento sono le affermazioni contenute in alcune decisioni della Sezione I della Corte, nell’ambito di giudizi aventi ad oggetto la natura privilegiata ex art. 2752, comma 3, Cc., del credito relativo al Tributo in questione, dove si legge che “*la natura tributaria in questione non può neppure essere contestata in base alla considerazione che la parte terza della Tabella ‘A’ allegata al Dpr. n. 633/72, in materia di Iva, preveda (n. 127-sexiesdecies) che le prestazioni di raccolta, trasporto recupero e smaltimento dei rifiuti sia urbani che speciali siano soggette al pagamento dell’Iva 10%. E’ sufficiente a tale proposito osservare che detta previsione normativa è stata introdotta dal Dl. n. 557/93, art. 4, comma 1, convertito con Legge n. 133/94, quando era in vigore la Tarsu, la cui natura tributaria è sempre stata indiscussa. Il che dimostra che l’applicazione dell’Iva all’importo corrisposto per smaltimento dei rifiuti prescinde dalla sua natura tributaria o meno*”.

Secondo il parere delle Sezioni Unite, bisogna dare seguito all’indirizzo espresso dalla Sezione Tributaria, non senza rilevare che la questione dell’assoggettamento ad Iva della “Tia1” non costituiva espressamente oggetto delle Pronunce della Sezione I, risultando un mero *obiter* a favore della natura non privatistica della Tia nell’ambito della disciplina speciale in tema di crediti privilegiati.

La determinazione trova il suo fondamento negli elementi autoritativi che caratterizzano la c.d. “Tia1”, elementi 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, nonché dall’assenza del rapporto sinallagmatico a base dell’assoggettamento ad Iva (artt. 3 e 4 del Dpr. n. 633/72).

Questo indirizzo è altresì conforme all’art. 13 della Direttiva 2006/112/Ce, secondo cui “*gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri Enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni*”.

Viene aggiunto che l’ordinamento eurocomunitario reputa essenziale la gestione dei rifiuti, tanto da addossare sui singoli Stati l’obbligo di adottare le misure necessarie atte a garantire il recupero, riutilizzo, riciclaggio e smaltimento dei rifiuti medesimi (artt. 4, 10, 12 e 13, Direttiva 008/98 Ce), rimettendo alla discrezionalità degli Stati medesimi la determinazione degli oneri correlati ai costi di gestione (“*allo stato attuale del diritto comunitario, non vi è alcuna normativa adottata in base all’art. 175 Ce che imponga agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, di modo che tale finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità (...) le competenti Autorità nazionali dispongono di un’ampia discrezionalità per quanto concerne la determinazione delle modalità di calcolo di siffatta tassa*” - punti 48 e 50, Sentenza n. 15/7/2009, Causa C-254/08).

Per quanto riguarda la connessione del Servizio in oggetto con l’esercizio di pubblica autorità, vi sono a sostegno le decisioni della Corte di Giustizia, tra le quali: Sentenza Sezione IV, causa C-174/14, punto 71 e Sentenza del 14 dicembre 200, Causa C-446/98 (punti 15-17).

Anche la necessità di un rapporto sinallagmatico tra prestazione e controprestazione è conforme alla Giurisprudenza comunitaria: Sentenza - Sezione III - 20 giugno 2013, Causa C-653/11, pag. 40; Sentenza - Sezione IV - 29 ottobre 2015, causa C-174/14, ai punti 31 e 32.

Sempre la Corte di Giustizia sostiene che, “(...) affinché imposte, dazi, tasse e prelievi possano rientrare nella base imponibile dell’Iva, pur non rappresentando un valore aggiunto e non costituendo il corrispettivo economico della cessione del bene, essi devono presentare un legame diretto con tale cessione” (Corte di giustizia, 28 luglio 2011, C-106/10, punto 33; Corte di giustizia 22 dicembre 2010, C-433/09) e successivamente precisando che il legame diretto è identificabile quando tasse, tributi e prelievi divengono esigibili dal momento che sono forniti e solo quando sono forniti i servizi.

Per concludere, ai fini della presente causa, risultano “irrelevanti” le disposizioni della voce 127-*sexiesdecies* della Tabella “A”, Parte III, del Dpr. n. 633/72, e del Dm. n. 370/00, in quanto tali norme sono applicabili nei casi in cui le prestazioni in esame vengano svolte “con corrispettivo”, elemento assente nel caso in esame.

La Sentenza della Suprema Corte potrebbe portare di fatto come conseguenza l’obbligo di tutti i gestori dei “Servizi di smaltimento rifiuti” di rimborsare agli utenti le somme corrispondenti all’Iva erroneamente pagate, con un possibile conseguente aumento delle Tariffe all’utenza, a “compensazione” delle somme da rimborsare.

Iva & Fisco Enti Locali

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

Collaborano alla Rivista:

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

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

Dott. Ignazio Del Castillo, *Magistrato della Corte dei conti*

Dott. Claudio Galtieri, *Magistrato della Corte dei conti*

Dott. Pantaleo Isceri, *Dirigente Servizi Finanziari Provincia Lecce, Componente Commissione Finanza Locale Anci, Consulente Anci-risponde*

Prof. Luciano Marchi, *Docente di Revisione Aziendale, Facoltà di Economia, Università degli Studi di Pisa*

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

Prof. Stefano Pozzoli, *Straordinario di Ragioneria generale Università di Napoli "Parthenope", Dottore comm. – Rev. contabile*

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

Comitato di redazione:

Federica Giglioli, Veronica Potenza, Alessia Rinaldi, Edoardo Rivola, Nicola Tonveronachi, Giuseppe Vanni, Francesco Vegni

Segreteria di redazione: Ambra Valori

Responsabile: Fabrizio Mandorlini

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

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

Via della Costituente, 15 – 56024 San Miniato (PI) – Tel. 0571/469222 – 0571/469230 – Fax 0571/469237

E-Mail: segreteria@centrostudentilocali.it – Sito internet: www.entilocaliweb.it

Stampa: Grafiche Leonardo S.a.s. di Bettini Fabrizio & C. – Via Volta 50 – 56028 San Miniato (PI)

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:

La Rivista viene inviata mensilmente agli abbonati sia in abbonamento postale che tramite e-mail.

SCADENZARIO

Sabato 16 aprile (*)

Versamento Iva su acquisti in ambito istituzionale

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta sugli acquisti operati nel mese precedente 2015 in ambito istituzionale, a seguito delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*"Legge di stabilità 2015"*) in materia di *"split payment"* e del Decreto attuativo Mef 23 gennaio 2015. Il versamento deve essere effettuato tramite Modello *"F24EP"*, codice tributo 620E, istituito con la Risoluzione n. 12/E del 15 febbraio 2015 e non è compensabile con altri crediti.

Versamento Iva mensile

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta per il mese precedente, da effettuarsi tramite Modello *"F24EP"*, tenendo conto, per gli acquisti inerenti servizi rilevanti Iva, delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*"Legge di stabilità 2015"*) in materia di *"split payment"* e dell'art. 5, Dm. Mef 23 gennaio 2015 che determinano fisiologicamente, una volta esaurito l'eventuale credito Iva dell'anno 2014, un versamento periodico di Iva.

Irap - Acconto mensile Amministrazioni dello Stato e Enti pubblici

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

Ritenute alla fonte (Irpef ed Addizionale Irpef)

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

Compensazione *"orizzontale"* credito Iva 2015

Entro tale data può essere compensato in modo *"orizzontale"* il credito Iva maturato nel 2015 per importi superiori a Euro 5.000 annui (importo modificato con Provvedimento Agenzia Entrate 16 marzo 2012), qualora sia stata inviata telematicamente la Dichiarazione *"Iva 2016"* ma inferiori a Euro 15.000 annui, qualora non sia stato apposto sulla Dichiarazione *"Iva 2016"* il *"visto di conformità"* o la firma dell'Organo di revisione (Circolare Entrate n. 1 del 15 gennaio 2009), con anno di riferimento 2015 sul Modello *"F24"*, codice 6099. Si suggerisce di considerare anche gli effetti dello *split payment* commerciale nella valutazione del quantum da poter compensare.

Compensazione *"orizzontale"* credito Iva 2014

Entro tale data può essere compensato in modo *"orizzontale"* il credito Iva maturato nel 2014 per importi superiori a Euro 5.000 annui (importo modificato con Provvedimento Agenzia Entrate 16 marzo 2012), essendo stata inviata telematicamente entro il 30 settembre 2015 la Dichiarazione *"Iva 2015"* ma inferiori a Euro 15.000 annui, qualora non sia stato apposto sulla Dichiarazione *"Iva*

2015” il “*visto di conformità*” o la firma dell’Organo di revisione (Circolare Entrate 15 gennaio 2009, n. 1), con anno di riferimento 2014 sul nuovo Modello “F24EP”, codice 619E (di cui siamo in attesa delle istruzioni per la compilazione).

Sabato 30 aprile (*)

Presentazione Modelli “*Intra 12*”

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

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