



CONSIGLIO NAZIONALE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI

## Osservatorio Enti Locali

### Ottobre 2010

---

*a cura*  
DELL'ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



*Stefano Ranucci*

*Roma, 20 novembre 2010*

**LEGISLAZIONE** **3**

---

**REGOLAMENTO IN MATERIA DI SERVIZI PUBBLICI LOCALI – D.P.R. 168/2010** **3**

Disposizioni in tema di gestione dei servizi pubblici locali e di società partecipate. 3

Il contenuto del D.P.R. 7 settembre 2010 n. 168. 5

**INTERPRETAZIONE** **10**

---

**NESSUN BLOCCO ALLE ASSUNZIONI NEI COMUNI ESCLUSI DAL PATTO** **10**

**COMPENSAZIONI IVA SUPERIORI AI 15.000 EURO NEGLI ENTI LOCALI** **11**

## LEGISLAZIONE

### **REGOLAMENTO IN MATERIA DI SERVIZI PUBBLICI LOCALI – D.P.R. 168/2010**

Con il *Decreto del Presidente della Repubblica n. 168* del 7 settembre 2010 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 239 del 12 ottobre 2010 è stato emanato il regolamento attuativo dei servizi pubblici locali di rilevanza economica. Con tale decreto si dà attuazione alle disposizioni contenute in due distinti provvedimenti:

- l'art. 23-bis del Decreto Legge 25 giugno 2008 n. 112 relativo alla disciplina dell'affidamento e gestione dei servizi pubblici locali;
- l'art. 3 ai commi dal 27 al 31 della Legge Finanziaria 2008 ha previsto una serie di adempimenti relativi alle partecipazioni possedute da enti locali da realizzarsi entro il termine del 31 dicembre 2010.

#### **Disposizioni in tema di gestione dei servizi pubblici locali e di società partecipate.**

Come noto l'art. 23-bis disciplinando le modalità di affidamento e la gestione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica si prefigge il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- 1) dare attuazione alle indicazioni comunitarie finalizzate alla progressiva liberalizzazione dei mercati delle *public utilities* attraverso l'abolizione dei monopoli legali e l'apertura a logiche di tipo concorrenziale;
- 2) garantire il diritto di tutti gli utenti alla universalità e accessibilità dei servizi pubblici locali e al livello essenziale delle prestazioni.

Tale processo di riorganizzazione in senso concorrenziale dell'attività economica degli enti pubblici mediante proprie partecipate, risponde all'esigenza di monitoraggio, controllo e razionalizzazione della spesa pubblica degli enti locali, sempre più gestita attraverso società e organismi partecipati.

In base alle disposizioni contenute nell'art. 23-bis l'affidamento dei servizi a rilevanza economica da parte degli enti locali può avvenire in via ordinaria o in via straordinaria.

L'affidamento dei servizi a rilevanza economica è considerato ordinario (comma 2 art. 23-bis) laddove è riconosciuto a favore di:

- a) imprenditori o società in qualunque forma costituite individuate mediante procedure competitive a evidenza pubblica;
- b) società a partecipazione mista pubblica e privata, a condizione che la selezione del socio avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, le quali abbiano ad oggetto, al

tempo stesso, la qualità di socio e l'attribuzione di specifici compiti operativi connessi alla gestione del servizio, e che al socio sia attribuita una percentuale non inferiore al 40 per cento. La disciplina prevede, in deroga al regime ordinario e al verificarsi di situazioni eccezionali, che l'affidamento possa avvenire a favore di società a capitale interamente pubblico partecipata dall'ente locale (comma 3 art. 23-bis affidamento in via straordinaria). Tali società devono, però, possedere i requisiti richiesti dall'ordinamento comunitario per la gestione cosiddetta *in house*.

Nell'ipotesi di affidamento della gestione *in house* l'ente affidante è tenuto a motivare la propria scelta in base a una preventiva analisi di mercato dalla quale emerga la preferenza di tale modalità di gestione rispetto a quella ordinaria.

Al di fuori delle modalità di affidamento descritte, ogni altra forma di gestione dei servizi pubblici a rilevanza economica, attualmente adottata dagli enti non è consentita per legge. Il riferimento è alle gestioni cosiddette in economia o alle gestioni a mezzo enti speciali ed ancora alle gestioni a mezzo fondazioni di partecipazioni. Tali affidamenti dovranno essere riaffidati secondo le modalità previste dal citato art. 23-bis.

L'art. 23-bis disciplina, infine, il regime transitorio relativo agli affidamenti non conformi alle modalità di affidamento ordinario o straordinario previste ai commi 2 e 3 del citato articolo; stabilendo che:

a) per le gestioni in essere al 22 agosto 2008<sup>1</sup> affidate conformemente ai principi comunitari in materia di cosiddetta *in house*, esse cessano improrogabilmente entro il 31 dicembre 2011. Tali gestioni, inoltre, cessano alla scadenza del contratto di servizio a condizione che le amministrazioni cedano entro il 31 dicembre 2011 almeno il 40% del capitale mediante le procedure previste per l'affidamento in via ordinaria.

b) Per le gestioni affidate direttamente a società a partecipazione mista pubblica e privata, qualora la selezione del socio sia avvenuta mediante procedure competitive a evidenza pubblica che non abbiano avuto ad oggetto la qualità di socio e l'attribuzione dei compiti operativi connessi alla gestione del servizio, cessano alla data del 31 dicembre 2011.

c) Per le gestioni affidate direttamente a società a partecipazione mista pubblica e privata, qualora la selezione del socio sia avvenuta mediante procedure comparative ad evidenza pubblica che abbiano avuto ad oggetto oltre alla qualità del socio anche l'attribuzione dei compiti operativi connessi al servizio, cessano alla scadenza prevista del contratto.

---

<sup>1</sup> Data di entrata in vigore del DL 25 giugno 2008 n.112 come convertito dalla Legge 6 agosto 2008 n.133

d) Per gli affidamenti diretti, approvati alla data del 1 ottobre 2003, a società a partecipazione pubblica già quotate in borsa a tale data e a quelle da esse controllate, cessano alla scadenza del contratto a condizione che la partecipazione pubblica si riduca ad una quota non superiore al 40% entro il 30 giugno 2013 e non superiore al 30% entro il 31 dicembre 2015.

e) Per tutte le altre gestioni affidate che non rientrano nei casi appena descritti i contratti di servizio cessano prorogabilmente entro il 31 dicembre 2010 senza necessità di apposita deliberazione dell'ente affidante.

La data del 31 dicembre 2010 rappresenta, inoltre, la scadenza per la verifica della possibilità di mantenimento delle partecipazioni detenute dagli enti locali alla luce dell'art. 3 comma 27 della legge 244/2007 (Finanziaria 2008). Tale norma stabilisce (al comma 28 dell'art.3), infatti, che ciascun ente locale adotti una delibera consiliare con la quale siano individuati i confini dell'intero gruppo di partecipazioni pubbliche, specificando per ciascuna di esse:

- la natura dei servizi gestiti (distinguendo tra servizi a rilevanza economica e servizi privi di rilevanza economica; servizi strumentali, servizi di interesse generale, servizi di committenza);

- le ragioni che giustificano il loro oggetto sociale e la stretta necessità del mantenimento della partecipazione per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente socio.

La ricognizione, analisi e valutazione del ruolo delle imprese partecipate da parte di ciascun ente locale risponde, da un lato alla necessità di individuare le partecipate non strumentali da dismettere, cedere o liquidare e dall'altro risponde alla esigenza di valutare la capacità di ciascuna partecipata di poter affrontare logiche competitive di mercato anche mediante l'apertura del capitale ai privati.

#### **Il contenuto del D.P.R. 7 settembre 2010 n. 168.**

Il D.P.R. 168/2010 interviene nel panorama dispositivo descritto in precedenza regolando gli aspetti applicativi del processo di riorganizzazione e liberalizzazione del settore dei servizi pubblici locali.

All'art. 1 del Decreto è definito l'ambito applicativo delle disposizioni in esso contenute, in base al dettato dell'art. 1 il regolamento si applica a tutti i servizi pubblici locali di rilevanza economica ad eccezione di quei settori (puntualmente individuati) la cui disciplina è riservata a specifiche disposizioni; essi sono:

- il servizio di distribuzione di gas naturale (disciplinato dal D.L. 23 maggio 2000 n. 164);
- il servizio di distribuzione di energia elettrica (disciplinato dal D.L. 16 marzo 1999 e dalla legge 23 agosto 2004 n. 239);

- il servizio di trasporto ferroviario regionale (disciplinato dal D.L. 19 novembre 1997 n. 422);
- la gestione delle farmacie comunali (disciplinato dalla Legge 2 aprile 1968 n. 475);
- i servizi strumentali all'attività o al funzionamento degli enti affidanti (disciplinati dall'Art. 13 comma 1 del D.L. 2 luglio 2006 e successive modifiche).

All'art. 1 è, inoltre, precisato, in relazione alla gestione del servizio idrico integrato, che la piena ed esclusiva proprietà delle risorse idriche e il governo stesso di tali risorse resta di competenza pubblica.

All'art. 2 sono definiti i criteri ai quali gli enti locali devono ispirarsi nella individuazione della modalità di gestione dei servizi pubblici locali, ovvero se utilizzare l'affidamento ordinario previsto ai commi 2 e 3 dell'art. 23-bis del D.L. 112/2008 oppure disporre l'affidamento *in house*. Nello specifico gli enti locali nella valutazione delle modalità di affidamento della gestione dei servizi pubblici devono primariamente verificare la possibilità di una gestione concorrenziale del servizio e ricorrere all'affidamento in esclusiva (creazione del monopolio legale) solo quando la libera iniziativa economica non risulti idonea a garantire un servizio corrispondente ai bisogni della collettività. Tale valutazione deve essere effettuata mediante un'analisi di mercato che evidenzia per ciascun settore l'opportunità o meno di ricorrere alla gestione concorrenziale del servizio. A seguito delle verifiche realizzate, l'ente adotta una delibera quadro nella quale illustra l'istruttoria compiuta ed evidenzia per i settori sottratti alla liberalizzazione l'opportunità del mantenimento del regime di esclusiva, indicando i fallimenti del sistema concorrenziale e i benefici della gestione in esclusiva.

L'art. 3 del DPR 168/2010 chiarisce il contenuto del bando di gara e delle procedure competitive ad evidenza pubblica per l'affidamento dei servizi. In primo luogo l'articolo stabilisce che per l'affidamento ordinario, tali procedure devono essere indette nel rispetto dei seguenti aspetti:

- standard qualitativi, quantitativi e ambientali;
- equa distribuzione del servizio sul territorio;
- standard di sicurezza.

Inoltre, al fine di promuovere l'assetto concorrenziale dei mercati interessati, il bando di gara o la lettera di invito deve uniformarsi ai seguenti principi:

- a) escludere che la disponibilità delle reti, degli impianti e di altre dotazioni patrimoniali non duplicabili a costi socialmente sostenibili possa costituire elemento discriminante per la valutazione delle offerte dei concorrenti;

- b) assicurare che i requisiti tecnici ed economici richiesti per la partecipazione alla gara siano proporzionali alle caratteristiche e al valore del servizio e che l'oggetto della gara consenta la più ampia partecipazione e il conseguimento di economie di scala;
- c) indicare una durata dell'affidamento commisurata alla consistenza degli investimenti in immobilizzazioni materiali previsti a carico del gestore, e comunque non superiore al periodo di ammortamento di tali investimenti;
- d) prevedere la possibilità di limitare ed escludere la partecipazione di soggetti in forma aggregata mediante collaborazioni quando tali soggetti possiedano singolarmente i requisiti tecnici ed economici per la partecipazione e, laddove, la collaborazione sia idonea a produrre effetti restrittivi della concorrenza.
- e) prevedere che la valutazione dei soggetti sia affidata a una commissione nominata dall'ente affidatario e composta da esperti della specifica materia;
- f) indicare i criteri e le modalità per l'individuazione e dei beni oggetto di cessione in caso di subentro di altro gestore alla scadenza o in caso di risoluzione anticipata e, inoltre l'eventuale importo spettante per il subentro.
- g) garantire la trasparenza informativa e la qualità del servizio mediante l'adozione di carte dei servizi.

Per quanto riguarda le procedure di affidamento del servizio e la selezione del socio in ipotesi di società mista, il bando di gara deve inoltre prevedere:

- a) che i criteri di valutazione delle offerte basate sulla qualità e corrispettivo del servizio debbano prevalere su quelli riferiti al prezzo delle quote societarie;
- b) che il socio selezionato svolga i compiti affidatigli connessi alla gestione del servizio e che laddove ciò non si verifichi si proceda ad un nuovo affidamento.
- c) siano previsti criteri e modalità di liquidazione del socio a seguito di cessione della gestione.

L'art. 4 del regolamento chiarisce il contenuto e le modalità di richiesta del parere all'Autorità garante della concorrenza e del mercato previsto in caso di affidamento *in house* dal comma 4 dell'art. 23-bis. In base al regolamento, il parere dell'Autorità garante deve essere richiesto solo per gli affidamenti che superano l'importo di 200.000,00 euro annui. La richiesta di tale parere è obbligatoria ma non vincolante per l'ente, che è però costretto a effettuare una approfondita analisi di mercato dalla quale risulti la mancanza di possibili concorrenti.

Per il settore delle risorse idriche sono previste, inoltre, ulteriori informazioni che garantiscano la mancanza di effetti distortivi derivanti dall'affidamento *in house*, tali informazioni sono: presenza di bilanci in utile (al netto dei trasferimenti per spese di

investimento), reinvestimento nel servizio di almeno l'80% degli utili, applicazione di una tariffa media inferiore a quella del settore.

Per le società *in house*, sono inoltre previste agli art. 5, 6 e 7 ulteriori disposizioni relative a: rispetto del Patto di stabilità interno; acquisto di beni e servizi (valido anche per le società miste) e assunzione di personale (valido anche per le società miste).

Le società *in house*, in base all'art. 23-bis commi 3 e 4, sono assoggettate al Patto di stabilità interno in base alle modalità stabilite dall'art. 2, comma 2 lettera h) della legge 5 maggio 2009 n. 42 in materia di bilancio consolidato. Gli enti locali che hanno affidato il servizio, vigilano sull'osservanza del rispetto dei vincoli del patto di stabilità da parte delle società affidatarie.

Le società *in house* e le società miste affidatarie dei servizi pubblici locali devono, inoltre, rispettare: le disposizioni contenute nel Codice dei contratti<sup>2</sup> per l'acquisto di beni e servizi e quelle contenute al comma 3 dell'art. 35 del decreto legislativo 30 marzo 2001 n. 165 per la selezione e reclutamento del personale e per il conferimento di incarichi.

Di estremo interesse sono, inoltre, le indicazioni contenute all'art. 8 del DPR che chiariscono le incompatibilità tra i soggetti che esercitano la funzione di regolazione dei servizi pubblici affidati, e i soggetti che svolgono la funzione di gestione del servizio. In base all'art. 8 non possono svolgere incarichi inerenti la gestione dei servizi pubblici locali coloro che nei tre anni precedenti l'affidamento hanno ricoperto al funzione di:

- amministratore dell'ente locale;
- dirigente o responsabile di uffici e servizi dell'ente locale o di stazione appaltante, di regolazione, di indirizzo, o di controllo di servizi pubblici locali;
- consulente o collaboratore dell'ente locale o del gestore di servizi pubblici locali.

Tale divieto si estende anche ai coniugi e ai parenti o affini entro il quarto grado.

Inoltre, sempre in tema di incompatibilità, non possono essere nominati amministratori di società partecipate coloro che nei tre anni precedenti hanno ricoperto la carica di amministratore di ente locale che detiene quote di partecipazione nella società.

In ultimo, i componenti della commissione di gara per l'affidamento della gestione dei servizi:

- non devono svolgere o aver svolto alcuna altra funzione, o incarico tecnico o amministrativo relativamente alla gestione del servizio in affidamento;
- non devono aver ricoperto nel biennio precedente la carica di amministratore locale nell'ente che deve affidare il servizio;

---

<sup>2</sup> Decreto Legislativo n. 163 del 12 aprile 2006 e successive modificazioni.

- non possono essere componenti della commissione di gara coloro che, con sentenza passata in giudicato, abbiano concorso con dolo o colpa grave all'approvazione di atti di affidamento dichiarati illegittimi.

A seguito dell'affidamento della gestione del servizio, il compito di vigilare sul rispetto del contratto di servizio, nonché dell'aggiornamento e modifica dello stesso, spetta al Collegio dei Revisori dell'Ente nei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti e al Revisore unico nei Comuni con popolazione inferiore.

L'art. 9 del DPR 168/2010 dispone la cosiddetta "clausola di reciprocità" in virtù della quale la partecipazione alle gare per l'affidamento dei servizi pubblici in Italia è garantito alle imprese extra Cee a patto che tali imprese dimostrino la documentata possibilità per le imprese italiane di partecipare alle gare indette nei loro rispettivi paesi.

Tra le ultime disposizioni contenute nel DPR è disciplinato(art. 10), il trasferimento dei beni strumentali (e relative pertinenze) alla scadenza del contratto di servizio. Il trasferimento dei beni al subentrante, se non duplicabili a costi socialmente sostenibili, avviene a titolo gratuito se i beni sono stati interamente ammortizzati, oppure, al valore netto contabile originario al netto di ammortamenti e di eventuali contributi pubblici riferibili ai beni ceduti. Tale ultimo importo deve essere indicato nel bando di gara.

## INTERPRETAZIONE

### **NESSUN BLOCCO ALLE ASSUNZIONI NEI COMUNI ESCLUSI DAL PATTO**

Con il parere n. 955 del 21 settembre 2010 la Corte dei Conti – Sezione Regionale della Lombardia ha chiarito che per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, ovvero i Comuni nei quali non si applicano le disposizioni contenute nel Patto di Stabilità interno, non vigono i limiti alle assunzioni introdotti dall'art. 1 comma 562 della legge Finanziaria 2007 e successivi.

I magistrati contabili erano chiamati a verificare il regime applicabile ai Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti alla luce delle disposizioni normative, emanate nel corso degli anni e finalizzate al contenimento della spesa per il personale.

In via preliminare la Corte ha stabilito la propria competenza sulla questione posta in quanto rientrante tra i pareri in materia di contabilità pubblica. Successivamente la Corte contabile ha effettuato un puntuale esame delle disposizioni in tema di contenimento della spesa del personale per gli enti locali individuando la disciplina applicabile al caso di specie: i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

In base alla ricostruzione effettuata dalla Corte, la norma di riferimento è contenuta nell'art. 1 comma 562 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Finanziaria 2007) che ha previsto l'obbligo di contenimento della spesa (al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'Irap e con esclusione degli adeguamenti contrattuali) nei limiti dell'ammontare impegnato nel 2004. Tale norma ha, inoltre, previsto il divieto di procedere a nuove assunzioni di personale, se non nei limiti delle cessazioni dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nell'anno precedente.

In un successivo intervento normativo, D.L. n. 112 del 25 giugno 2008 convertito con legge 6 agosto 2008 n. 133, il legislatore ha sancito all'art. 76 comma 7 il divieto per gli enti locali, nei quali l'incidenza delle spese per il personale fosse stata pari o superiore al 50% delle spese correnti, di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale.

Ulteriore intervento legislativo contenente disposizioni relative alla spesa per il personale è rappresentato dal D.L. n. 78/2010 convertito con la Legge n.122/2010. Tale provvedimento ha ulteriormente integrato la normativa applicabile ai Comuni mediante l'art.14, commi dal 7 al

10. Secondo le indicazioni della Corte, sono da applicare ai Comuni di minori dimensioni il comma 10<sup>3</sup> e parte delle disposizioni contenute nel comma 9.

In particolare il comma 9 dell'art. 14 del D.L. n. 78/2010 nel modificare i commi 1, 2, e 5 dell'art. 76 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 stabilisce che: “è fatto divieto agli enti nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 40% delle spese correnti, di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale; i restanti enti possono procedere ad assunzioni di personale nel limite del 20 per cento della spesa corrispondente alle cessazioni dell'anno precedente”.

Dalla lettura combinata delle disposizioni normative, i magistrati della Corte dei Conti concludono che: “un'interpretazione costituzionalmente orientata della nuova disciplina in materia di personale implica che i Comuni con una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti a partire dal 1 gennaio 2011 possono effettuare nuove assunzioni solamente per sostituire il personale cessato nell'anno precedente, sempreché la loro spesa complessiva di personale incida in misura inferiore al 40% sulla spesa corrente e sia inferiore a quella sostenuta nel 2004.”

### **COMPENSAZIONI IVA SUPERIORI AI 15.000 EURO NEGLI ENTI LOCALI**

Con la risoluzione n. 90/E del 17 settembre 2010 l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa – ha espresso il proprio parere in merito alle modalità di applicazione, agli enti locali, delle disposizioni introdotte dall'art. 10 del D.L. 1 luglio 2009 n. 78, come convertito dalla Legge 3 agosto 2009 n. 102.

Come noto l'art. 10 del decreto legge 78/2009 ha previsto particolari procedure per la compensazione dei crediti IVA superiori a 10.000. In particolare, il comma 1 lettera a, numero 1 dell'art. 10 ha stabilito il principio in base al quale, l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA di importo superiore a 10.000 euro, può avvenire solo successivamente alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui risulti tale credito. Inoltre la compensazione può essere operata esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate. In tal modo l'Amministrazione finanziaria può

---

<sup>3</sup> Che sopprime il seguente periodo: “della eventuali deroghe ai sensi dell'articolo 19, comma 8, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, devono comunque assicurare il rispetto delle seguenti condizioni:

a) che il volume complessivo della spesa per il personale in servizio non sia superiore al parametro obiettivo valido ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, ridotto del 15 per cento;  
b) che il rapporto medio tra dipendenti in servizio e popolazione residente non superi quello determinato per gli enti in condizioni di dissesto, ridotto del 20 per cento.”

effettuare tempestivamente un controllo tra i crediti indicati in dichiarazione e quelli utilizzanti in compensazione.

L'art. 10 prevede, inoltre, al comma 1, lettera a) numero 7 che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione eventuali crediti IVA di importo superiore a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità<sup>4</sup> relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge tale credito.

In alternativa al visto di conformità, la dichiarazione può essere sottoscritta dai soggetti che compilano la relazione di revisione per i contribuenti soggetti al controllo contabile ex articolo 2409-bis del Codice Civile.

Senza entrare nel merito della procedura per la compensazione dei crediti superiori a 10.000 euro – illustrata nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.1 del 15 gennaio 2010 alla quale si rimanda – preme in questa sede soffermare la propria attenzione sui chiarimenti forniti dall'Agenzia in merito alla apposizione del visto di conformità posto sulle dichiarazioni IVA dei Comuni.

Come illustrato in premessa, l'Agenzia delle Entrate ha espresso il proprio parere a seguito di interpello presentato da un Comune con il quale si chiedeva se l'apposizione del visto di conformità dovesse essere acquisito anche per le dichiarazioni presentate dagli enti locali o fosse sufficiente la firma apposta sulla dichiarazione dal collegio dei revisori<sup>5</sup> dell'ente locale. Nella citata risoluzione 90/E, l'Agenzia chiarisce che l'apposizione del visto di conformità costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'Amministrazione finanziaria. Tali controlli consistono, ai fini IVA, nella verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

I soggetti competenti a rilasciare il visto di conformità sono:

- 1) i responsabili dell'assistenza fiscale (RAF) dei CAF-impres;
- 2) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- 3) gli iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

---

<sup>4</sup> Di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

<sup>5</sup> Ovvero dal revisore unico nei Comuni di minori dimensioni.

In alternativa al visto di conformità, i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del Codice Civile, possono effettuare la compensazione dei crediti IVA, se la dichiarazione è sottoscritta oltre che dal legale rappresentante della società anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile, ovvero, nel caso delle società dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione<sup>6</sup>.

Nell'applicazione di tali disposizioni ai Comuni, l'Agenzia sottolinea che negli enti locali, l'organo cui è demandato il controllo contabile è individuato, a norma dell'art. 234 del TUEL, nel Collegio dei revisori. In altri termini il Collegio dei revisori (o il revisore unico nei Comuni più piccoli) svolge la stessa funzione di garanzia, in ordine alla regolarità contabile e finanziaria dell'ente stesso, che il D.Lgs 39/2010 attribuisce al revisore legale dei conti nelle società di capitali. L'Agenzia richiama sul punto il parere reso dalla Corte dei Conti – Sezione regionale Lombardia – n. 305/2010, la quale ha precisato che “la competenza del collegio dei revisori è quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all'Amministrazione finanziaria corrispondano a quelli risultanti dalle scritture contabili.”

L'Agenzia delle Entrate ritiene, in conclusione, che la sottoscrizione della dichiarazione da parte del Consiglio dei revisori sottenda la stessa tipologia di controlli e, conseguentemente, abbia la stessa valenza giuridica del visto di conformità previsto dall'art. 35, comma 1 lettera a), del D.Lgs. n. 241 del 1997; pertanto la sottoscrizione apposta alla dichiarazione consente di poter accedere alla compensazione dei crediti IVA iscritti in dichiarazione per un importo annuo superiore ai 15.000 euro.

---

<sup>6</sup> Cfr. art. 1 comma 5 del DPR n. 322 del 1998.