
Andrea Pelle
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Via Corsica 9/7 scala E
16128 Genova

tel. 010/8992716
fax 010/4211016

apelle@asseltaxlegal.com
pelleandrea@pec.it

Spett.le Amaie Energia e
Servizi S.r.l.

Genova, 01 dicembre 2020

Oggetto: parere sulla soggettività passiva Iva delle società “in house”

Signori membri del C.d.A.,

questa società mi ha commissionato l'estensione di un breve parere in merito ai profili Iva collegati alla gestione della pista ciclabile, nell'ambito di un modello cosiddetto “in house providing”, inclusi quelli riguardanti l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta gravante sull'acquisto di beni o servizi impiegati per dare esecuzione a tale affidamento.

L'argomento è caratterizzato, come noto, dall'esistenza di un notevole dibattito sulla natura delle società totalmente controllate dal soggetto pubblico affidante/appaltante il servizio, sviluppatosi originariamente in ambito europeo e, in seconda battuta, nel nostro diritto interno, in particolare di quello amministrativo, il quale abbraccia e coinvolge anche il comparto tributario.

Ometterò, non solo per la richiesta sintesi, ma anche perché sicuramente a note a chi legge, le premesse giuridiche dell'*in house*, limitandomi a rilevare che, con tale espressione, viene comunemente individuata una sorta di auto-produzione di beni e/o servizi ad opera della Pubblica Amministrazione che, non facendo sorgere l'esigenza di parità di trattamento tra operatori economici e, dunque, la necessità di esperire procedure di gara, permette la disapplicazione della normativa sugli appalti pubblici.

Pur nella sua essenzialità, la definizione che precede poggia su alcuni concetti che tradiscono le complessità interpretative che andranno affrontate in questa sede e che, si anticipa sin d'ora, hanno dato luogo – quanto allo specifico ambito Iva – ad una netta contrapposizione tra l'orientamento consolidato dell'Amministrazione finanziaria e le posizioni degli enti controllanti, queste ultime fondate sull'osservazione dell'inquadramento delle società in house in ambito pubblicitario piuttosto che privatistico.

Infatti, l'autoproduzione evoca il tema della possibile inesistenza di una soggettività passiva della società distinta da quella del soggetto controllante e beneficiario dell'attività, mentre il richiamo al regolare svolgimento del mercato e della concorrenza rimanda alla deroga riconosciuta, in primis dalla disciplina unionale, agli organismi di diritto pubblico.

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria

La posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate sul tema dell'eventuale esclusione dall'ambito applicativo del tributo del compenso spettante ad una società in house - a titolo di remunerazione dell'attività svolta nell'interesse esclusivo del committente che ne esercita il controllo assoluto – è chiaramente rappresentata nelle risoluzioni n. 129/2006, n. 37/2007 e n. 56/2014.

Secondo una corrente di pensiero, infatti, il legame intercorrente tra tale tipologia di società – ritenuta un semplice ente strumentale, rientrante nello schema organizzativo del soggetto pubblico di appartenenza, nonostante l'utilizzo di una figura giuridica tipica del diritto comune - e il concedente non sarebbe riconducibile ad un normale rapporto contrattuale siglato tra due soggetti autonomi e distinti, bensì ad un'ipotesi di delegazione organica (si tratterebbe, cioè, di un elemento di sistema nell'ambito della gestione dell'attività amministrativa), come tale non rilevante agli effetti del tributo.

Detto in altri termini, stando a questa interpretazione, la società "in house" non sarebbe un soggetto passivo Iva a sé stante, per carenza del requisito dell'indipendenza rispetto all'amministrazione che la partecipa in forma totalitaria.

Ma i fautori della tesi dell'irrilevanza fiscale avanzano un'ulteriore possibile giustificazione – giuridicamente più consistente, ma che entra in gioco solo in ipotesi di rigetto della prima - fondata sulla qualificazione della società in house come "organismo di diritto pubblico" e sull'esclusione dall'applicazione dell'imposta delle attività da questi svolte in veste di "pubblica autorità", salvo che tale esonero non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

Tanto premesso, osservo che l'Agenzia delle entrate non ha mai condiviso alcuna delle suddette teorie, tendendo invero a svalutare la rilevanza dell'inquadramento di questo genere di enti in un ambito piuttosto che nell'altro (pubblico o privato)¹ ed assumendo, per l'effetto, una posizione

¹La risoluzione n. 129/2006 rigetta la tesi per cui sarebbe possibile attribuire ad una società costituita da un ente territoriale, anche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, la medesima condizione di "organismo di diritto pubblico" riconosciuta ad altri scopi di diritto, tanto dal legislatore domestico quanto dalla giurisprudenza unionale.

Nell'occasione, la fattispecie contrastata richiedeva l'esame del profilo soggettivo - sebbene con l'intenzione di valutare il regime, imponibile o di esenzione, applicabile alle operazioni attive svolte dalla società (di natura socio-assistenziale) e non la sussistenza o meno del presupposto previsto dall'articolo 4 del D.P.R. 633/72 – e lo scopo era appunto quello di ottenere l'estensione, al campo tributario, di definizioni legislative rinvenenti da altri comparti dell'ordinamento giuridico, nella specie rappresentati dall'insieme delle disposizioni che disciplinano il settore degli appalti pubblici.

L'inquadramento soggettivo cercato dall'istante poggiava:

- sul contenuto del comma 26 dell'articolo 3 del codice unico sugli appalti (decreto 163/2006) posto che, ai sensi di tale disposizione, si considera "organismo di diritto pubblico" quello che sia stato istituito, ancorché in forma societaria, allo scopo di soddisfare esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale, che sia dotato di personalità giuridica e che svolga un'attività 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.

che ormai pare assolutamente consolidata nel senso di ritenere assoggettabili ad imposizione, in ogni caso, tutte le prestazioni rese dalle società in house.

Più in dettaglio, stando al parere del fisco andrebbe valorizzata la presunzione assoluta secondo cui si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle società commerciali².

Il descritto orientamento è stato confermato, anche in epoca ben più recente, con riguardo all'attività di riscossione dei tributi.

La risoluzione 56/2014, invero, esalta la convinzione dell'Agenzia per cui la disposizione di esonero soggettivo enunciata nel quinto comma dell'articolo 4 del D.P.R. 633/72 – vale a dire la norma che esclude la soggettività passiva degli enti di diritto pubblico (equivalente interno della definizione di "organismo di diritto pubblico" di matrice unionale), rispetto alle attività da questi esercitate in veste di pubblica autorità - non potrebbe essere applicata a soggetti diversi da quelli ivi indicati, tra cui appunto figurano le società commerciali.

Ciò in quanto queste ultime possiedono una personalità giuridica distinta dall'ente che le partecipa, a nulla rilevando - in ordine all'individuazione dei presupposti impositivi ai fini Iva - la loro riconducibilità tra gli organismi di diritto pubblico, ai sensi del codice dei contratti pubblici.

-
- sulla giurisprudenza, tanto quella amministrativa interna quanto quella della Corte UE, che, dovendo esaminare la problematica del rapporto tra l'appaltante ente pubblico e la società costituita in house providing con riferimento alle procedure ad evidenza pubblica di derivazione comunitaria, ha configurato l'esistenza di un rapporto di delegazione interorganica tra l'amministrazione pubblica appaltante e la società aggiudicataria e, in sostanza, di un modulo essenzialmente pubblicistico nello svolgimento del rapporto instaurato fra l'ente pubblico e una struttura definibile come sua articolazione interna.

Nonostante queste evidenze, l'Amministrazione finanziaria ha negato ogni possibilità di risolvere le problematiche in ambito Iva facendo appello a nozioni mutuare da altre disposizioni extra-tributarie.

A parere dell'Agenzia, infatti, l'orientamento giurisprudenziale e le definizioni fornite dalla normativa in materia di appalti pubblici di lavori non possono assumere valenza generale nell'ordinamento giuridico.

²Secondo la risoluzione n. 37/2007 la qualifica di società "in house providing" non assumerebbe alcuna rilevanza in ordine all'individuazione dei presupposti impositivi, in campo Iva, nell'ambito dei rapporti giuridici che si instaurano con l'ente locale di appartenenza.

Ad avviso del fisco, infatti, la normativa e la giurisprudenza comunitaria che delineano la figura della società "in house providing" e le caratteristiche del rapporto relazionale che essa intrattiene con l'ente pubblico che la controlla, riguardano esclusivamente la materia degli appalti pubblici e, in particolare, le procedure ad evidenza pubblica.

Diversamente, nel settore dell'Iva la norma di riferimento è e rimarrebbe il secondo comma dell'articolo 4, del D.P.R. 633/72, dal momento che, essendosi costituito nella forma della società a responsabilità limitata, l'ente strumentale rappresenta un soggetto giuridicamente distinto dall'amministrazione locale che lo controlla.

Ne deriva – prosegue la risoluzione – "che non può essere estesa alla società istante la disposizione recata dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui per gli enti non commerciali, ivi compresi quelli pubblici, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali. La disposizione menzionata, infatti, esclude dall'applicazione dell'Iva gli enti non commerciali relativamente allo svolgimento di alcune attività per il peculiare "status giuridico" da essi posseduto, che non può essere trasferito in capo a soggetti diversi, quali le società commerciali, aventi una personalità giuridica distinta dall'ente da cui promanano".

Primo elemento critico del contrasto interpretativo: la presunzione assoluta di rilevanza delle operazioni effettuate dalle società

Giunto a questo punto dell'analisi devo rappresentare – e sono certo di non sorprendere chi legge – che l'interpretazione tranciante fornita dall'Amministrazione finanziaria risulta generalmente avversata in dottrina, nel cui ambito si continua invece a sostenere che l'inquadramento delle società in house nel novero dei soggetti passivi Iva, ai sensi del numero 1) del comma 2 dell'articolo 4 del D.P.R. 633/72, andrebbe correttamente verificato ragionando sulla ricostruzione della natura giuridica di tali enti nel diritto europeo ed interno.

Ricostruzione che, si dice in buona sostanza, non potrebbe essere identificata in chiavi diverse a seconda del ramo dell'ordinamento o addirittura all'interno del medesimo ramo, a seconda delle diverse finalità delle norme applicabili.

Insomma, vi è chi sostiene – non senza apparente fondamento - che se le regole e la giurisprudenza dell'Unione stabiliscono che l'organismo di diritto pubblico è quello che persegue interessi generali al di fuori di una situazione di concorrenza sul mercato e se gli enti in house sono articolazioni interne dell'amministrazione pubblica, che tramite esse opera al di fuori del meccanismo della concorrenza, allora bisogna concludere, quale inferenza logica del ragionamento, che anche gli enti in house sono organismi di diritto pubblico.

Senonché tale ricostruzione entra appunto in crisi, nel nostro sistema, proprio quando la veste giuridica rivestita da tali enti sia quella societaria, come di norma accade per rispondere proprio alle esigenze cui è funzionale la stessa adozione dell'in house providing.

Infatti, come visto poc'anzi, sommando tutti i pareri forniti dal fisco si arriva al risultato per cui il suddetto comma 2 - attraendo nel campo di applicazione dell'imposta tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da società e da enti pubblici o privati, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole – disporrebbe una presunzione iuris et de iure, che attribuisce quindi la soggettività passiva d'imposta, sempre e comunque, anche alle società in house, non essendo al contempo neppure possibile attivare l'esimente indicata al quinto comma dell'articolo 4, per via della forma societaria assunta, ex se considerata.

Non va peraltro taciuto che questa interpretazione sposta l'attenzione su un problema di compatibilità della legislazione domestica con le decisioni della Corte UE che hanno invece stabilito, da tempo, che la forma giuridica non è elemento qualificante in termini assoluti per l'acquisto della soggettività Iva e che, pertanto, l'assunzione di una veste societaria non comporta necessariamente l'assunzione di questo status (sentenze nelle cause C-60/90 e C-291/92)

Il concetto di “indipendenza” come discriminante dello status fiscale di una società

La prima conclusione alla quale si può giungere, di per sé scontata, è che un'eventuale mancata applicazione dell'Iva alle somme dovute a questa società in forza di un rapporto “in house” si porrebbe in aperto contrasto con l'orientamento consolidato dell'Amministrazione finanziaria, con tutti i rischi e le possibili conseguenze del caso.

Volendo tuttavia proseguire oltre, e quindi con l'intento di non arrestare il presente parere a questa unica constatazione, osservo che qualunque tentativo di sottrarsi all'approccio del fisco

richiederebbe effettivamente, ed in via pregiudiziale, di disattivare la presunzione assoluta enunciata nel comma 2 dell'articolo 4 attraverso, come detto, il riconoscimento della relativa incompatibilità con la disciplina sovranazionale.

Al di là delle presumibili difficoltà di pervenire a questo primo risultato in sede giudiziale, la disapplicazione dell'Iva dovrebbe comunque derivare dalla dimostrazione del mancato possesso di una soggettività passiva Iva di Amaie, distinta da quella del Comune di Sanremo, ovvero, in caso contrario, dalla riconduzione di Amaie stessa nel novero dei soggetti enunciati al quinto comma dell'articolo 4.

Restando alla prima delle suddette eventualità, esprimo l'avviso che la questione dovrebbe essere risolta, in ultima e decisiva analisi, avendo riguardo alle norme della direttiva 112/2006/ che definiscono il perimetro soggettivo dell'operatività delle regole armonizzate – ossia quelle contenute negli articoli 9 e 10 – così come interpretate dalla giurisprudenza della Corte UE.

A questo proposito si ricorda, allora, che ai sensi della prima delle citate disposizioni si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Il concetto di "attività economica" – che si applica a tutte le persone, fisiche e giuridiche, sia pubbliche che private – risulta, a propria volta, declinato come qualunque attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate, e, in modo particolare, lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Come si può notare, quindi, la normativa superiore delinea un'area di attrazione al tributo molto ampia, in evidente sintonia con quello che ne costituisce l'obiettivo di fondo, ossia stabilire un sistema comune di tassazione all'interno di tutti gli Stati membri.

Il successivo articolo 10 si preoccupa, invece, di specificare cosa debba intendersi per esercizio "in modo indipendente" di un'attività economica, all'uopo dichiarando espressamente esclusi dall'imposizione "i lavoratori dipendenti ed altre persone se sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che preveda vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro".

Tanto premesso, e quindi passando all'esame della giurisprudenza, osservo che l'Avvocato Generale della causa C-276/14 ha rilevato che se è vero che la definizione di "soggetto passivo" è talmente ampia che potrebbe applicarsi anche ad un ente privo di personalità giuridica, è altrettanto vero che non è detto che al possesso di tale personalità corrisponda automaticamente lo status di soggetto passivo, dovendosi infatti verificare, dapprima, il carattere economico dell'attività considerata.

Il collegio della medesima causa, per parte propria, insegna che per pervenire alla corretta declinazione del criterio di "autonomia" da parte di un ufficio/organizzazione/ente di diritto pubblico (ammesso e non concesso che una società in house possa rientrare in una delle predette definizioni) occorre assumere le statuizioni della giurisprudenza in tema di "indipendenza" delle attività economiche esercitate dalle persone fisiche.

A parere degli eurogiudici, quindi, bisognerebbe prendere le mosse dal tenore letterale della definizione recata, in negativo, al citato articolo 10, secondo cui non può esservi tassazione sulle operazioni poste in essere da una persona che risulti legata ad un altro soggetto da un rapporto di subordinazione paragonabile a quello creato da un contratto di lavoro dipendente (dipendenza nelle condizioni lavorative e retributive, nonché in materia di responsabilità).

A questo proposito si ricorda che già in precedenza, con la sentenza Van derSteen nel procedimento C-355/06, la Corte UE aveva precisato che gli indicatori di indipendenza delle attività economiche rese da alcuni operatori privati, non inseriti nella pubblica amministrazione, sono rappresentati dal fatto di agire in nome e per conto proprio e sotto la propria responsabilità, di organizzare liberamente lo svolgimento del lavoro, assumendone quindi il rischio economico e percependone i relativi emolumenti (costituenti le proprie entrate).

La sentenza nella causa C-276/14 ha perciò ripreso questo concetto, ribadendo che per stabilire se un'entità giuridica eserciti o meno un'attività economica in modo indipendente occorre verificare la sussistenza di tutti i suddetti elementi distintivi, di modo che lo status di soggetto passivo deve ritenersi integrato quando sia accertato il ricorrere di tali condizioni.

Conclusioni sulla soggettività passiva Iva di Amaie, nei riguardi del Comune di Sanremo, e sulla detrazione

Fermo restando che compete ovviamente solo ad Amaie valutare l'opportunità di assumersi - non applicando l'Iva ai compensi spettanti per la gestione della pista ciclabile - il rischio di un contenzioso tributario pressoché certo, nella denegata eventualità di una verifica fiscale, è mio dovere evidenziare che alla difficoltà di ottenere la prioritaria declaratoria di incompatibilità della norma interna recata al comma 2 dell'articolo 4 (senza la quale, infatti, ogni altra argomentazione a sostegno della supposta irrilevanza fiscale dell'attività svolta da questa società perderebbe di qualunque significato pratico) si aggiunge anche l'improbabilità del presupposto dell'indipendenza, almeno stando a quanto indicato dalla retro menzionata giurisprudenza unionale.

Peraltro, sono di banale evidenza le complessità che deriverebbero dal tentativo di disconoscere l'esistenza di una posizione Iva autonoma in capo ad Amaie, e ciò non solo in termini giuridici, ma anche e soprattutto pratici, dal momento che un ipotetico esito favorevole finirebbe per travolgere anche il pregresso.

Scartata quindi la strada - invero quasi irrealistica e, comunque, palesemente impervia da sostenere in sede eventuale giudiziaria - del mancato possesso in assoluto dello status di soggetto passivo in capo ad Amaie, distinto da quello del Comune di Sanremo, rimane da valutare se si possa almeno "inertizzare", in qualche modo, tale soggettività tributaria distinta allorché (ragionando in generale ed in astratto) una società totalmente controllata da un'amministrazione locale renda servizi a quest'ultima.

Le motivazioni teoricamente percorribili, sotto questo punto di vista, sono due: la presunta impossibilità di individuare la conclusione di un contratto sinallagmatico tra le parti, ovvero l'altrettanto supposta qualificazione di questa società come un ente/organismo di diritto pubblico agente in veste di pubblica autorità.

Il modo migliore per dare risposta, comunque negativa, a questi interrogativi è quello di rappresentare adeguatamente i passaggi essenziali della sentenza della Corte UE nella causa C-182/17, avente ad oggetto una società ungherese³ controllata integralmente da un'amministrazione locale⁴.

³ Solo per scrupolo si rileva che il quadro generale delle regole vigenti, all'epoca dei fatti, in Ungheria presenta numerose similitudini e/o analogie con la situazione tipicamente realizzata dai comuni italiani che procedono all'affidamento diretto. Secondo il diritto ungherese, infatti:

- non generano assoggettamento ad imposta le attività proprie dei pubblici poteri svolte da persone ed organismi ai quali l'ordinamento interno abbia conferito tali doti; poteri peraltro individuati dalla legge stessa (la quale considera, come attività proprie dei pubblici poteri, quella legislativa e giurisdizionale, l'azione penale, la difesa, la pubblica sicurezza, la gestione degli affari esteri e l'amministrazione della giustizia, l'applicazione del diritto da parte dell'amministrazione pubblica, il controllo amministrativo ed economico, la supervisione ed il controllo della legalità, nonché l'attività decisionale relativa all'assegnazione degli aiuti provenienti dal bilancio statale, dall'Unione europea e da altri soggetti internazionali);
- tra i compiti affidati agli enti locali figurano, tra le altre, le seguenti mansioni: la costruzione e la manutenzione dei cimiteri pubblici, la manutenzione dell'illuminazione pubblica, la prestazione di servizi di pulitura delle canne fumarie, la costruzione e la manutenzione della rete viaria pubblica locale e delle sue attrezzature, la costruzione e la manutenzione di parchi pubblici e di altri spazi pubblici, la cura dell'igiene ambientale (smaltimento delle acque di scarico, risanamento ambientale a livello comunale, disinfestazione e derattizzazione)
- ai fini dell'attuazione dei predetti servizi pubblici, rientranti nel proprio ambito di competenze, gli enti locali possono creare, conformemente alla legge, organismi di bilancio, organismi economici o senza scopo di lucro
- la legge può tuttavia richiedere che determinati servizi pubblici siano garantiti solo da una società avente personalità giuridica, detenuta dallo Stato o, per lo meno in maggioranza, da un ente locale, in cui venga esercitata almeno un'influenza determinante

⁴La vertenza ha, come protagonista, una società a responsabilità limitata (peraltro senza scopo di lucro) detenuta in maniera totalitaria dal Comune di Nagyszénás, la quale aveva stipulato, con il proprio socio unico, un contratto avente ad oggetto l'espletamento di determinati compiti pubblici (tra cui la gestione della rete viaria pubblica locale e del centro di smaltimento di determinati rifiuti, la manutenzione dei parchi, degli spazi pubblici e del mercato locale), attraverso l'utilizzo di beni messi a disposizione dall'ente, dietro compenso.

Il contratto prevedeva il potere dell'ente di accertare il corretto adempimento degli obblighi nascenti dall'accordo e di reclamare, in caso di difetto, la restituzione di parte del prezzo, in termini corrispondenti alla violazione constatata.

Nonostante l'incasso di somme di denaro a titolo di remunerazione dell'esecuzione delle predette funzioni, la società aveva omesso di fatturare le prestazioni rese, incorrendo nella contestazione del fisco domestico, a parere del quale, invece, tali pagamenti avrebbero costituito il corrispettivo dei servizi svolti.

Secondo questa tesi, pertanto, vi sarebbe stata la realizzazione di un'operazione imponibile, a ciò militando anche l'osservazione della tenuta e dell'aggiornamento di un rendiconto circa l'esecuzione del contratto (quale elemento che dimostrerebbe che non è stato percepito un aiuto, ma retribuita la fornitura di servizi).

La stessa amministrazione fiscale aveva altresì escluso (ma si tratta di una presa di posizione logicamente pregiudiziale rispetto a quella vista sopra) la possibilità di non considerare l'affidatario come un soggetto passivo Iva agli effetti dell'uso di poteri propri della pubblica autorità, dal momento che non solo lo stesso non può essere considerato come un organismo rientrante nel bilancio pubblico - trattandosi di una società commerciale - ma neppure eserciterebbe, in ogni caso, un'attività propria dei pubblici poteri, dato anche il fatto di aver reso servizi non soltanto per conto del comune proprietario delle quote, ma anche a favore di altri soggetti (regolarmente fatturate).

Per parte propria, la società aveva invece difeso il proprio operato facendo notare di aver ricevuto l'incarico - in forza del contratto in questione - di assolvere compiti pubblici attraverso l'utilizzo di beni messi a propria disposizione dal Comune (concetto avvicinabile alla delega di funzione), nonché contestando l'assunto per cui non sarebbe qualificabile come un "organismo di bilancio", posto di svolgere le mansioni richieste dall'accordo grazie a mezzi finanziari erogati dall'ente controllante (concetto avvicinabile ai contributi a fondo perso).

In quella sede i giudici europei hanno chiaramente stabilito che tale società, incaricata di svolgere determinati compiti incombenti sull'ente controllante, esercita un'attività economica ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 9 della direttiva 112/2006⁵ e non ha titolo per giovare della norma di non assoggettamento all'imposta prevista dal successivo articolo 13, in quanto non è possibile sostenere, almeno in linea di principio, che tale attività sia resa in veste di "ente di diritto pubblico" e, ad ogni modo, è da escludere che la stessa venga condotta nell'ambito di un regime di diritto pubblico⁶.

⁵ I giudici unionali hanno fornito tutti gli elementi per decidere se lo svolgimento, da parte di una società in house, di determinati compiti pubblici in esecuzione del contratto concluso con il comune socio unico costituisca o meno una "operazione a titolo oneroso".

A questo fine, infatti, è stato rilevato che:

- a) affinché un'operazione sia considerata a titolo oneroso (e l'attività abbia, quindi, un carattere economico) occorre riscontrare, unicamente, l'esistenza di un nesso diretto tra la prestazione ed il compenso realmente ricevuto dal soggetto passivo.

Nesso diretto che sussiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (sentenze del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, e del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15).

Occorre segnalare, sempre a tale riguardo, che la Corte ha ricordato che la circostanza per cui la realizzazione dei compiti pubblici in questione sia imposta al Comune da una norma di legge non può rimettere in discussione né la qualificazione di un'attività del genere come "prestazione di servizi", né il nesso diretto tra quest'ultima ed il suo corrispettivo (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15).

Allo stesso modo, neanche il fatto che l'attività consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate per legge, per uno scopo di interesse generale, può assumere alcun rilievo al fine di valutare se essa costituisca o meno una prestazione di servizi a titolo oneroso.

Infatti, neppure la circostanza per cui l'attività possa avere ad oggetto, addirittura, l'esecuzione di obblighi costituzionali incombenti esclusivamente e direttamente allo Stato membro vale, da sola, a rimettere in discussione il suddetto legame diretto (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15).

- b) un'attività avente carattere economico – perché resa a titolo oneroso, nei termini appena visti - diventa una "attività economica", ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, quando è esercitata al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità;
- c) dal momento che la società si è impegnata, dietro compenso versato dal comune, a realizzare determinati compiti (benché di natura pubblica ed incombenti, secondo la legislazione ungherese, agli enti territoriali) e che le prestazioni fornite hanno natura stabile e continuativa (le stesse risultano erogate, sempre a fronte del suddetto contratto, sin dal 2007), la Corte ritiene che la circostanza per cui il compenso sia fissato, nella specie, non in funzione di prestazioni personalizzate, ma in modo forfettario e su una base annua diretta a coprire le spese di funzionamento della società, non sia di per sé tale da compromettere il nesso diretto esistente tra i servizi resi ed il corrispettivo ricevuto (sentenza del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14);
- d) il suddetto nesso, infine, non può essere messo in discussione per il fatto che il contratto contenga eventuali clausole che consentono di adeguare, in determinate circostanze, l'entità del compenso, ovvero, altresì, perché tale importo sia fissato ad un livello inferiore al prezzo normale di mercato, a condizione che sia determinato in anticipo, secondo criteri chiaramente individuati che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento della società (sentenze del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14 e del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15).

⁶ Una volta stabilito che la partecipata, rendendo le prestazioni commissionate dal Comune, svolge un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 – poiché esercitata a titolo oneroso ed al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità – la Corte UE era entrata nel merito della norma di non assoggettamento prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, rilevando la necessità, a tale scopo, che siano soddisfatte congiuntamente le due condizioni ivi richieste, vale a dire l'esercizio da parte di un ente pubblico ed in veste di pubblica autorità.

Per quanto riguarda la prima condizione, essa aveva statuito che la circostanza per cui l'interessato disponga, in forza del diritto nazionale applicabile, di prerogative di pubblica autorità non è di per sé determinante, sebbene ciò rappresenti un'indicazione di una certa importanza.

Occorre tra l'altro sottolineare che la possibilità di integrare quest'ultima condizione, comunque essenziale anche laddove si voglia dare per acquisita la prima, pare inibita anche dal filone giurisprudenziale che postula il diniego dell'esclusione soggettiva nel caso in cui un ente pubblico territoriale eventualmente deleghi ad un terzo, che venga a trovarsi in posizione di autonomia rispetto ad esso⁷, le funzioni di pubblica autorità (in proposito si vedano le sentenze nelle cause C-235/85, C-202/90 e C-276/97).

Naturalmente, un effetto diretto e consequenziale dell'assoggettamento ad imposta, in regime di imponibilità, dei corrispettivi pattuiti da Amaie a titolo di remunerazione dei servizi resi – effetto che pare conclusivamente imposto dalla sostanziale convergenza tra la retro descritta prassi sfavorevole e quest'ultima giurisprudenza dell'Unione - è quello dell'acquisizione del diritto, in capo alla società, all'esercizio della detrazione dell'imposta sugli acquisti di beni e servizi inerenti la gestione della pista ciclabile, così come previsto dall'articolo 19 del D.P.R. 633/72, ovviamente entro i limiti ed i termini stabiliti dalle restanti disposizioni pertinenti.

Nel caso di specie, però, la società non sembrava disporre - almeno secondo il giudizio del collegio - di alcuna delle prerogative di pubblica autorità che appartengono al Comune per l'esecuzione dei compiti pubblici affidati.

Non solo. La stessa Corte aveva espresso perplessità in ordine alla possibilità di ritenere la società sufficientemente integrata nell'organizzazione dell'amministrazione comunale, visto che, essendo stata costituita sotto forma di società di capitali, doveva essere considerata, innanzitutto, come una persona giuridica di diritto privato, la quale, come tale, dispone di una determinata autonomia nell'ambito del proprio funzionamento e della gestione quotidiana, secondo le norme di legge ad essa applicabili.

Da notare, da questo stesso punto di vista, che la sentenza pone l'accento tanto sul fatto che il Comune controllante non rappresentasse l'unico cliente, quanto sull'osservazione, al contempo, per cui le prestazioni fornite a terzi (comunque non marginali) fossero state considerate imponibili, e quindi tassate.

Pertanto, pur ammettendo che l'autonomia della società risultava senz'altro limitata – dato che il relativo capitale non era aperto a partecipazioni azionarie da parte di privati ed era detenuto al 100% dal Comune - la Corte UE è arrivata alla conclusione che quest'ultimo non si trovasse in condizioni di esercitare un'influenza decisiva.

Nel prendere questa posizione, peraltro, il collegio aveva rilevato altri elementi a sostegno, tra cui la mera facoltà, riconosciuta al Comune, di accertare lo svolgimento dei compiti affidati (facoltà, e non obbligo, che era stata dunque valutata alla stregua di un indicatore sostanziale dell'assenza di controllo effettivo preventivo o, comunque, in fase decisionale) e l'assenza di clausole contrattuali che consentissero al controllante di fissare direttive vincolanti per la società nell'esecuzione delle mansioni conferite.

Per tutto quanto precede – ed in base anche al principio secondo il quale l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in quanto deroga alla norma generale dell'assoggettamento all'Iva di qualsiasi attività di natura economica, va interpretato restrittivamente – la sentenza in esame aveva stabilito che la società non potesse essere qualificata come "ente di diritto pubblico" ai sensi di tale disposizione.

Non meno importante, infine, appare anche l'esame dell'agire della società, in veste eventuale di autorità pubblica.

In particolare, la magistratura lussemburghese aveva ritenuto impossibile sostenere che la società esercitasse un'attività nell'ambito di un regime di diritto pubblico dal momento che la stessa, oltre a non disporre di alcuna delle prerogative dei poteri pubblici del Comune per l'esecuzione delle prestazioni commissionate, risultava anche disciplinata da disposizioni di diritto privato.

Va da sé, peraltro, che la verifica dell'uso di tali poteri dovrebbe riguardare – al fine di definire il trattamento delle somme dovute ad Amaie a titolo di corrispettivo della gestione della pista ciclabile - il rapporto con il Comune di Sanremo (e non quello con gli utenti finali, il quale peraltro sfugge ad imposizione, a prescindere da ogni altra considerazione, poiché privo di rilevanza economica), al cui interno appare oltremodo difficile affermare che il soggetto affidatario si muova in veste autoritativa rispetto a quello affidante.

⁷ E' scontato osservare che sarebbe quantomeno arduo definire Amaie un soggetto non "autonomo" rispetto al Comune di Sanremo, dopo aver ammesso, invece, la sua "indipendenza" ai sensi e per gli effetti dell'articolo 10 della direttiva 112/2006.

Va da sé, peraltro, che tutto quanto sopra rappresentato prescinde dal bene oggetto dell'affidamento – essendo rilevante unicamente l'esistenza di un obbligo/obbligazione di rendere, dietro compenso, determinate prestazioni previste dallo schema in house – e quindi riguarda (tanto per l'imponibilità del corrispettivo spettante ad Amaie, quanto per l'esercizio della detrazione da parte di quest'ultima) anche il Mercato dei Fiori.

Nel rimanere ovviamente a disposizione per ogni eventuale chiarimento, porgo cordiali saluti.

Dott. Andrea Pelle