

FEDERUTILITY

SEFIT 10

INCONTRO DEL 27 NOVEMBRE 2009

DOTT. PAOLO MAGGIORE (Responsabile Tributario Federutility)

Vorrei richiamare la vostra attenzione su due importanti aspetti del tema che stiamo trattando:

1. L'approvazione in via definitiva del nuovo assetto dei Servizi pubblici aventi rilevanza economica quale scaturisce dalla recente approvazione del cosiddetto "decreto Ronchi" di recepimento nell'ordinamento italiano di numerose direttive europee;
2. L'imposta sul valore aggiunto è imposta europea, e come tale ogni stato membro non ha più una libertà assoluta nel determinarla.

Quanto al primo aspetto, a quasi vent'anni dalla Legge 142/1990 sembra sia stato trovato un assetto definitivo per i servizi pubblici di rilevanza economica. La via della privatizzazione chiaramente indicata dal legislatore del 1990 e oggettivamente disattesa dalle disposizioni successive (che hanno portato ad un utilizzo del sistema "in house" molto più ampio di quanto previsto dalla UE che ne fa una modalità gestionale del tutto marginale in presenza di aspetti sociali particolarmente rilevanti) sembra ora percorsa a passi rapidi, anche per un servizio quale quello idrico in cui la risorsa somministrata è sicuramente da considerare patrimonio di tutti. In effetti, in questo settore particolare, solamente la gestione della fase finale (cioè la distribuzione agli utenti) verrà privatizzata, mentre la proprietà delle reti e delle altre infrastrutture rimarrà in mano pubblica.

Questa disposizione, di per sé in linea con gli intenti del legislatore del 1990 e con le indicazioni europee, non manca comunque di criticità. Si pensi, in particolare, al termine del 2011 per la fine delle attuali gestioni e per l'espletamento di nuove gare di affidamento. Il breve lasso di tempo entro il quale i Comuni dovranno necessariamente muoversi non potrà che avere ripercussioni al ribasso sulle valutazioni delle aziende esistenti e quindi sul valore economico delle partecipazioni detenute dai Comuni che devono essere messe sul mercato.

Se a ciò aggiungiamo il drenaggio di liquidità dovuto al recupero dei cosiddetti aiuti di stato e alle sentenze della Corte Costituzionale (mi riferisco in particolare alla Sent. 335/2008 relativa alla cassazione dell'art. 14 della Legge Galli, alla Sent. 238/2009 che fornisce una interpretazione di tributarietà per la tariffa rifiuti di cui all'art. 49 del DLgs 22/1997 nel senso della impossibilità di applicazione dell'IVA su ciò che per 12 anni è stato considerato corrispettivo e, da ultimo, dalla Sent. 307 del 20 novembre 2009 con la quale la Corte cassa il 1° comma dell'art. 49 della legge della regione Lombardia in materia di servizio idrico, negando che la competenza a stabilire la separazione societaria tra soggetto gestore del servizio e soggetto affidatario delle reti possa essere fatta con legge regionale) si avverte l'esistenza di decisioni convergenti che, se fossero state prese per favorire le privatizzazioni, non avrebbero potuto essere più efficaci.

Per opportuna conoscenza si riporta il testo dell'articolo 15 come approvato dall'aula del Senato.

Art. 15.

(Adeguamento alla disciplina comunitaria in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica)

1. All'articolo 23-bis del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, terzo periodo, dopo le parole: "in materia di distribuzione del gas naturale", sono inserite le seguenti: " , le disposizioni del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79, e della legge 23 agosto 2004, n. 239, in materia di distribuzione di energia elettrica, nonché quelle del decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, relativamente alla disciplina del trasporto ferroviario regionale."

a-bis) al comma 1, quarto periodo, dopo le parole: "sono determinati", inserire le seguenti: " , entro il 31 dicembre 2012,".

b) i commi 2, 3 e 4 sono sostituiti dai seguenti:

"2. Il conferimento della gestione dei servizi pubblici locali avviene, in via ordinaria: a) a favore di imprenditori o di società in qualunque forma costituite individuati mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, nel rispetto dei principi del Trattato che istituisce la Comunità europea e dei principi generali relativi ai contratti pubblici e, in particolare, dei principi di economicità, efficacia, imparzialità, trasparenza, adeguata pubblicità, non discriminazione, parità di trattamento, mutuo riconoscimento e proporzionalità;

b) a società a partecipazione mista pubblica e privata, a condizione che la selezione del socio avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, nel rispetto dei principi di cui alla lettera a), le quali abbiano ad oggetto, al tempo stesso, la qualità di socio, **l'attribuzione di specifici compiti operativi** e l'attribuzione dei compiti operativi connessi alla gestione del servizio e che al socio sia attribuita una partecipazione non inferiore al 40 per cento.

3. In deroga alle modalità di affidamento ordinario di cui al comma 2, per situazioni eccezionali che, a causa di peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento, non permettono un efficace e utile ricorso al mercato, l'affidamento può avvenire a favore di società a capitale interamente pubblico, partecipata dall'ente locale, che abbia i requisiti richiesti dall'ordinamento comunitario per la gestione cosiddetta "in house" e, comunque, nel rispetto dei principi della disciplina comunitaria in materia di controllo analogo sulla società e di prevalenza dell'attività svolta dalla stessa con l'ente o gli enti pubblici che la controllano.

4. Nei casi di cui al comma 3, l'ente affidante deve dare adeguata pubblicità alla scelta, motivandola in base ad un'analisi del mercato e contestualmente trasmettere una relazione contenente gli esiti della predetta verifica all'Autorità garante della concorrenza e del mercato per l'espressione di un parere preventivo, da rendere entro sessanta giorni dalla ricezione della predetta relazione. Decorso il termine, il parere, se non reso, si intende espresso in senso favorevole.";

c) dopo il comma 4, è inserito il seguente:

"4-bis. I regolamenti di cui al comma 10 definiscono le soglie oltre le quali gli affidamenti di servizi pubblici locali assumono rilevanza ai fini dell'espressione del parere di cui al comma 4.";

d) i commi 8 e 9 sono sostituiti dai seguenti:

"8. Il regime transitorio degli affidamenti non conformi a quanto stabilito ai commi 2 e 3 è il seguente:

a) le gestioni in essere alla data del 22 agosto 2008 affidate conformemente ai principi comunitari in materia di cosiddetta "in house" cessano, improrogabilmente e senza necessità di deliberazione da parte dell'ente affidante, alla data del 31 dicembre 2011. **Esse cessano alla scadenza prevista dal contratto di servizio a condizione che entro il 31 dicembre 2011 le amministrazioni cedano almeno il 40% del capitale attraverso le modalità di cui alla lettera b) del comma 2;**

b) le gestioni affidate direttamente a società a partecipazione mista pubblica e privata, qualora la selezione del socio sia avvenuta mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, nel rispetto dei principi di cui alla lettera a) del comma 2, le quali non abbiano avuto ad oggetto, al tempo stesso, la qualità di socio e l'attribuzione dei compiti operativi connessi alla gestione del servizio, cessano, improrogabilmente e senza necessità di apposita deliberazione dell'ente affidante, alla data del 31 dicembre 2011;

c) le gestioni affidate direttamente a società a partecipazione mista pubblica e privata, qualora la selezione del socio sia avvenuta mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, nel rispetto dei principi di cui alla lettera a) del comma 2, le quali abbiano avuto ad oggetto, al tempo stesso, la qualità di socio e l'attribuzione dei compiti operativi connessi alla gestione del servizio, cessano alla scadenza prevista nel contratto di servizio;

d) gli affidamenti diretti assentiti alla data del 1° ottobre 2003 a società a partecipazione pubblica già quotate in borsa a tale data e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, cessano alla scadenza prevista nel contratto di servizio, a condizione che la partecipazione pubblica, si riduca anche progressivamente, attraverso procedure ad evidenza pubblica ovvero forme di collocamento privato presso

investitori qualificati e operatori industriali, **ad una quota non superiore al 40 per cento entro il 30 giugno 2013 e non superiore al 30 per cento entro il 31 dicembre 2015; ove siffatte condizioni non si verificano, gli affidamenti cessano improrogabilmente e senza necessità di apposita deliberazione dell'ente affidante, rispettivamente, alla data del 30 giugno 2013 o del 31 dicembre 2015;**

e) le gestioni affidate che non rientrano nei casi di cui alle lettere da a) a d) cessano comunque entro e non oltre la data del 31 dicembre 2010, senza necessità di apposita deliberazione dell'ente affidante.

9. Le società, le loro controllate, controllanti e controllate da una medesima controllante, anche non appartenenti a Stati membri dell'Unione europea, che, in Italia o all'estero, gestiscono di fatto o per disposizioni di legge, di atto amministrativo o per contratto servizi pubblici locali in virtù di affidamento diretto, di una procedura non ad evidenza pubblica ovvero ai sensi del comma 2, lettera b), nonché i soggetti cui è affidata la gestione delle reti, degli impianti e delle altre dotazioni patrimoniali degli enti locali, qualora separata dall'attività di erogazione dei servizi, non possono acquisire la gestione di servizi ulteriori ovvero in ambiti territoriali diversi, né svolgere servizi o attività per altri enti pubblici o privati, né direttamente, né tramite loro controllanti o altre società che siano da essi controllate o partecipate, né partecipando a gare. Il divieto di cui al primo periodo opera per tutta la durata della gestione e non si applica alle società quotate in mercati regolamentati **e al socio selezionato ai sensi della lettera b) del comma 2. I soggetti affidatari diretti di servizi pubblici locali possono comunque concorrere su tutto il territorio nazionale alla prima gara successiva alla cessazione del servizio, svolta mediante procedura competitiva ad evidenza pubblica, avente ad oggetto i servizi da essi forniti**;

e) al comma 10, **nell'alea**, le parole: "centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto" sono sostituite dalle seguenti: "il 31 dicembre 2009";

f) al comma 10, alla lettera a) la parola: "diretti" è sostituita dalle seguenti: "cosiddetti in house" e dopo le parole: "patto di stabilità interno" sono inserite le seguenti: ", tenendo conto delle scadenze fissate al comma 8,";

g) al comma 10, la lettera e) **è abrogata**.

2. All'articolo 9-bis, comma 6, del decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, il quarto periodo è soppresso.

2-bis. All'articolo 195, comma 2, lettera e), secondo periodo del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 le parole: "diciotto mesi" sono sostituite dalle seguenti: "due anni".

2-ter. All'articolo 6, comma 1, lettera p), del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, le parole: "31 dicembre 2009" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2010".

2-quater. All'articolo 8-sexies, comma 2, terzo periodo del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208 convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13, la parola: "centoventi" è sostituita dalla seguente: "duecentodieci".

Visto quanto sopra, contenente il principio della rilevanza economica, è necessario inquadrare nella norma i servizi funerari, sia quelli cimiteriali e gli impianti di cremazione, sia quelli più propriamente riconducibili al concetto di pompe funebri. Per questi ultimi, generalmente già gestiti in libero mercato, la rilevanza economica è fuori discussione, mentre per i primi, pur in presenza di leggi regionali che ne stabiliscono la valenza economica, appare necessario un ulteriore lavoro esegetico sulla base di una attenta analisi del TUEL 267/2000. Questo decreto legislativo prevede che un Comune possa dichiarare un servizio di interesse della propria popolazione come pubblico locale e gestirlo nelle forme che ritiene plausibili in base alla classificazione dello stesso (con o senza rilevanza economica).

In alternativa, può operare con gli strumenti del diritto comune.

In linea di massima, l'attività funebre è un servizio a rilevanza economica e come tale allo stesso si rende applicabile la norma su riportata.

Sicuramente non è più gestibile con una forma diversa da quelle previste al comma 2 del "nuovo" articolo 23 bis e cioè società vincitrice di gara, società con socio privato operativo scelto a mezzo gara, eccezionalmente in house. E pertanto dopo il 31.12.2010 le gestioni in economia diretta e le aziende speciali non potrebbero più erogare tali servizi.

Valgono per le pseudo in house e le in house "comunitarie" i limiti temporali sopra definiti. È ancora da valutare se possa permanere la possibilità di fornire beni e servizi da parte di Comuni con una società di diritto comune (per esercitare l'attività funebre), specie laddove si pongano in

concorrenza sul mercato e al tempo stesso siano il soggetto regolatore, autorizzatore e controllore.

Come si può notare è la stessa sopravvivenza delle gestioni funebri pubbliche in gioco, in quanto da una parte l'AGCM sostiene che devono essere vendute e che vi sia incompatibilità totale con chi fornisce servizi necroscopici (come obitori, depositi di osservazione, servizi mortuari di struttura sanitaria) e servizi cimiteriali in monopolio (legale). Dall'altra non si ha più l'accesso a forme di gestione che lo consentano.

=====

Per quanto riguarda il secondo aspetto, è opportuno ricordare, nel momento in cui si propongono modifiche settoriali alla normativa IVA quali quelli di cui si dirà appreso per il settore funerario, che qualsiasi proposta di legge va inizialmente raccordata con la normativa europea ed inserita nei binari chiaramente indicati dalla stessa.

L'IVA ridotta o le agevolazioni ed esenzioni devono essere espressamente previste nella normativa europea o dalla stessa autorizzate.

A mo' di esempio, ritengo opportuno riportare la Direttiva del Consiglio n. 2009/47/CE del 5 maggio 2009 che autorizza determinati Stati ad applicare aliquote IVA ridotte in difformità dalla regola generale per finalità di aiuto a particolari settori minimali che possono aver risentito della crisi finanziaria globale.

Direttiva del Consiglio 5 maggio 2009, n. 2009/47/CE

(Gazz. Uff. UE n. L 116 del 9 maggio 2009)
recante modifica della [direttiva 2006/112/CE](#) per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto

Entrata in vigore:

1° giugno 2009

IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA,
visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 93,

vista la proposta della Commissione,
visto il parere del Parlamento europeo,
visto il parere del Comitato economico e sociale europeo,

considerando quanto segue:

[1] La [direttiva 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, autorizza gli Stati membri ad applicare una o due aliquote ridotte, che non possono essere inferiori al 5% e che si applicano unicamente ad un elenco limitativo di cessioni di beni e prestazioni di servizi.

[2] La Commissione, nella sua comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale presentata al Parlamento europeo e al Consiglio nel 2007, ha concluso che l'applicazione di aliquote ridotte ai servizi prestati localmente non pone reali problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, a determinate condizioni, avere effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta contro l'economia sommersa. È dunque opportuno offrire agli Stati membri la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte ai servizi ad alta intensità di lavoro che sono oggetto delle disposizioni temporanee applicabili fino al termine del 2010 nonché ai servizi di ristorazione e catering.

[3] Dato che, riguardo alla fornitura di bevande alcoliche e/o non alcoliche nel quadro dei servizi di ristorazione e catering, può essere giustificato riservare un trattamento di tali bevande diverso da quello previsto nel quadro della fornitura di prodotti alimentari, è opportuno prevedere esplicitamente che

gli Stati membri possano includere o escludere la fornitura di bevande alcoliche e/o non alcoliche quando applicano un'aliquota ridotta alla prestazione di servizi di ristorazione e catering di cui all'[allegato III](#) della direttiva [2006/112/CE](#).

[4] La direttiva [2006/112/CE](#) dovrebbe essere ulteriormente modificata per consentire l'applicazione di aliquote ridotte o di un'esenzione, rispettivamente, in un numero limitato di situazioni specifiche per motivi sociali o sanitari nonché per precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'[allegato III](#) di tale direttiva.

[5] Il contenuto di talune disposizioni della direttiva [2006/112/CE](#) concernenti le deroghe esistenti e l'elenco di cui all'[allegato IV](#) saranno contemplati dall'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate ad aliquote ridotte sulla base della presente direttiva. Per ragioni di chiarezza dette disposizioni e l'[allegato IV](#) della direttiva [2006/112/CE](#) dovrebbero essere soppressi.

[6] Conformemente al punto 34 dell'accordo interistituzionale «Legiferare meglio», gli Stati membri sono incoraggiati a redigere e rendere pubblici, nell'interesse proprio e della Comunità, prospetti indicanti, per quanto possibile, la concordanza tra la presente direttiva e i provvedimenti di recepimento.

[7] È opportuno pertanto modificare di conseguenza la direttiva [2006/112/CE](#),
HA ADOTTATO LA PRESENTE DIRETTIVA:

Articolo 1

La direttiva [2006/112/CE](#) è modificata come segue:

1) è inserito il seguente articolo:

«*Articolo 104 bis*

Cipro può applicare una delle due aliquote ridotte previste all'articolo 98 alla cessione di gas di petrolio liquefatto (GPL) in bombole.»;

2) l'[articolo 105](#) è sostituito dal seguente:

«*Articolo 105*

1. Il Portogallo può applicare una delle due aliquote ridotte previste all'articolo 98 ai pedaggi sui ponti nella regione di Lisbona.

2. Il Portogallo può applicare alle operazioni effettuate nelle regioni autonome delle Azzorre e di Madera e alle importazioni effettuate direttamente in queste regioni aliquote inferiori rispetto a quelle del continente.»;

3) al titolo VIII, il [capo 3](#) è soppresso;

4) all'[articolo 111](#) è aggiunta la seguente lettera con effetto dal 1° gennaio 2011:

«c) da Malta, per quanto riguarda le cessioni di prodotti destinati all'alimentazione umana e prodotti farmaceutici.»;

5) all'[articolo 114](#), paragrafo 1, il secondo comma è sostituito dal seguente:

«Inoltre, gli Stati membri di cui al primo comma possono applicare una tale aliquota all'abbigliamento e alle calzature per bambini e all'edilizia abitativa.»;

6) l'[articolo 115](#) è sostituito dal seguente:

«*Articolo 115*

Gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta all'abbigliamento e alle calzature per bambini e all'edilizia abitativa possono continuare ad applicare una tale aliquota alla cessione di questi beni o alla prestazione di questi servizi.»;

7) l'[articolo 116](#) è soppresso;

8) all'[articolo 117](#), il paragrafo 1 è soppresso;

- 9) all'[articolo 125](#), il paragrafo 2 è soppresso;
- 10) l'[articolo 127](#) è soppresso con effetto dal 1° gennaio 2011;
- 11) all'[articolo 128](#), il paragrafo 2 è soppresso;
- 12) all'[articolo 129](#), il paragrafo 1 è soppresso;
- 13) l'[allegato III](#) è modificato conformemente all'allegato della presente direttiva;
- 14) l'[allegato IV](#) è soppresso.

Articolo 2

Gli Stati membri comunicano immediatamente alla Commissione il testo delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che essi adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva.

Quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità di tale riferimento sono decise dagli Stati membri.

Articolo 3

La presente direttiva entra in vigore il primo giorno del primo mese successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

Articolo 4

Gli Stati membri sono destinatari della presente direttiva.

Allegato

L'[allegato III](#) della direttiva [2006/112/CE](#) è modificato come segue:

- 1) il punto 6 è sostituito dal seguente:
«6) fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità;»;
- 2) sono inseriti i seguenti punti:
«10 bis) riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso;
10 ter) pulitura di vetri e pulizie presso privati;»
- 3) è inserito il seguente punto:
«12 bis) servizi di ristorazione e catering, con la possibilità di escludere la fornitura di bevande (alcoliche e/o non alcoliche);»
- 4) sono aggiunti i seguenti punti:
«19) piccoli servizi di riparazione di biciclette, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa (inclusi lavori di raccomodatura e di modifica);
20) servizi di assistenza domestica quali aiuto domestico e assistenza ai bambini, anziani, malati o disabili;
21) parrucchieri.»

Premesso quanto sopra, occorre ricordare in particolare, per quanto riguarda gli enti pubblici, che l'art. 4, n. 5, secondo comma, della Sesta direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, ancorché abrogata e sostituita dall'[art. 411](#), paragrafo 1, Dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, in vigore dal 1° gennaio 2007, espressamente recita:

5) Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli artt. 13 o 28.]

Come si vede, gli enti pubblici sono considerati, in linea di principio, carenti del presupposto soggettivo per l'applicabilità dell'IVA, salvo che le attività esercitate possano ritenersi lesive della concorrenza nei confronti dei soggetti privati.

La Commissione europea, con un percorso chiarificatore ed interpretativo, ha più volte individuato casi di assoggettamento dei Comuni all'IVA, anche quando le attività poste in essere sono da ritenersi effettuate nell'ambito delle finalità istituzionali degli enti per la salvaguardia di interessi pubblici.

Per quanto riguarda l'aliquota applicabile, tuttavia, per derogare a quella ordinaria è necessario che il servizio preso in esame sia inserito in uno degli allegati alla Direttiva 112 CE/2006 che prevedono l'applicabilità dell'aliquota ridotta.

In particolare, l'Allegato III così recita al n. 16:

Allegato III

[ex [Allegato H](#), Dir. n. 77/388/CEE]

Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'[articolo 98](#)

16) prestazioni di servizi fornite da agenzie di pompe funebri e di cremazione e cessione di beni connessi a tali attività;

Quanto sopra, se da un lato chiarisce che per le pompe funebri, la cremazione e le cessioni di beni connessi (tra cui potrebbe essere compreso anche il materiale lapideo) è applicabile una aliquota ridotta, nulla dice per i servizi cimiteriali aventi rilevanza economica, quali tutto il sistema di costruzione e concessione dei loculi e delle altre immobilizzazioni cimiteriali. Si ritiene però che anche questo servizio, per gli aspetti sociali in esso individuabili, possa essere ricondotto nell'ambito di un'IVA agevolata.

Oggettivamente inoltre, ci si trova di fronte nei servizi funebri a situazioni che, pur essendo identiche nella loro sostanza, hanno un diverso trattamento ai fini IVA in relazione agli aspetti soggettivi di chi compie quel determinato servizio. Un esempio per tutti lo ricaviamo dal recupero

delle salme, sia nei casi di incidente stradale, sia nei casi di trasporti effettuati dall'abitazione di un defunto all'obitorio o alla camera mortuaria.

Questi trasporti, che corrispondono ad una funzione obbligatoria per i comuni, possono avere il trattamento IVA sotto indicato.

Il recupero di che trattasi è considerato da un DM del 2004 come prestazione essenziale da mantenere obbligatoriamente anche in caso di manifestazioni sindacali. La funzione di recupero rientra fra gli obblighi dell'ente locale che può provvedervi:

1. Autonomamente con proprio personale;
2. Autonomamente ma in appalto a terzi;
3. Mediante affidamento della funzione ad una propria azienda (generalmente in house) o ad una impresa del tutto esterna, tenendo presente che generalmente viene predisposta una turnazione fra i diversi soggetti che effettuano l'attività di che trattasi.

Oggettivamente può trattarsi della parte iniziale di una operazione di pompe funebri o essere svincolata da questa.

Il trattamento ai fini IVA non è uniforme, pur versandosi nella medesima fattispecie (recupero e trasporto di una salma):

- Nel caso in cui il comune agisca autonomamente e con proprio personale, l'espletamento di una funzione pubblica rende l'attività **esclusa dal campo di applicazione dell'imposta** (circ. 8/1993);
- Nel caso in cui il recupero della salma sia compiuto dalla medesima azienda incaricata delle onoranze funebri, la prestazione diventa accessoria a questo servizio il quale rientra nella **esenzione di cui all'art. 10, n. 27 del DPR 633/1972** (RM 551603/1989);
- Fuori dai casi sopra indicati, la prestazione si concretizza nell'espletamento di un servizio **regolarmente imponibile ai fini IVA con aliquota ordinaria**.

Come si vede quindi, pur essendo la prestazione oggettivamente la stessa, il trattamento ai fini IVA varia sia in relazione all'elemento soggettivo che in relazione alla accessorietà ad altro servizio agevolato.

Lo stesso ragionamento può essere effettuato per i servizi obbligatoriamente svolti nei confronti dei soggetti indigenti:

- In esenzione IVA se contestualmente viene effettuato un servizio di onoranze funebri
- Regolarmente imponibile con aliquota ordinaria se si tratta di una normale prestazione di servizio.

Premesso quanto sopra, si ritiene che sia necessaria una armonizzazione dell'intero contesto IVA e che esistano i presupposti normativi europei per chiedere al Governo italiano una revisione complessiva del settore funerario secondo la seguente proposta da inserire nella normativa specifica, basandola sulle considerazioni sotto riportate.

Premesso che la detrazione ai fini IRPEF delle spese funerarie non pare più adeguata ai costi effettivamente praticati dal mercato, favorendo una cospicua possibilità di evasione fiscale non solo nel mercato delle pompe funebri, ma anche in quello parallelo dell'edilizia cimiteriale e delle opere lapidee cimiteriali;

Premesso altresì che anche nel settore di che trattasi occorre predisporre adeguamenti alla normativa UE, si ritiene proponibile una modificazione della esenzione esistente per le prestazioni

di servizi e le cessioni di beni effettuate in occasione degli eventi luttuosi, con contemporaneo assoggettamento ad un prelievo IVA nella misura ridotta del 10%.

Pertanto si prevede di elevare il tetto massimo della detrazione IRPEF di cui sopra dal 100% di € 1549,37 ai 2/3 di €. 10.000,00 per ogni funerale, nei limiti delle fatture pagate con un massimo di € 7.500.

Con la soluzione proposta si adegua ad un valore congruo e di mercato il limite prima esistente, incapace di rappresentare la situazione effettiva, ma se ne flessibilizza l'applicazione, consentendo di ricomprendere nell'esenzione anche importi che altrimenti sfuggirebbero.

Tenuto presente che, dai dati statistici degli ultimi 10 anni, i decessi possono essere considerati mediamente in n. 550.000 annui con un fatturato del settore funebre, edile cimiteriale e di opere lapidee cimiteriali in 852 milioni di € (calcolato sulla base di quanto detraibile ai fini IRPEF: € 1549,37), mentre sulla base dei dati stimati di mercato si può ragionevolmente supporre un giro d'affari annuo di 2.750 milioni €, pari a 5.000 € euro medi a funerale.

Si evidenzia una supposta sottovalutazione del fatturato (considerabile come evasione potenziale) di 1897 milioni di € che, ad aliquota media del 27%, determina un minor introito annuo per l'erario di 512 milioni di €.

Considerato che nella ipotesi dell'aumento del plafond di detraibilità ai fini IRPEF dalla cifra su indicata devono essere detratti i minori introiti derivanti dall'aumento della detrazione da 1549 € a 5000 €, così calcolati: $(5000-1549)*550.000*22\%= 417,5$ milioni di €, il recupero per l'Erario si attesterebbe su complessivi 95 milioni circa di € all'anno.

Ai fini IVA l'applicazione dell'aliquota del 10% consentirebbe un sostanziale equilibrio fra entrate ed uscite, cioè tra IVA che viene ad aggiungersi (col passaggio dal fuori campo o da esenzione) e quella che si perde (con l'allineamento al 10%) se l'incidenza dei beni e servizi si attesta al 25% del fatturato, come è possibile stimare in lavori ad alta intensità del fattore lavoro quali sono quelli oggetto della proposta.

La estensione della detrazione dei lavori di ristrutturazione alla tomba (parificata all'ultima casa) si compensa con la emersione del sommerso, al pari di quanto già avviene nel campo della ristrutturazione dell'abitazione, con l'IVA al 10%.

Si intende inoltre favorire la esternalizzazione della gestione dei cimiteri comunali, eliminando ogni incertezza interpretativa e quindi chiarendo che non è dovuta l'imposta nella messa in disponibilità di manufatti ed aree al gestore da parte del Comune, trattando queste operazioni in assoluta neutralità fiscale, come già avviene per le concentrazioni aziendali, sia pure con il limite di 5 milioni di €.

Allo stesso modo viene chiarito che nell'incasso anticipato di tariffe per operazioni cimiteriali future o garanzia di esecuzione di servizi futuri al concessionario di sepoltura, la componente accantonata a tale scopo non è tassabile come reddito dell'esercizio nel quale avviene l'accantonamento, in quanto destinata a copertura di futuri costi certi, corrispondenti ad esumazioni, estumulazioni, manutenzione e costi gestionali. Il basso numero di situazioni di affidamento esterno esistente, nonché il comportamento contabile individuato e corrispondente alla quasi totalità dei soggetti operanti non determina nuovi oneri per l'Erario.

Nel complesso le soluzioni presentate comportano un beneficio all'Erario sostanzialmente dato dal recupero di gettito da evasione presunta di imposta sui redditi e si presentano in linea con il nuovo assetto dei servizi pubblici locali derivato dall'approvazione definitiva del Decreto Ronchi.

Si precisa inoltre che, al di là degli effetti specifici per l'Erario, le misure proposte sono tali da ridurre la provvista di "nero" utile agli imprenditori funebri per alimentare il mercato del racket del caro estinto, e al tempo stesso servono per avviare una importante azione di recupero di patrimonio cimiteriale già costruito, utile soprattutto in situazioni di difficoltà e carenze di posti salma, generalmente avvertibile nei medi e grandi Comuni italiani, nonché per determinare la costituzione di nuovi posti di lavoro, cosa che può certamente aiutare ad uscire dall'attuale crisi internazionale.

Titolo- Disposizioni fiscali e tributarie

Articolo..... (Agevolazioni fiscali in occasione del funerale e modifica del regime IVA in campo funerario)

1.- Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, all'articolo 13-bis, comma 1, lettera d), relativo alle detrazioni per spese funebri, le parole "spese funebri" vengono sostituite con le parole "spese funebri, opere edili e lapidee cimiteriali e relativa accessoristica funebre" le parole: "a 3 milioni di lire (1.549,37 euro)" sono sostituite dalle seguenti: "ai due terzi degli importi pagati fino ad un totale di settemilacinquecento euro".

2.- Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 all'articolo 10, comma 1, il numero 27 è soppresso.

3.- Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, alla Tabella A, Parte III, relativa ai beni e servizi soggetti all'aliquota del 10%, dopo il numero 41-quater è aggiunto il seguente: "Prestazioni di servizi funebri, necroscopici, cimiteriali, per la cremazione e delle forniture di beni ad essi connessi nonché di lavori di edilizia cimiteriale, opere lapidee cimiteriali e relativa accessoristica funebre".

4.- La detrazione di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive modificazioni ed integrazioni è applicabile anche alle categorie di interventi effettuate dal proprietario o dal concessionario di tomba o sepoltura cimiteriale in genere, per lavori di manutenzione e ristrutturazione della stessa, ivi comprese le eventuali operazioni cimiteriali necessarie.

5.- Per l'uso dei sepolcri è dovuta una tariffa, anche differenziata, determinata dal comune in base alle seguenti voci di calcolo:

a) canone annuo per l'uso dello spazio assegnato per ogni anno di durata della cessione in uso, percepibile anche in un'unica soluzione, che compete al soggetto gestore dell'operazione;

b) canone annuo per il recupero delle spese gestionali cimiteriali, per ogni anno di durata della cessione in uso, pari o inferiore alla metà di cui al punto a), percepibile anche in unica soluzione, che compete al gestore del cimitero.

6.- Il canone di cui alla lettera b) del precedente comma si applica anche alle concessioni cimiteriali già esistenti, indipendentemente dal fatto che abbiano durata a tempo determinato o indeterminato.

7.- Nella gestione di cimiteri affidata a terzi dal comune i fondi accantonati per garantire l'esecuzione di operazioni cimiteriali future a scadenza della concessione o al termine di inumazioni ordinarie, come anche per la gestione e

manutenzione necessarie nel periodo di concessione cimiteriale, non sono tassabili laddove corrispondano ad accantonamenti conseguenti ad incassi in unica soluzione delle tariffe o canoni corrispondenti.

8.- Nella esternalizzazione di servizi cimiteriali dal comune ad affidatari dell'esercizio cimiteriale il passaggio in disponibilità di manufatti ed aree realizzate dal comune in epoche passate e necessari per garantire l'esecuzione del servizio non è soggetto ad alcuna imposta.

9.- Le spese assunte dai comuni per la gestione dei cimiteri, sia di parte corrente sia in conto capitale, non sono computate ai fini del patto di stabilità.

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali oggettivi attualmente esistenti, considerato che in quest'ultimo anno non vi sono state interpretazioni modificative della situazione in essere, si rinvia al prospetto analitico, reperibile nel sito del SEFIT.