



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

IL TRATTAMENTO FISCALE DEL TRASFERIMENTO DELLE RETI DEL SISTEMA IDRICO INTEGRATO

Anna De Toni

Gabriella Nardelli

Pasquale Saggese

12 LUGLIO 2017





ABSTRACT

Il processo di riorganizzazione del servizio idrico integrato da parte degli enti locali ad oltre vent'anni di distanza dalla legge 5 gennaio 1994 n. 36 (c.d. Legge Galli) non può dirsi ancora completato.

Ciò lo si deve anche alla complessità e all'ambiguità della normativa di settore che ha determinato sui territori problematiche gestionali e fiscali legate al "trasferimento" delle reti e degli impianti agli enti deputati alla gestione del servizio idrico.

Nel Documento si esamina il trattamento fiscale di tali "trasferimenti" sotto il profilo sia dell'imposizione diretta che indiretta.

In particolare, una prima casistica che viene analizzata è quella della concessione d'uso gratuita delle infrastrutture e degli impianti prevista dall'art. 153 del D.Lgs. n. 152/2006 (c.d. Testo Unico Ambientale).

La seconda casistica esaminata è quella in cui l'Ente proprietario delle infrastrutture, nel concedere la gestione del servizio a un soggetto esterno, viene da questi rimborsato delle passività pregresse derivanti dall'ammortamento dei mutui accesi per gli investimenti relativi al servizio idrico.



SOMMARIO

1. LA DEFINIZIONE DI “SERVIZIO IDRICO INTEGRATO”	4
2. INQUADRAMENTO NORMATIVO SULL’ORGANIZZAZIONE TERRITORIALE DEL SERVIZIO	5
3. NORME DI RIFERIMENTO PER IL TRASFERIMENTO DELLE RETI E IMPIANTI DEL SISTEMA IDRICO INTEGRATO... ..	8
4. IL TRASFERIMENTO DELLE RETI E DEGLI IMPIANTI AFFERENTI IL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO TRA ENTI LOCALI.....	9
5. LA SOGGEZIONE A IVA DEGLI ENTI LOCALI	9
6. GESTIONE DEL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO	13
6.1. Concessione gratuita delle infrastrutture e degli impianti.....	13
6.1.1. IVA.....	14
6.1.2. Imposta di registro.....	15
6.1.3. Imposte sul reddito.....	15
6.2. Rimborso da parte del gestore del servizio idrico delle passività pregresse.....	16
6.2.1. IVA.....	16
6.2.2. Imposta di registro.....	17
6.2.3. Imposte sul reddito.....	17



1. La definizione di “servizio idrico integrato”

Il “servizio idrico integrato” è definito, nel Titolo I (principi generali e competenze) della Sezione III, come *“l'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili di fognatura e di depurazione delle acque reflue, e deve essere gestito secondo principi di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto delle norme nazionali e comunitarie”* (comma 2 dell'art. 141 del D.Lgs. 152/2006).

Il servizio idrico integrato è, pertanto, costituito dall'insieme dei servizi idrici connessi con l'uso umano della risorsa idrica ovvero la captazione dell'acqua potabile, il suo trasporto e la sua distribuzione e quindi la raccolta e la depurazione delle acque reflue.

La gestione del sistema idrico prevede, infatti, una complessa rete di infrastrutture composta da grandi acquedotti, da serbatoi di accumulo, potabilizzatori e da reti di distribuzione che consentono di mettere a disposizione le acque ai consumatori. Le acque scaricate devono poi essere allontanate e depurate prima di essere restituite all'ambiente, convogliandole attraverso le fognature ai depuratori, ovvero impianti complessi e costosi, indispensabili per proteggere l'ambiente dall'inquinamento.

Ai sensi dell'art. 142 del D.Lgs. 152/2006 le specifiche competenze in materia di gestione delle risorse idriche sono affidate ai vari organi di governo del territorio: in particolare, al Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio sono affidate le funzioni e i compiti spettanti allo Stato, alle regioni le funzioni e i compiti ad esse spettanti nel quadro delle competenze costituzionalmente determinate e nel rispetto delle attribuzioni statali, in particolare quelle relative a disciplinare il governo del rispettivo territorio e agli enti locali, attraverso l'ente di governo dell'ambito, le funzioni di organizzazione del servizio idrico integrato, di scelta della forma di gestione, di determinazione e modulazione delle tariffe all'utenza, di affidamento della gestione e relativo controllo, secondo le disposizioni della parte terza del decreto.

Si rammenta, ai fini della presente trattazione, che la proprietà delle infrastrutture è pubblica: ai sensi dell'art. 143 comma 1 e 2 del D.Lgs. 152/2006, gli acquedotti, le fognature, gli impianti di depurazione e le altre infrastrutture idriche di proprietà pubblica, fino al punto di consegna e/o misurazione, fanno parte del demanio ai sensi degli articoli 822 e seguenti del codice civile e sono inalienabili se non nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge e spetta all'ente di governo dell'ambito la tutela di tali beni, ai sensi dell'articolo 823, secondo comma, del codice civile¹.

¹ Art. 822 del codice civile: *“Appartengono allo Stato e fanno parte del demanio pubblico il lido del mare, la spiaggia, le rade e i porti; i fiumi, i torrenti, i laghi e le altre acque definite pubbliche dalle leggi in materia; le opere destinate alla difesa nazionale. Fanno parimenti parte del demanio pubblico, se appartengono allo Stato, le strade, le autostrade e le strade ferrate; gli aerodromi; gli acquedotti; gli immobili riconosciuti d'interesse storico, archeologico e artistico a norma delle leggi in materia; le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche; e infine gli altri beni che sono dalla legge assoggettati al regime proprio del demanio pubblico”*.

Art. 823 del codice civile: *“I beni che fanno parte del demanio pubblico sono inalienabili e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi, se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano. Spetta all'autorità amministrativa la*



Il carattere pubblicistico del servizio è confermato anche dalla circostanza che l'oggetto del servizio, l'acqua, è un bene del demanio naturale: infatti, il D.Lgs. 152/2006 ribadisce all'art. 144 che tutte le acque superficiali e sotterranee, ancorché non estratte dal sottosuolo, appartengono al demanio dello Stato (art. 144 comma 1 del D.Lgs. 152/2006) e le acque costituiscono una risorsa che va tutelata ed utilizzata secondo criteri di solidarietà, salvaguardando le aspettative ed i diritti delle generazioni future a fruire di un integro patrimonio ambientale (art. 144 comma 2 del D.Lgs. 152/2006)².

2. Inquadramento normativo sull'organizzazione territoriale del servizio

La base normativa per la gestione del servizio idrico integrato è rappresentata dalla tormentata vicenda della costituzione degli ambiti territoriali ottimali, che sono l'articolazione funzionale, ancora in corso di attuazione all'interno di alcune singole regioni, per l'organizzazione del servizio.

Il primo intervento legislativo che occorre richiamare è la legge n. 36 del 5 gennaio 1994, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 19 gennaio 1994, n. 14, S.O. (c.d. Legge Galli). Questa norma ha avviato la regolamentazione del servizio idrico integrato in Italia avviando un processo di riorganizzazione territoriale, funzionale ed economica dei servizi pubblici di acquedotto, fognatura, depurazione, separando le funzioni di indirizzo, pianificazione e controllo da quelle più propriamente gestionali.

La legislazione relativa al servizio idrico integrato, a partire dagli anni Novanta del secolo scorso, ha subito diversi interventi normativi³ fino al 2006, anno in cui la legge 5 gennaio 1994, n. 36 (ad

tutela dei beni che fanno parte del demanio pubblico. Essa ha facoltà sia di procedere in via amministrativa, sia di valersi dei mezzi ordinari a difesa della proprietà e del possesso regolati dal presente codice".

² Art. 144 del D.Lgs. 3 aprile 2006 n. 152 ("Tutela e uso delle risorse idriche"):

- "1. Tutte le acque superficiali e sotterranee, ancorché non estratte dal sottosuolo, appartengono al demanio dello Stato.*
- 2. Le acque costituiscono una risorsa che va tutelata ed utilizzata secondo criteri di solidarietà; qualsiasi loro uso è effettuato salvaguardando le aspettative ed i diritti delle generazioni future a fruire di un integro patrimonio ambientale.*
- 3. La disciplina degli usi delle acque è finalizzata alla loro razionalizzazione, allo scopo di evitare gli sprechi e di favorire il rinnovo delle risorse, di non pregiudicare il patrimonio idrico, la vivibilità dell'ambiente, l'agricoltura, la piscicoltura, la fauna e la flora acquatiche, i processi geomorfologici e gli equilibri idrologici.*
- 4. Gli usi diversi dal consumo umano sono consentiti nei limiti nei quali le risorse idriche siano sufficienti e a condizione che non ne pregiudichino la qualità.*
- 4-bis. Ai fini della tutela delle acque sotterranee dall'inquinamento e per promuovere un razionale utilizzo del patrimonio idrico nazionale, tenuto anche conto del principio di precauzione per quanto attiene al rischio sismico e alla prevenzione di incidenti rilevanti, nelle attività di ricerca o coltivazione di idrocarburi rilasciate dallo Stato sono vietati la ricerca e l'estrazione di shale gas e di shale oil e il rilascio dei relativi titoli minerari. A tal fine è vietata qualunque tecnica di iniezione in pressione nel sottosuolo di fluidi liquidi o gassosi, compresi eventuali additivi, finalizzata a produrre o favorire la fratturazione delle formazioni rocciose in cui sono intrappolati lo shale gas e lo shale oil. I titolari dei permessi di ricerca o di concessioni di coltivazione comunicano, entro il 31 dicembre 2014, al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, all'Istituto nazionale di geofisica e vulcanologia e all'Istituto superiore per la protezione e la ricerca ambientale, i dati e le informazioni relativi all'utilizzo pregresso di tali tecniche per lo shale gas e lo shale oil, anche in via sperimentale, compresi quelli sugli additivi utilizzati precisandone la composizione chimica. Le violazioni accertate delle prescrizioni previste dal presente articolo determinano l'automatica decadenza dal relativo titolo concessorio o dal permesso.*
- 5. Le acque termali, minerali e per uso geotermico sono disciplinate da norme specifiche, nel rispetto del riparto delle competenze costituzionalmente determinato".*

³ In tema di riordino del servizio idrico opportuno ricordare anche il D.Lgs. 31 marzo 1998 n. 112, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 21 aprile 1998, n. 92, S.O.



esclusione del comma 6 dell'art. 22) è stata abrogata dall'art. 175 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 che ha riordinato le norme in materia ambientale.

Proprio questa, vale a dire il c.d. Testo unico ambientale (D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 88 del 14 aprile 2006 - S.O. n. 96), è la norma di riferimento anche nel contesto attuale. Nella Sezione III – “*Gestione delle risorse idriche*” – disciplina la gestione delle risorse idriche e del servizio idrico integrato per i profili che concernono la tutela dell'ambiente e della concorrenza e la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni e le relative funzioni fondamentali di comuni, province e città metropolitane.

La norma ha recepito nel nostro ordinamento la direttiva 2000/60/CE (Direttiva Quadro sulle Acque - DQA), che ha introdotto un approccio innovativo nella legislazione europea in materia di acque sia dal punto di vista ambientale che amministrativo-gestionale: tale direttiva istituisce un quadro per l'azione comunitaria in materia di acque tesa a prevenire il deterioramento qualitativo e quantitativo, migliorare lo stato delle acque e assicurare un utilizzo sostenibile, basato sulla protezione a lungo termine delle risorse idriche disponibili.

La Direttiva stabilisce che i singoli Stati Membri affrontino la tutela delle acque a livello di “bacino idrografico” e individua il “distretto idrografico” quale unità territoriale di riferimento per la gestione del bacino e individuata nell'area di terra e di mare, costituita da uno o più bacini idrografici limitrofi e dalle rispettive acque sotterranee e costiere.

L'organizzazione territoriale del servizio idrico integrato è disciplinata nel Titolo II del D.Lgs. 152/2006 dall'articolo 147, che di seguito si riporta integralmente:

“1. I servizi idrici sono organizzati sulla base degli ambiti territoriali ottimali definiti dalle regioni in attuazione della legge 5 gennaio 1994, n. 36. Le regioni che non hanno individuato gli enti di governo dell'ambito provvedono, con delibera, entro il termine perentorio del 31 dicembre 2014. Decorso inutilmente tale termine si applica l'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131. Gli enti locali ricadenti nel medesimo ambito ottimale partecipano obbligatoriamente all'ente di governo dell'ambito, individuato dalla competente regione per ciascun ambito territoriale ottimale, al quale è trasferito l'esercizio delle competenze ad essi spettanti in materia di gestione delle risorse idriche, ivi compresa la programmazione delle infrastrutture idriche di cui all'articolo 143, comma 1.

1-bis. Qualora gli enti locali non aderiscano agli enti di governo dell'ambito individuati ai sensi del comma 1 entro il termine fissato dalle regioni e dalle province autonome e, comunque, non oltre sessanta giorni dalla delibera di individuazione, il Presidente della regione esercita, previa diffida all'ente locale ad adempiere entro ulteriori trenta giorni, i poteri sostitutivi, ponendo le relative spese a carico dell'ente inadempiente. Si applica quanto previsto dagli ultimi due periodi dell'articolo 172, comma 4.

2. Le regioni possono modificare le delimitazioni degli ambiti territoriali ottimali per migliorare la gestione del servizio idrico integrato, assicurandone comunque lo svolgimento secondo criteri di



efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto, in particolare, dei seguenti principi:

- a) unità del bacino idrografico o del sub-bacino o dei bacini idrografici contigui, tenuto conto dei piani di bacino, nonché della localizzazione delle risorse e dei loro vincoli di destinazione, anche derivanti da consuetudine, in favore dei centri abitati interessati;*
- b) unicità della gestione;*
- c) adeguatezza delle dimensioni gestionali, definita sulla base di parametri fisici, demografici, tecnici.*

2-bis. Qualora l'ambito territoriale ottimale coincida con l'intero territorio regionale, ove si renda necessario al fine di conseguire una maggiore efficienza gestionale ed una migliore qualità del servizio all'utenza, è consentito l'affidamento del servizio idrico integrato in ambiti territoriali comunque non inferiori agli ambiti territoriali corrispondenti alle province o alle città metropolitane. Sono fatte salve:

- a) le gestioni del servizio idrico in forma autonoma nei comuni montani con popolazione inferiore a 1.000 abitanti già istituite ai sensi del comma 5 dell'articolo 148;*
- b) le gestioni del servizio idrico in forma autonoma esistenti, nei comuni che presentano contestualmente le seguenti caratteristiche: approvvigionamento idrico da fonti qualitativamente pregiate; sorgenti ricadenti in parchi naturali o aree naturali protette ovvero in siti individuati come beni paesaggistici ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42; utilizzo efficiente della risorsa e tutela del corpo idrico. Ai fini della salvaguardia delle gestioni in forma autonoma di cui alla lettera b), l'ente di governo d'ambito territorialmente competente provvede all'accertamento dell'esistenza dei predetti requisiti.*

3. Le regioni, sentite le province, stabiliscono norme integrative per il controllo degli scarichi degli insediamenti civili e produttivi allacciati alle pubbliche fognature, per la funzionalità degli impianti di pretrattamento e per il rispetto dei limiti e delle prescrizioni previsti dalle relative autorizzazioni”.

Su questa base sono intervenute anche norme successive, nel tentativo di disciplinare e accompagnare il processo di riorganizzazione. Il D.L. 30 dicembre 2008 n. 208, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2009 n. 13, recante “*Misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell'ambiente*”, in attesa della piena operatività delle Autorità, stabiliva al comma 3-bis dell'art. 1 che, in attuazione dell'articolo 13 della direttiva 2000/60/CE, l'adozione dei Piani di gestione avvenisse a cura dei Comitati Istituzionali delle Autorità di bacino di rilievo nazionale, integrati dai componenti designati dalle regioni il cui territorio ricade nel distretto a cui si riferisce il piano.

Nel processo di riorganizzazione è subentrata poi l'abolizione delle vecchie Autorità d'ambito, prevista dal D.L. 25 gennaio 2010 n. 2, convertito con la L. 26 marzo 2010 n. 42: il provvedimento ha disposto appunto il superamento delle vecchie Autorità e la riattribuzione delle loro funzioni ad altri Enti, la cui individuazione è stata demandata alle Regioni. La lenta attuazione di questo processo è stata rilanciata dall'articolo 7 del Decreto Legge 12 settembre 2014, n. 33, convertito nella legge 11 novembre 2014 n. 162, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 262, fissando la scadenza per la



costituzione dei nuovi enti al 30 settembre 2015 e prevedendo il potere sostitutivo da parte della Regione quando l'ente d'ambito non opera. Questo riordino, ancora in corso di completamento, articola il servizio idrico integrato in 76 "Enti di garanzia dell'ambito territoriale ottimale" (acronimo Egato), a cui è affidata la regolazione del servizio.

A livello locale queste norme si coordinano con il Testo unico del 18 agosto 2000 n. 267 - Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL) che, all'art. 113, disciplina la gestione delle reti ed erogazione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica e specifica, al comma 2, che gli enti locali non possono cedere la proprietà degli impianti, delle reti e delle altre dotazioni destinati all'esercizio dei servizi pubblici locali, rimandando alle specifiche discipline di settore⁴.

Questa lunga e articolata fase di riorganizzazione, anche in ragione della complessità e ambiguità normativa, ha determinato sui territori problematiche gestionali e fiscali legate al trasferimento di reti e impianti, che sono trattate nei successivi paragrafi.

3. Norme di riferimento per il trasferimento delle reti e impianti del sistema idrico integrato

La normativa di settore che disciplina il "trasferimento" delle reti e impianti del sistema idrico integrato è contenuta, come già ricordato, nel D.Lgs. 152/2006 e, in particolare, negli articoli 143 e 153.

Per quanto concerne la proprietà delle infrastrutture, l'art. 143 stabilisce che gli acquedotti, le fognature, gli impianti di depurazione e le altre infrastrutture idriche di proprietà pubblica, fino al punto di consegna e/o misurazione, fanno parte del demanio ai sensi degli articoli 822 e seguenti del codice civile e sono inalienabili se non nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge⁵.

In ordine alle dotazioni dei soggetti gestori del servizio idrico integrato, l'art. 153 prevede, al comma 1, che *"le infrastrutture idriche di proprietà degli enti locali ai sensi dell'articolo 143 sono affidate in concessione d'uso gratuita, per tutta la durata della gestione, al gestore del servizio idrico integrato, il quale ne assume i relativi oneri nei termini previsti dalla convenzione e dal relativo disciplinare"*⁶.

⁴ Il successivo comma 13 prevede il conferimento della proprietà delle reti e degli impianti a società a capitale interamente pubblico salvo non sia vietato dalle normative di settore. Nel caso in esame, come indicato nel paragrafo successivo, il D.Lgs. 152/2006 considera beni del demanio, ai sensi dell'art. 822 e seguenti c.c., gli impianti e le infrastrutture idriche pertanto il documento è stato redatto considerando che gli stessi debbano rimanere di proprietà degli Enti territoriali.

⁵ Cfr. comma 1 della disp. cit. Il successivo comma 2 dispone inoltre che *"spetta anche all'ente di governo dell'ambito la tutela dei beni di cui al comma 1, ai sensi dell'articolo 823, secondo comma, del codice civile"*.

⁶ Il citato comma 1 prosegue affermando che *"gli enti locali proprietari provvedono in tal senso entro il termine perentorio di sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, salvo eventuali quote residue di ammortamento relative anche ad interventi di manutenzione. Nelle ipotesi di cui all'articolo 172, comma 1 (n.d.r.: gli enti di governo degli ambiti che non abbiano già provveduto alla redazione del Piano d'Ambito ovvero non abbiano scelto la forma di gestione ed avviato la procedura di affidamento sono tenuti, entro il termine perentorio del 30 settembre 2015, ad adottare i predetti provvedimenti disponendo l'affidamento del servizio al gestore unico con la conseguente decadenza degli affidamenti non conformi alla disciplina pro tempore vigente), gli enti locali provvedono alla data di decorrenza dell'affidamento del servizio idrico integrato. Qualora gli enti locali non provvedano entro i termini prescritti, si applica quanto previsto dal comma 4, dell'articolo 172. La violazione della presente disposizione comporta responsabilità erariale"*. Quest'ultima norma attribuisce



Il successivo comma 2 dell'art. 153 dispone, altresì, che *“le immobilizzazioni, le attività e le passività relative al servizio idrico integrato, ivi compresi gli oneri connessi all’ammortamento dei mutui oppure i mutui stessi, al netto degli eventuali contributi a fondo perduto in conto capitale e/o in conto interessi, sono trasferite al soggetto gestore, che subentra nei relativi obblighi. Di tale trasferimento si tiene conto nella determinazione della tariffa, al fine di garantire l’invarianza degli oneri per la finanza pubblica. Il gestore è tenuto a subentrare nelle garanzie e nelle obbligazioni relative ai contratti di finanziamento in essere o ad estinguerli, ed a corrispondere al gestore uscente un valore di rimborso definito secondo i criteri stabiliti dall’Autorità per l’energia elettrica, il gas e il sistema idrico”*.

4. Il trasferimento delle reti e degli impianti afferenti il servizio idrico integrato tra enti locali

Nella riorganizzazione, prevista dalla legislazione nazionale e regionale, del servizio idrico integrato vengono generalmente coinvolti i Comuni, le Associazioni di Comuni e le Unioni di Comuni sia in veste di Enti proprietari delle reti e degli impianti sia in veste di gestori del servizio.

In tale fattispecie il trasferimento delle reti e degli impianti avverrà sempre tra gli Enti locali oggi coinvolti – ognuno nella propria veste – nella gestione del servizio idrico integrato all’interno del contesto regionale.

Si ritiene quindi di poter affermare, per quel che riguarda l’ambito fiscale, che tale operazione non sia un vero e proprio trasferimento della proprietà delle reti e degli impianti in quanto la stessa rimarrà in capo agli Enti proprietari, anche se indirettamente, attraverso la costituzione di Associazione o Unione di Comuni.

Pertanto l’operazione, in linea generale, non avrà rilevanza ai fini dell’IVA, dell’imposta di registro e delle imposte dirette.

5. La soggezione a IVA degli Enti locali

Di regola, affinché un’operazione sia soggetta a IVA⁷, devono ricorrere due presupposti, congiuntamente tra loro (oltre al requisito della territorialità⁸):

al Presidente della regione i poteri sostitutivi da esercitare, dandone comunicazione al Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare e all’Autorità per l’energia elettrica, il gas e il sistema idrico, ponendo le relative spese a carico dell’ente inadempiente, determinando le scadenze dei singoli adempimenti procedurali e avviando entro trenta giorni le procedure di affidamento. In tali ipotesi, i costi di funzionamento dell’ente di governo riconosciuti in tariffa sono posti pari a zero per tutta la durata temporale dell’esercizio dei poteri sostitutivi. Qualora il Presidente della regione non provveda nei termini così stabiliti, l’Autorità per l’energia elettrica, il gas ed il sistema idrico, entro i successivi trenta giorni, segnala l’inadempienza al Presidente del Consiglio dei Ministri che nomina un commissario ad acta, le cui spese sono a carico dell’ente inadempiente.

⁷ Con i conseguenti obblighi previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 di fatturazione (art. 21), registrazione (artt. 22, 23, 24 e 25), liquidazione (art. 27), versamento dell’imposta e dichiarazione.

⁸ Che ricorre allorché l’operazione sia effettuata in Italia, con esclusione dei Comuni di Livigno e Campione di Italia e le acque italiane del lago di Lugano. L’art. 7-ter, D.P.R. n. 633/72, come modificato per effetto del recepimento della Direttiva n.



- a) il presupposto oggettivo: l'operazione deve consistere nella cessione di beni o nella prestazione di servizi, concetto amplissimo, rientrandovi, tra l'altro, le "obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte" (cfr. artt. 2 e 3, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633⁹);

2008/8/CE (che prevede nuovi criteri in materia di territorialità delle prestazioni di servizi) prevede che le operazioni si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi stabiliti in Italia ovvero sono rese a soggetti "privati" da soggetti passivi stabili in Italia.

⁹ L'art. 2 dispone che: "Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere. Costituiscono inoltre cessioni di beni: 1) le vendite con riserva di proprietà; 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti; 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione; 4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis; 5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19; 6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica. Non sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro; b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda; c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art.9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10; d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati; e) (soppressa); f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti; g) (soppressa); h) (soppressa); i) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari; l) le cessioni di paste alimentari; le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta; le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie; m) le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al regio decreto legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito nella legge 5 giugno 1939, n. 937, e successive modificazioni ed integrazioni".

L'art. 3 dispone che: "Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; 2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti; 3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente; 4) le somministrazioni di alimenti e bevande; 5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto. Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a lire cinquantamila prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici. Le assegnazioni indicate al n. 6) dell'art. 2 sono considerate prestazioni di servizi quando hanno per oggetto cessioni, concessioni o licenze di cui ai nn. 1) 2) e 5) del comma precedente. Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario. Non sono considerate prestazioni di servizi: a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai nn. 5) e 6) dell'art. 2 della L. 22 aprile 1941, n. 633, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale; b) i prestiti obbligazionari; c) le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'art. 2; d) i conferimenti e i



- b) il requisito soggettivo: l'operazione deve essere compiuta da un soggetto che esercita attività di impresa, arte o professione. Per attività di impresa (art. 4 D.P.R. 633/1972), si intende:
- l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di una delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c.¹⁰, anche se non organizzate in forma d'impresa (comma 1);
 - l'esercizio di attività organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. (comma 1);
 - in ogni caso, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da società di persone (escluse le società semplici), dalle società di capitali, dalle società cooperative, dalle società estere (art. 2507 c.c.) e dalle società di fatto (comma 2, n. 1);
 - in ogni caso, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle predette società o enti, se effettuate ai propri soci, associati o partecipanti (comma 3);
 - in ogni caso, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, con o senza personalità giuridica, e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole (comma 2, n. 2); ovvero, qualora

passaggi di cui alle lettere e) ed f) del terzo comma dell'art. 2; e) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lettera a), e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi; f) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari; g) (lettera soppressa); h) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'art. 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo. Non costituiscono inoltre prestazioni di servizi le prestazioni relative agli spettacoli ed alle altre attività elencati nella tabella C allegata al presente decreto, rese ai possessori di titoli di accesso, rilasciati per l'ingresso gratuito di persone, limitatamente al contingente e nel rispetto delle modalità di rilascio e di controllo stabiliti ogni quadriennio con decreto del Ministro delle finanze: a) dagli organizzatori di spettacoli, nel limite massimo del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità; b) dal Comitato olimpico nazionale italiano e federazioni sportive che di esso fanno parte; c) dall'Unione nazionale incremento razze equine; d) dall'Automobile club d'Italia e da altri enti e associazioni a carattere nazionale. Le disposizioni del primo periodo del terzo comma non si applicano in caso di uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero di messa a disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti: a) di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell'imposta è stata operata in funzione della percentuale di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis1; b) delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione, qualora sia stata computata in detrazione una quota dell'imposta relativa all'acquisto delle predette apparecchiature, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, ovvero alle suddette prestazioni di gestione, non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli di cui all'articolo 19, comma 4, secondo periodo".

¹⁰ Per l'art. 2135 c.c. "È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

Per l'art. 2195 c.c., "sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti. Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano".



non abbiano siffatto oggetto esclusivo o principale, le cessioni di beni o le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole (comma 4); e, a tal fine, si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali (comma 4).

Indipendentemente dalla sussistenza dei due requisiti – oggettivo e soggettivo – come sopra descritti, poi, l'attività è automaticamente assoggettata ad IVA se rientra in uno dei casi considerati dall'art. 4, comma 5, D.P.R. 633/1972, che configurano le c.d. attività "oggettivamente" commerciali¹¹.

¹¹ Ai sensi dell'art. 4, comma 5, D.P.R. 633/1972: "sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari. Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi; la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio; la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali; le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale. Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma: a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni; b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287 le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, purché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma. Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le



Riassumendo, con riferimento agli enti locali:

- a) se l'attività rientra tra quelle indicate all'art. 4, comma 5, D.P.R. 633/1972, ossia tra quelle c.d. "oggettivamente commerciali", l'attività è automaticamente, per ciò solo, soggetta ad IVA;
- b) diversamente, occorre verificare se coesistono i requisiti – oggettivo e soggettivo – richiesti dagli artt. 2, 3 e 4.

Gli enti locali (anche se associati in qualsiasi forma), quindi, che gestiscono l'attività di *erogazione d'acqua e servizi di fognatura*, ossia attività considerate oggettivamente commerciali ai fini IVA, ai sensi dell'art. 4, comma 5, lett. b), D.P.R. 633/1972, possono portare in detrazione l'IVA assolta per la costruzione delle infrastrutture e degli impianti necessari per lo svolgimento del relativo servizio.

6. Gestione del servizio idrico integrato

Al fine di dare completezza al presente studio, vengono analizzate due casistiche in cui il nuovo soggetto nascente dalla riorganizzazione oggetto dell'analisi non gestisce direttamente il servizio idrico integrato. Nella prima, l'Ente proprietario concede gratuitamente le infrastrutture e gli impianti al soggetto gestore, nella seconda il soggetto gestore rimborsa invece all'Ente proprietario gli oneri connessi all'ammortamento delle passività pregresse relative al servizio idrico, subentrando nei relativi obblighi.

6.1. Concessione gratuita delle infrastrutture e degli impianti

In tale fattispecie il soggetto proprietario delle infrastrutture concede, per un determinato periodo e

associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria. Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".



attraverso una convenzione¹², la gestione del servizio idrico integrato, a titolo gratuito, ad un altro soggetto esterno alle Associazioni e Unioni di Comuni. La gratuità della concessione è prevista dall'art. 153, comma 1 del D.Lgs. 152/2006 ed è data dal fatto che l'Ente proprietario non sostiene oneri connessi all'ammortamento dei mutui riconducibili alle stesse infrastrutture¹³.

6.1.1. IVA

In considerazione che tale concessione è a tempo determinato si ritiene possibile sostenere che l'attività di gestione diretta del servizio da parte dell'Ente proprietario sia momentaneamente sospesa.

Di conseguenza, nel caso in cui l'Ente avesse esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA sulla costruzione delle infrastrutture, anche in presenza della concessione a titolo gratuito, si ritiene che tale diritto non venga meno, in quanto l'Ente, proprio in forza della sospensione della gestione diretta del servizio, non perde la qualifica di soggetto passivo d'imposta ai fini IVA. Inoltre, si è dell'avviso che l'Ente non sia obbligato ad emettere un'autofattura¹⁴ poiché tale operazione non rientra tra le "altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa" –, da cui deriva, ai sensi dell'articolo 3, comma 3 del D.P.R. 633/72¹⁵, l'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito, laddove sia detraibile l'imposta sugli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione – dato che il servizio idrico integrato si può ritenere che continui ad essere svolto dall'Ente concedente, anche se in forma indiretta, attraverso il soggetto gestore a cui lo stesso ha affidato il servizio¹⁶.

L'unica perplessità in ordine a detta impostazione, comunque superabile, è che la gestione indiretta dovrebbe in linea di massima implicare un rapporto tra l'Ente concedente e l'utente finale, circostanza questa che non si verifica nella fattispecie prospettata, in quanto sarà il nuovo gestore-concessionario a rapportarsi con l'utenza. Tuttavia, anche tale perplessità è suscettibile di venir meno ove si consideri che l'Ente locale ha un generale potere di vigilanza sulla gestione del servizio idrico integrato ed è logicamente "partecipe" delle tariffe da applicarsi, sia pure sulla base dei costi prospettati dal gestore. Pertanto, nel caso di specie, si verifica una sorta di "gestione indiretta" atipica che permette di confermare le conclusioni innanzi descritte.

¹² Come previsto dall'art. 151 del D.Lgs. 152/2006.

¹³ Art. 153, comma 1: "Le infrastrutture idriche di proprietà degli enti locali ai sensi dell'articolo 143 sono affidate in concessione d'uso gratuita, per tutta la durata della gestione, al gestore del servizio idrico integrato, il quale ne assume i relativi oneri nei termini previsti dalla convenzione e dal relativo disciplinare. [...]"; comma 2: "Le immobilizzazioni, le attività e le passività relative al servizio idrico integrato, ivi compresi gli oneri connessi all'ammortamento dei mutui oppure i mutui stessi, al netto degli eventuali contributi a fondo perduto in conto capitale e/o in conto interessi, sono trasferite al soggetto gestore, che subentra nei relativi obblighi...".

¹⁴ In cui il valore del bene, sulla base di quanto disposto dall'art. 13, comma 2, lett. c), del D.P.R. 633/72, è dato dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo del bene o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettua tale operazione.

¹⁵ L'art. 3, co. 3 prevede, tra le altre prestazioni indicate al precedente comma 2, che le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili – sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile – costituiscono prestazioni di servizi anche se effettuate a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

¹⁶ L'art. 4, comma 5, lett. b) del D.P.R. 633/72, considera in ogni caso attività economicamente rilevante ai fini IVA, ancorché esercitate da enti pubblici, l'erogazione di acqua e i servizi di fognatura.



6.1.2. Imposta di registro

L'operazione, essendo riconducibile a una prestazione a titolo gratuito, si ritiene assoggettabile all'imposta di registro in misura fissa, mancando, nella specie, il trasferimento di ricchezza che costituisce il presupposto della tassazione in misura proporzionale.

6.1.3. Imposte sul reddito

L'operazione in esame non è soggetta all'IRES in quanto, essendo a titolo gratuito per previsione normativa, dalla stessa non scaturisce alcuna tipologia di reddito in capo all'Ente proprietario.

Inoltre, è appena il caso di ricordare che l'Ente proprietario, ai sensi dell'art. 74 del TUIR, non è soggetto passivo di detta imposta¹⁷ e l'attività del servizio idrico integrato rientra, in base alla normativa vigente, nelle funzioni a esso demandate.

L'esclusione dall'imposta dell'operazione di concessione gratuita delle infrastrutture è, tuttavia, riconosciuta sempre che l'ente concedente sia tra i soggetti espressamente menzionati dal citato art. 74, comma 1, del TUIR (qualche dubbio si pone, in effetti, per l'Unione di comuni che, pur essendo qualificato come ente locale dall'art. 32 del TUEL, non risulta espressamente indicato nell'art. 74).

Parimenti, ai fini IRAP se l'Ente proprietario delle infrastrutture, per le attività di natura commerciale eventualmente svolte, ha optato per la determinazione dell'imposta con il metodo analitico previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 446/1997¹⁸, l'operazione in esame deve ritenersi non soggetta al tributo regionale in quanto, essendo a titolo gratuito, dalla stessa non scaturisce alcun ricavo imponibile.

¹⁷ Art. 74 TUIR ("Stato ed enti pubblici"): "1. Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta.

2. Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici; b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria".

¹⁸ Art. 5 ("Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali"): "1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

2. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1.

3. Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile, nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. Sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.



6.2. Rimborso da parte del gestore del servizio idrico delle passività pregresse

In tale fattispecie il soggetto proprietario delle infrastrutture concede, per un determinato periodo e attraverso una convenzione, la gestione del servizio ad un altro soggetto esterno alle Associazioni e Unioni di Comuni di cui ai precedenti punti. In presenza di oneri connessi alle infrastrutture dovrà essere previsto un canone, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 153, comma 2, del D.Lgs. 152/2006 che stabilisce che *“Le immobilizzazioni, le attività e le passività relative al servizio idrico integrato gli oneri connessi all'ammortamento dei mutui oppure i mutui stessi, al netto degli eventuali contributi a fondo perduto in conto capitale e/o in conto interessi, sono trasferite al soggetto gestore, che subentra nei relativi obblighi”*.

6.2.1. IVA

In merito al profilo soggettivo, l'attività posta in essere dal Comune, che consiste nel mettere a disposizione del gestore del servizio idrico integrato le infrastrutture necessarie per l'espletamento del servizio, consentendone il relativo sfruttamento economico per il periodo della convenzione di affidamento del servizio stesso, si configura *quale esercizio di un'attività economicamente rilevante ai fini IVA ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 633/72 in quanto si ricollega direttamente alla pregressa gestione del servizio idrico realizzata dal proprietario in forma commerciale*¹⁹.

Di conseguenza, è possibile ritenere che l'importo delle rate di mutuo pregresse corrisposte dal gestore del servizio al proprietario abbia natura di corrispettivo e sia, pertanto, da assoggettare ad IVA ad aliquota ordinaria²⁰.

5. *Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa”*.

¹⁹ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 104/E dell'11 ottobre 2010. Tale asserzione deve essere considerata valida anche nel caso in cui il precedente soggetto gestore non abbia mai detratto l'IVA, in assenza di presupposti oggettivi di indetraibilità dell'imposta.

²⁰ In tal senso, cfr. la citata risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 104/E del 2010. Cfr., altresì, la Risposta della sottosegretaria al MEF Amici del 2 febbraio 2017 all'interrogazione parlamentare n. 5-10400 presentata dagli on.li Fragonelli e Pelillo nella seduta del 27 gennaio 2017 della Commissione Finanze della Camera dei Deputati, in cui viene richiamata la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate innanzi citata, confermandone l'interpretazione in essa contenuta. Di contrario avviso gli on.li interroganti che hanno segnalato, sul punto, la sentenza n. 325 del 2011 della Commissione tributaria provinciale di Pesaro, che ha ritenuto esclusi dal campo di applicazione dell'IVA i rimborsi delle rate dei mutui contratti dai comuni per la realizzazione degli impianti ceduti, in quanto, secondo le motivazioni della sentenza, la cessione dei beni non potrebbe avvenire se non con l'accollo dei mutui che fanno parte degli impianti la cui cessione è esente da ogni imposta di legge ai sensi dell'art. 115, comma 6, del TUEL, secondo cui *“il conferimento e l'assegnazione di beni degli enti locali ... alle società di cui al comma 1 sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette, statali e regionali”*. Con riguardo allo specifico contenzioso richiamato, l'Agenzia delle entrate ha riferito, in sede di risposta all'interrogazione, che l'Ufficio locale competente ha depositato in udienza un accordo di conciliazione giudiziale nell'ambito del quale sono state parzialmente accolte le istanze del Comune ricorrente, in particolare per quanto riguarda il non assoggettamento ad IVA delle somme ricevute a titolo di rimborso delle rate dei mutui accesi per la costruzione delle infrastrutture del servizio idrico, non fatturate. Tanto premesso, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno precisare che la posizione assunta dall'Ufficio locale vale esclusivamente a definire lo specifico giudizio di cui è parte il Comune ricorrente e che allo stato non risultano pronunce della Corte di Cassazione.

In senso conforme, v. inoltre la Risposta del 9 ottobre 2014 ad un'analogo interrogazione parlamentare presentata presso la Commissione Bilancio, tesoro e programmazione della Camera dei Deputati.



6.2.2. Imposta di registro

L'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa, dato che l'operazione è assoggettata ad IVA, in ossequio al principio di alternatività "IVA-Registro" previsto dall'art. 40, comma 1, D.P.R. 131/1986²¹.

6.2.3. Imposte sul reddito

Anche in tale fattispecie, deve concludersi per l'estraneità dell'operazione ai fini IRES in quanto l'Ente proprietario, ai sensi dell'art. 74 del TUIR, non è soggetto passivo di detta imposta e l'attività del servizio idrico integrato rientra, in base alla normativa vigente, nelle funzioni a esso demandate.

Come già ricordato, l'esclusione dall'imposta è, tuttavia, riconosciuta sempre che l'ente concedente sia tra i soggetti espressamente menzionati dal citato art. 74, comma 1, del TUIR (con i dubbi già evidenziati in ordine all'Unione di comuni che, pur essendo qualificato come ente locale dall'art. 32 del TUEL, non risulta espressamente indicato nell'art. 74).

Ai fini IRAP il canone di concessione, derivando da un'attività commerciale, rientrerà nella base imponibile se l'Ente proprietario delle infrastrutture ha optato per la determinazione dell'imposta con il metodo analitico previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 446/1997²².

²¹ Nella versione attualmente applicabile, il citato art. 40 ("Atti relativi ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto") al comma 1 dispone che "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis), e 27 quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972". Si ricorda che il predetto comma 1 è stato sostituito dall'art. 1, comma 26, lett. b), n. 1), L. 11 dicembre 2016, n. 232, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2018, a norma del comma 30 del citato art. 1 della L. 232/2016. Nella sua nuova formulazione, l'art. 40, comma 1, del D.P.R. 131/1986 stabilisce che "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al comma 6 dell'articolo 21 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 10, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni".

²² Art. 5 ("Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali"): si veda la nota n. 18.