

Ufficio Studi CODAU

"Documento redatto con il contributo dei componenti dell'Ufficio Studi e validato dal Comitato Scientifico del Codau".

NOTA DI COMMENTO

ALLA SENTENZA DEL CONSIGLIO di STATO, SEZ. V, 15.07.2013 N. 3849

§ - Premessa.

La sentenza del Consiglio di Stato in commento si segnala per la sua chiarezza e per il robusto impatto su altri terreni, riguardanti la molteplice attività della Pubblica Amministrazione.

Il caso – come si può leggere nel testo integrale della [sentenza](#) – consiste nell'affidamento da parte dell'ASL di Lecce di servizi di consulenza tecnica relativi alla valutazione del rischio sismico di strutture ospedaliere all'Università del Salento (che lo ha reso mediante il proprio Dipartimento di Ingegneria dell'Innovazione). Le due amministrazioni avevano stipulato l'accordo riconducendolo alla categoria degli accordi tra PP.AA. dell'art. 15¹ della legge 241/1990. Questa impostazione era stata contestata mediante tre ricorsi giurisdizionali da parte de gli ordini e associazioni professionali nonché imprese di ingegneri secondo cui la ASL avrebbe dovuto seguire le norme per la selezione del contraente per i servizi di ingegneria e architettura di cui al D.lgs. 163/2006 (artt. 90-96).

In via generale, con riferimento alle Università, è utile ricordare che, oltre alla disciplina degli accordi di cui all'art. 15 della L. 241/1990, ben due leggi nazionali regola(va)no la materia: l'art. 49 comma 1 del RD 1592/1933, secondo cui *"Gli Istituti scientifici delle Università e degli Istituti superiori, compatibilmente con la loro funzione scientifica e didattica, possono eseguire, su commissione di pubbliche amministrazioni o di privati, analisi, controlli, tarature, prove ed esperienze."* e l'art. 66 del DPR 382/1980, secondo cui *"Le Università, purché non vi osti lo svolgimento della loro funzione scientifica didattica, possono eseguire attività di ricerca e consulenza stabilite mediante contratti e convenzioni con enti pubblici e privati. L'esecuzione di tali contratti e convenzioni sarà affidata, di norma, ai dipartimenti o, qualora questi non siano costituiti, agli istituti o alle cliniche universitarie o a singoli docenti a tempo pieno."*².

La decisione richiede una duplice analisi per gli:

- 1) aspetti sostanziali inerenti i rapporti e i contratti tra pubbliche amministrazioni
- 2) aspetti fiscali connessi.

§1 – Aspetti giuridici sostanziali

Oggetto dell'accordo era un'attività di studio e valutazione sismica degli edifici dell'ASL salentina, attività riconducibile ai "servizi di ingegneria e architettura" collocati nell'allegato IIA del Codice dei contratti pubblici (Dlgs. 163/2006). Ai sensi dell'art. 20 del Codice, *"l'aggiudicazione degli appalti*

¹ Art. 15. Accordi fra pubbliche amministrazioni. 1. Anche al di fuori delle ipotesi previste dall'articolo 14, le amministrazioni pubbliche possono sempre concludere tra loro accordi per disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività di interesse comune.

2. Per detti accordi si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni previste dall'articolo 11, commi 2 e 3.

2-bis. A fare data dal 1° gennaio 2013 gli accordi di cui al comma 1 sono sottoscritti con firma digitale, ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, con firma elettronica avanzata, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera q-bis), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ovvero con altra firma elettronica qualificata, pena la nullità degli stessi. Dall'attuazione della presente disposizione non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato. All'attuazione della medesima si provvede nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie previste dalla legislazione vigente.

² V. anche Consiglio di Stato, Sez. V, sent. n. 6548 del 10-09-2010.

aventi per oggetto i servizi elencati nell'allegato II B è disciplinata esclusivamente dall'articolo 68 (specifiche tecniche), dall'articolo 65 (avviso sui risultati della procedura di affidamento), dall'articolo 225 (avvisi relativi agli appalti aggiudicati). Gli appalti di servizi elencati nell'allegato II A sono soggetti alle disposizioni del presente codice.". L'affidamento di incarichi da una amministrazione pubblica a un'altra amministrazione pubblica è stata oggetto di varie pronunce dell'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici (AVCP), dei Giudici italiani ed europei³ con riguardo alla compatibilità della "posizione privilegiata" dell'ente pubblico (soprattutto in relazione ai costi e ai poteri) con il principio di concorrenza.

Nel 2009 la Corte di Giustizia⁴ aveva affermato che *"le disposizioni della direttiva 2004/18, ed in particolare quelle di cui al suo art. 1, nn. 2, lett. a), e 8, primo e secondo comma, che si riferiscono alla nozione di «operatore economico», devono essere interpretate nel senso che consentono a soggetti che non perseguono un preminente scopo di lucro, non dispongono della struttura organizzativa di un'impresa e non assicurano una presenza regolare sul mercato, quali le università e gli istituti di ricerca nonché i raggruppamenti costituiti da università e amministrazioni pubbliche, di partecipare ad un appalto pubblico di servizi.*"

Nel 2010 l'AVCP⁵ aveva concluso che: *"gli accordi tra amministrazioni non possono essere stipulati in contrasto con la normativa comunitaria, in particolare non devono interferire con il perseguimento dell'obiettivo della libera circolazione dei servizi e dell'apertura del mercato degli appalti pubblici alla concorrenza, nel rispetto dei principi illustrati nella presente determinazione.*"

Un certo contenzioso si è comunque sviluppato a proposito dei servizi di ingegneria commissionati da alcuni enti pubblici ai Dipartimenti universitari⁶. Parallelamente, vi è stato anche un contenzioso concernente la partecipazione delle Università in società di capitali aventi come scopo anche quello di fornire servizi di ingegneria e architettura⁷.

Nel 2012 la Corte di Giustizia dell'Unione, coinvolta nella controversia in esame, si era pronunciata con una sentenza⁸ coerente con quella del 2009 affermando che: *"Il diritto dell'Unione in materia di appalti pubblici osta ad una normativa nazionale che autorizzi la stipulazione, senza previa gara, di un contratto mediante il quale taluni enti pubblici istituiscono tra loro una cooperazione, nel caso in cui – ciò che spetta al giudice del rinvio verificare – tale contratto non abbia il fine di garantire l'adempimento di una funzione di servizio pubblico comune agli enti medesimi, non sia retto unicamente da considerazioni ed esigenze connesse al perseguimento di obiettivi d'interesse pubblico, oppure sia tale da porre un prestatore privato in una situazione privilegiata rispetto ai suoi concorrenti.*" Enunciato questo principio, il Consiglio di Stato rimettente, ha dovuto concludere la propria analisi ravvisando che il contratto in esame *"non contiene una disciplina di attività comuni agli enti, ma compone un contrasto di interessi tra l'ente pubblico che, da un lato, grazie all'attività scientifica da essa istituzionalmente svolta, offre prestazioni di ricerca e consulenza deducibili in contratti di appalto pubblico di servizi e l'ente che, conformandosi a precetti normativi, domanda tali prestazioni...il tutto secondo la logica dello scambio economico suggellata dalla previsione di un corrispettivo, calcolato secondo il costo necessario alla produzione del servizio e dunque in perfetta aderenza allo schema tipico dei contratti di diritto comune ex art.1321 cod. civ. Ne consegue che lo strumento impiegato è estraneo alla logica del coordinamento di convergenti attività di interesse pubblico di più enti pubblici ma vede uno di questi fare ricorso a prestazioni astrattamente reperibili presso privati.*"

³ Per una analisi dettagliata delle varie posizioni fino al 2008 si veda la [deliberazione del Consiglio di Stato, sezione II, del 23 Aprile 2008 n. 167](#).

⁴ Quarta sezione, 23.12.2009, [Procedimento C-305/08](#).

⁵ Determinazione 20 ottobre 2010 n. 7 (in *g.u.* n. 255 del 30 ottobre 2010).

⁶ CONSIGLIO DI STATO, SEZ. V - sentenza 10 settembre 2010 n. 6548: Il diritto comunitario non impone in alcun modo alle autorità pubbliche di ricorrere ad una particolare forma giuridica per assicurare in comune le loro funzioni, consentendo, invece, alle amministrazioni aggiudicatrici, in alternativa allo svolgimento di una di procedura di evidenza pubblica di scelta del contraente, di stipulare un accordo a titolo oneroso con altra amministrazione pubblica, cui affidare il servizio. E' pertanto legittimo l'affidamento da parte di un Comune, mediante selezione con partecipazione riservata agli istituti universitari, e quindi con esclusione di altri operatori del settore, particolarmente dei liberi professionisti operanti nel settore, dell'incarico di studio e di consulenza tecnico scientifica per la redazione del Piano di Governo del territorio comunale

⁷ [V. CONSIGLIO DI STATO, AP n. 10 del 2011](#).

⁸ Grande sezione, 19.12.2012, [Procedimento C-159/2011](#).

La sentenza precisa che *“Qualora un’amministrazione si ponga rispetto all’accordo come operatore economico, ai sensi di quanto stabilito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 23 dicembre 2009, in C 305/08, prestatore di servizi ex all. II-A più volte citato e verso un corrispettivo anche non implicante il riconoscimento di un utile economico ma solo il rimborso dei costi, non è possibile parlare di una cooperazione tra enti pubblici per il perseguimento di funzioni di servizio pubblico comune, ma di uno scambio tra i medesimi.”*.

In conclusione, alle medesime risultanze può, anzi deve, quindi giungersi per ogni attività rientrante nelle tipologie individuate nell’allegato IIA al Codice dei Contratti pubblici, tra cui vi sono anche i **servizi di ricerca**, quelli di **contabilità**, **informatici**, di **consulenza gestionale**, e non per le attività rientranti nell’allegato IIB, sottratto alla disciplina della concorrenza, tra cui vi sono anche i servizi relativi **all’istruzione anche professionale**, per cui il ricorso all’uso degli accordi di cui all’art. 15 della L. 241/1990 resterebbe ammissibile. Laddove operi come operatore economico (contratto contabilmente attivo), l’Università assume il ruolo di appaltatore (e non di stazione appaltante) e dovrà quindi dare dimostrazione del possesso dei requisiti previsti dal Codice dei contratti, di regolarità contributiva e fiscale e di tracciabilità finanziaria, al pari di qualunque altro partecipante/offerdente/aggiudicatario.

§2 – Aspetti giuridici fiscali

Il Consiglio di Stato ha ripercorso – con termini diversi – l’iter argomentativo che l’Agenzia delle Entrate (anch’essa sulla base della normativa europea in materia di IVA e delle sentenze della Corte) da anni propone al più limitato fine dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto e, quindi, della declaratoria di commercialità di un atto negoziale, che ha appunto nell’applicazione della suddetta imposta il suo presupposto. L’emersione di un rapporto contrattuale di servizio è prodromica a far “transitare” l’attività del fornitore del servizio nella sfera commerciale con la conseguenza concreta dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto e la rilevanza reddituale dei proventi. Da parte dell’affidatario del servizio nasce, invece, l’obbligo dell’espletamento delle procedure di selezione del contraente e ovviamente il costo sostenuto non ha natura commerciale in quanto semplicemente prodromico alla sicurezza dei propri edifici ai fini dell’esercizio in condizioni ottimali dell’attività istituzionalmente svolta in ambito di assistenza sanitaria.

E’, comunque, interessante notare come le argomentazioni che inducono il collegio giudicante a negare al rapporto tra l’ASL e l’Università, la natura di “accordi di cooperazione istituzionale”, attività in collaborazione di cui all’art. 15 della legge n. 241/1990, siano le medesime che portano le autorità fiscali a decretare la natura commerciale e non istituzionale delle prestazioni di consulenza del fornitore Università anche sulla scorta dei principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea (in particolare citata la sentenza 19 Dicembre 2012, C-159/11).

In diritto il Consiglio di Stato si propone di accertare ***“la natura delle prestazioni dedotte nel contratto in contestazione”***.

La Risoluzione n. 90 del 19 marzo 2002 dell’Agenzia delle Entrate, ai fini dell’applicazione dell’IVA, già evidenziava che ***“la definizione della questione sollevata si deve fondare sull’analisi del concreto assetto degli interessi delle parti, così come regolati nella convenzione con la quale è concesso il contributo”***.

Identico è il punto di partenza che ammonisce a non fermarsi su specifiche particolarità del contratto, ma su una valutazione complessiva di come si collocano i ruoli delle parti.

L’art.13 della Direttiva 112/2006/CE in materia di applicazione dell’IVA, tipica imposta applicabile alle attività “economicamente contendibili”, in maniera esplicita dispone: ***“Tuttavia, allorché tali enti pubblici (ndr) 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 della concorrenza di una certa importanza”***.

Il criterio della distorsione della concorrenza è ormai un tratto comune a tutta la legislazione europea in materia. Se ad. es. un corso di lingue può essere fornito, con i medesimi requisiti ed i medesime effetti, sia da un Ateneo che da una qualificata scuola privata, l’Ateneo è un operatore economico in senso giuridico ed è soggetto all’IVA come conseguenza del presupposto.

Il Consiglio di Stato indica quello che in ambito fiscale è definito “sinallagma contrattuale”: il sinallagma contrattuale qualifica come operatore economico il fornitore del servizio e di conseguenza configura come commerciale la specifica sua attività imponendo gli obblighi IVA connessi. L’Agenzia delle Entrate aveva chiarito, per citarne una delle numerose, nella Risoluzione n. 183 dell’11.06.2002 in risposta proprio ad un Ateneo che: *“...il contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un **rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive**. In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un’operazione rilevante agli effetti dell’IVA quando tra le parti intercorre un **rapporto giuridico sinallagmatico** nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto”*.

Il Consiglio di Stato approfondisce ulteriormente la natura di operatore economico dell’Università del Salento per il servizio di consulenza antisismica fornito all’ASL, fondandolo sui seguenti argomenti:

- ***i risultati di questa attività di ricerca sono destinati ad essere incamerati nel patrimonio di quest’ultima amministrazione (la Asl)***. Sul punto l’Agenzia delle Entrate aveva da qualche tempo ritenuto che uno dei sintomi della commercialità, anche se non decisivi perché vanno sempre inquadrati nell’ambito del complesso dei rapporti dedotti in contratto, fosse l’acquisizione della proprietà dei risultati nella sfera giuridico-patrimoniale del committente. In una Risoluzione risalente addirittura al periodo in cui era ancora il Ministero delle Finanze ad esercitare consulenza in materia fiscale (Ris. n. 118/E -III- 7 -865 del 12 luglio 1996) è ben specificato che : *“...si precisa che dalla suddetta convenzione emerge che a fronte delle prestazioni rese dall’ Università è stabilita la corresponsione di compensi da parte della regione. Tale considerazione, unitamente alla circostanza che i risultati dell’attività di sperimentazione e ricerca...**vengono acquisiti nella sfera giuridico-patrimoniale della regione**, pone in evidenza la sussistenza di un nesso di sinallagmaticità tra l’erogazione del contributo e l’attività svolta dall’Università, nel quadro di un rapporto contrattuale.”*
- ***Nessuna delle appellanti (ASL ed Università) è stata in grado di dimostrare che le attività dedotte in contratto costituiscano attività di ricerca scientifica applicata preclusa agli ingegneri ed agli architetti***. Ritornano le considerazioni già fatte in tema di distorsione di concorrenza nel senso che l’attività è commerciale, potenzialmente esercitabile non solo dall’Università, ma anche da professionisti e strutture operanti sul mercato. Il partenariato pubblico-pubblico non può costituire uno strumento elusivo dei vincoli imposti dalla normativa sugli appalti e da quella tributaria.
- ***Non ha pregio invocare, come fa l’appellante Università del Salento in base alla relazione sopra citata, il carattere scientifico applicativo delle attività dedotte in contratto. E’ noto, infatti, che la ricerca applicata è svolta allo scopo di trovare soluzioni pratiche e specifiche ed ha come obiettivo, non già l’avanzamento della conoscenza teorica, bensì lo sfruttamento di quella già acquisita a fini pratici, in funzione dello sviluppo in ambito tecnico del patrimonio scientifico esistente... la corte di Giustizia... ha puntualmente segnalato che l’attività in questione è certamente svolta con metodo scientifico, ma si risolve in definitiva in un servizio***. L’Agenzia delle Entrate, ai fini sia dell’applicazione dell’IVA, sia dell’individuazione della territorialità di talune prestazioni di servizi, aveva già affrontato il problema giungendo, per la parte fiscale, ad identiche conclusioni. Ricordiamo la Risoluzione n. 15 dell’1.02.2007 nella quale chiaramente si differenziava la “prestazione di servizi scientifici” dalle attività di ricerca applicata: *“si precisa, infine, che le prestazioni di “servizi scientifici” si differenziano ulteriormente rispetto alle tipologie di prestazioni in precedenza esaminate; le stesse, infatti, arricchiscono il bagaglio di conoscenze attuali con un **quid novi** rappresentato appunto dalla scoperta scientifica.”*. Ed il fatto che per compiere certe consulenze siano necessari strumenti teorici di elevata complessità non fa venire meno il carattere di consulenza, ossia commerciale (e soggetto ad IVA) dell’attività. Nel caso dell’affidamento di una ricerca sulla neurotossicità di un farmaco l’Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n.86 del 13.03.2002, ebbe a dire che *“le operazioni in argomento, considerate nel loro aspetto unitario, costituiscono prestazioni di consulenza tecnica, come definite dall’art.7, quarto comma, lett. d) del DPR n. 633 del 1972, in quanto sono caratterizzate dalla circostanza di estrinsecarsi in “giudizi, precisazioni, chiarimenti e pareri” (circ. 9 aprile 1981 n. 12). **Detta conclusione rimane valida anche se la prestazione richiesta all’Azienda istante viene condotta alla luce di parametri scientifici rigorosi**, come si deduce dal tipo di studio richiesto (tossicità di un farmaco), dall’esistenza di un protocollo avente lo scopo di disciplinare*

l'indagine sperimentale, nonché dalla possibilità di risultati brevettabili.” Non è in sostanza la presenza di complessità scientifica che differenzia le operazioni, ma la modalità organizzativa con la quale vengono svolte e l'assetto degli interessi dedotti in contratto.

Le conseguenze sono: qualifica di operatore economico della PA fornitrice del servizio ed applicazione di tutte le regole commerciali a partire dall'applicazione dell'IVA.

In conclusione, è importante porre attenzione alle modalità effettive con le quali una Università possa/debba fornire un servizio, in quanto agendo quale “operatore economico” e, quindi, nell'ambito dell'attività commerciale (o, come si suol dire, “conto terzi”) attua una diversa modalità organizzativa delle sue molteplici attività (cd attività connesse), che implica adempimenti ulteriori rispetto alla normale sfera istituzionale (partecipazione a gara, regolarità contributiva e fiscale propria, applicazione dell'IVA etc.). Non bisogna tralasciare, tuttavia, il fatto che, se l'attività espletata rientra nell'ambito della “sfera” commerciale comportando la soggettività passiva dell'Ente ai fini IVA, IRES (ed, eventualmente, IRAP), non di meno dovranno essere considerati i costi e le spese che hanno contribuito a produrre il servizio reso (secondo i principi di inerenza e competenza) con conseguente detraibilità dell'IVA a credito scaturente dall'acquisizione dei beni/servizi e deducibilità ai fini IRES (nonché, eventualmente, IRAP).