

CIRCOLARE N. 23/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 08 maggio 2009

OGGETTO: IVA - prestazioni di servizi rese dal consorzio in favore di consorziati che non hanno diritto ad esercitare la detrazione-prestazioni esenti ai sensi dell'art. 10, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972

INDICE

PREMESSA	3
1. Regime di esenzione per le operazioni infragruppo e simili (articolo 6, commi da 1 a 3-bis, legge 13 maggio 1999, n. 133).	4
<i>1.1 Requisito soggettivo.....</i>	<i>4</i>
<i>1.2 Requisito oggettivo</i>	<i>5</i>
2. Regime di esenzione delle prestazioni rese dai consorzi costituiti tra soggetti che non hanno diritto alla detrazione (art. 10, secondo comma, D.P.R. n. 633 del 1972)6	6
2.1 Requisiti soggettivi	7
2.1.1 I consorzi e le strutture consortili	7
2.1.2 I consorziati	9
<i>a) Limitato diritto a detrazione</i>	<i>9</i>
<i>b) Periodo in cui verificare la percentuale di detraibilità: il triennio solare di riferimento</i>	<i>11</i>
<i>c) Consorziati non residenti</i>	<i>13</i>
2.2 Requisito oggettivo	13

PREMESSA

L'art. 82, comma 16, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge n. 133 del 2008, rinvia al 1° gennaio 2009 la completa attuazione delle modifiche normative previste dalla legge finanziaria per il 2008 (legge n. 244 del 2007, art. 1, commi 261, lett. b, e 262), concernenti la revisione del regime di esenzione delle prestazioni rese tra soggetti collegati che svolgono attività esenti. Gli interventi operati dalla legge finanziaria per il 2008, originariamente destinati a produrre effetti a decorrere dal 1° luglio 2008, prevedono:

- (art. 1, comma 262) l'abrogazione dell'art. 6, commi da 1 a 3-*bis*, della legge 13 maggio 1999, n. 133, e successive modificazioni, concernente il regime di esenzione IVA per alcune prestazioni di servizi di carattere ausiliario, svolte nell'ambito di gruppi bancari, assicurativi, di gruppi di imprese con volume di affari costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti ed in altre ipotesi affini;
- (art. 1, comma 261, lett. b) l'introduzione nell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, del secondo comma, concernente il regime di esenzione per le prestazioni di servizi rese ai consorziati da parte di consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti con percentuale di detrazione non superiore al dieci per cento nel triennio solare precedente.

I due interventi normativi si sono resi necessari per garantire la conformità dell'ordinamento nazionale a quello comunitario, atteso che la previsione esentativa riferita alle operazioni infragruppo, recata dall'articolo 6 della legge n. 133, non trova piena rispondenza nelle ipotesi di esenzione IVA previste dalla Direttiva n. 2006/112/CE. In correlazione all'abrogazione della precedente normativa, per evitare aggravii dovuti all'indetraibilità dell'imposta relativa ai servizi esternalizzati verso strutture collegate, è stata prevista una nuova disposizione esentativa, conforme all'art. 132, paragrafo 1, lett. f), della direttiva

112 del 2006. I presupposti applicativi della nuova ipotesi di esenzione sono stati definiti – come si dirà in appresso – ai sensi dell’art. 131 della direttiva medesima per garantirne la corretta applicazione e per evitare elusioni e abusi.

L’art. 82, comma 16, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, rinviando al 1° gennaio 2009 gli effetti dell’abrogazione dell’art. 6, commi da 1 a 3-*bis*, della legge n. 133 del 1999 e mantenendo ferma al 1° luglio 2008 l’entrata in vigore della nuova disposizione esentativi di cui all’art. 10, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ha reso applicabili, nel secondo semestre del 2008, entrambi i regimi di esenzione. Pertanto, gli operatori interessati hanno potuto usufruire di un periodo transitorio per adeguarsi al modello organizzativo richiesto dalla nuova disposizione, atteso che l’articolo 10, secondo comma, si differenzia dall’articolo 6, commi da 1 a 3-*bis*, sotto diversi profili che vengono di seguito evidenziati.

1. Regime di esenzione per le operazioni infragruppo e simili (articolo 6, commi da 1 a 3-*bis*, legge 13 maggio 1999, n. 133).

Per rendere evidenti gli aspetti che differenziano le due normative di esenzione in questione si reputa opportuno richiamare brevemente i presupposti applicativi dell’art. 6, commi da 1 a 3-*bis*, della legge 13 maggio 1999, n. 133 che, come si è accennato, ha cessato di produrre effetti a decorrere dal 1° gennaio 2009.

1.1 Requisito soggettivo

Il regime di esenzione previsto dall’art. 6, commi da 1 a 3-*bis*, della legge 13 maggio 1999, n. 133, come modificato da successivi interventi normativi tesi ad ampliarne l’ambito di applicazione, riguarda le prestazioni di servizi rese:

- a) da società facenti parte del gruppo bancario, ivi incluse le società strumentali, a società del gruppo medesimo;

- b) da consorzi, comprese le società cooperative con funzioni consortili, costituite da banche, ai consorziati o soci, a condizione che i corrispettivi non superassero i costi imputabili alle prestazioni stesse;
- c) da società del gruppo assicurativo ad altra società del gruppo, controllata, controllante o controllata dalla stessa controllante;
- d) da consorzi costituiti tra società del gruppo assicurativo alle società del gruppo medesimo, a condizione che i corrispettivi non fossero superiori ai costi imputabili alle prestazioni stesse;
- e) da società di un gruppo societario ad altra società facente parte del gruppo medesimo, a condizione che il volume d'affari, relativo all'anno precedente, del gruppo e delle singole società, fosse costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- f) da altra società controllata, controllante o controllata dalla stessa controllante, alle società che svolgessero operazioni relative alla riscossione dei tributi.

A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 53 della legge n. 342 del 2000, i soggetti interessati dalla normativa in esame potevano svolgere anche attività nei confronti di terzi, fermo restando che le prestazioni rese nei confronti di questi ultimi, anche se di carattere ausiliario, nei termini di seguito indicati, dovevano essere assoggettate ad imposta.

1.2 Requisito oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, erano interessate dal regime di esenzione IVA previsto dalla legge 133 del 1999 le prestazioni rese nell'ambito di un'attività di carattere ausiliario, qualificate tali ai sensi dell'art. 59, lett. c), del decreto legislativo n. 385 del 1993, concernente "Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia" (TULB). La normativa bancaria richiamata definisce "ausiliaria" l'attività svolta dalle "società strumentali", intese come "le società che

esercitano, in via esclusiva o prevalente, attività che hanno carattere ausiliario dell'attività delle società del gruppo, comprese quelle di gestione di immobili e di servizi anche informatici”.

Secondo quanto chiarito dalla prassi amministrativa sono ausiliarie le attività serventi e collaterali rispetto a quella principale o, in altri termini, come affermato dalla scrivente in relazione ai gruppi assicurativi (risoluzione n. 90 del 2004), le attività *“direttamente rivolte al servizio dell'attività principale che si inseriscono nel suo ciclo economico, risolvendosi rispetto ad essa in un rapporto di accessorietà e di complementarietà”.*

2. Regime di esenzione delle prestazioni rese dai consorzi costituiti tra soggetti che non hanno diritto alla detrazione (art. 10, secondo comma, D.P.R. n. 633 del 1972)

L'art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE, consente agli Stati membri di esentare *“le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza”.*

Il secondo comma dell'art. 10, del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dalla legge finanziaria per il 2008, in conformità alla norma comunitaria, stabilisce che: *“Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento,*

a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse”.

Gli elementi individuati dalla norma nazionale rendono più esplicito il disposto della norma comunitaria. In particolare, nel delineare la fattispecie esente l'articolo 10, secondo comma, fa riferimento alle sole strutture associative di tipo consortile; inoltre, richiede che i consorziati che fruiscono di prestazioni esenti siano caratterizzati dal permanere dell'indetraibilità per un tempo più lungo del periodo d'imposta; peraltro, consente che detti consorziati svolgano in minima percentuale attività imponibili.

Tali tratti peculiari della norma nazionale in conformità alla direttiva comunitaria, rispondono alla finalità, espressamente richiamata dall'art. 131 della direttiva medesima, di individuare misure *“per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso”.*

2.1 Requisiti soggettivi

2.1.1 I consorzi e le strutture consortili

L'art. 10, secondo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, a differenza di quanto previsto dalla legge n. 133 del 1999, non interessa le operazioni infragruppo ma, ricalcando l'articolo 132 della direttiva 112/06, circoscrive l'ambito di esenzione alle prestazioni rese da particolari strutture associative.

Prendendo spunto dall'art. 132 della direttiva comunitaria che individua genericamente i destinatari della norma di esenzione nelle “associazioni autonome di persone”, l'art. 10 del D.P.R. n. 633, alla luce dell'ordinamento giuridico nazionale, ha previsto che rispondano alle finalità della norma esentativa le sole strutture consortili, costituite anche in forma societaria o in cooperative con funzioni consortili. I consorzi, infatti, ai sensi dell'articolo 2602

del codice civile rappresentato strutture giuridicamente autonome costituite per lo svolgimento di alcune fasi di attività dei partecipanti.

I consorzi in esame si caratterizzano per avere quali associati soggetti che, a prescindere dal settore di attività in cui operano, nel triennio solare precedente abbiano avuto diritto alla detraibilità dell'IVA in misura non superiore al 10 per cento.

Al consorzio, peraltro, possono essere equiparate organizzazioni di origine comunitaria aventi finalità analoghe, quali i gruppi economici di interesse europeo, (GEIE) costituiti ai sensi dell'art. 3 del regolamento CEE 2137/85 (*Regolamento del Consiglio relativo all'istituzione di un gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*), pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 199 del 31/07/1985) i quali, in base al citato regolamento comunitario che ne prevede l'istituzione, devono svolgere un'attività che si ricollega a quella economica dei loro membri e che può avere soltanto un carattere ausiliario rispetto a quest'ultima. Naturalmente la norma di esenzione è applicabile al GEIE a condizione che risultino soddisfatti i requisiti soggettivi previsti dall' art. 10, secondo comma.

I consorzi in esame devono essere costituiti per rendere servizi ai propri consorziati che svolgano prestazioni esenti. Tale attività dovendo connotare in modo netto la struttura consortile, sotto il profilo giuridico ed economico, deve costituire lo scopo principale dell'oggetto sociale.

Ciò non toglie che, in assenza di esplicite indicazioni nella normativa, nazionale e comunitaria, il consorzio possa svolgere operazioni nei confronti di consorziati o di terzi. Dette operazioni, non rientrando nel contesto della previsione esentativa, dovranno essere assoggettate ad IVA.

Si deve ritenere, infatti, che la possibilità di rendere servizi a soggetti terzi o a consorziati con percentuale di detraibilità superiore al 10 per cento non possa essere del tutto preclusa, in quanto ne deriverebbe una difficoltosa applicazione della norma in esame. Tale attività, tuttavia, non può essere svolta in misura tale

da far venir meno gli elementi caratterizzanti i consorzi di cui all'art. 10, secondo comma, costituiti per rendere prestazioni esenti agli associati privi del diritto a detrazione e, pertanto, tale attività deve essere non prevalente (inferiore al 50 per cento del volume d'affari del consorzio).

In sostanza, si ritiene che sia consentito al consorzio di rendere prestazioni esenti nei confronti dei consorziati con pro-rata di detraibilità contenuto nei limiti del 10 per cento e, nel contempo, prestazioni soggette ad IVA, qualora per alcuni consorziati non sussista detto requisito soggettivo, senza necessità di modificare la propria compagine associativa

L'effettuazione di prestazioni imponibili ad IVA non preclude, infatti, l'applicazione della norma di esenzione ma comporta che il regime di esenzione possa essere limitato alle prestazioni rese nei confronti dei consorziati con pro-rata di detraibilità contenuto nei limiti del 10 per cento, mentre le prestazioni in favore degli altri consorziati, i quali, alle condizioni indicate, potranno continuare a far parte della struttura consortile, saranno rese in regime di imponibilità.

Resta fermo che la partecipazione al consorzio di soggetti che non hanno i requisiti richiesti dalla norma non deve di fatto snaturare lo scopo principale dell'attività consortile e deve avere un peso non prevalente nell'ambito della compagine sociale. Così che, ove dovessero risultare prevalenti le prestazioni di servizi rese a soggetti terzi o a consorziati con percentuale di detraibilità superiore al 10 per cento, dovranno essere assoggettate a IVA non solo le predette prestazioni ma anche quelle rese ai consorziati.

2.1.2 I consorziati

a) Limitato diritto a detrazione

La normativa nazionale e quella comunitaria riservano il regime di esenzione alle prestazioni rese ai consorziati che, in linea di principio, siano privi del diritto a detrazione. L'articolo 10, secondo comma, prevede, più precisamente, che possano ricevere prestazioni esenti anche soggetti che marginalmente svolgono una attività imponibile, dalla quale derivi una percentuale di detraibilità non superiore al 10 per cento.

Tale minima percentuale di detraibilità non muta la qualificazione del consorziato il quale, essendo equiparato, ai fini in esame, ad un soggetto totalmente privo del diritto a detrazione, riceve dal consorzio prestazioni esenti anche se trattasi di prestazioni di servizi destinate allo svolgimento delle marginali operazioni imponibili.

La norma riguarda consorziati soggetti passivi d'imposta in quanto richiama soggetti che determinano la percentuale di detrazione ai sensi dell'art. 19-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, concernente le regole di determinazione del pro-rata, o che operano in regime di esenzione dagli adempimenti contabili ai sensi dell'art. 36-*bis* del medesimo D.P.R.

Tuttavia deve ritenersi che la *ratio* della previsione esentativa sia riferibile anche a consorzi costituiti tra soggetti che non hanno la qualifica di soggetti passivi, i quali, svolgendo attività escluse dal campo di applicazione dell'IVA, non hanno comunque diritto ad operare la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti. La stessa norma comunitaria di riferimento equipara espressamente ai fini in esame i consorziati che esercitano attività esenti e le *“persone che svolgono attività per la quale non hanno la qualifica di soggetti passivi”*.

Il diverso tenore letterale della previsione nazionale, che non contiene alcun riferimento alle persone prive di soggettività IVA, non può, quindi, portare a disconoscere che anche nei confronti di questi ultimi, enti o persone fisiche, costituiti in strutture consortili per la realizzazione di servizi finalizzati allo svolgimento delle loro attività, sia applicabile il regime di esenzione

Nell'ipotesi di contribuenti che esercitano più attività – esenti ed imponibili - come chiarito con risoluzione n. 203 del 2008, il requisito di cui trattasi deve essere valutato avendo riguardo al rapporto percentuale tra le operazioni diverse da quelle imponibili e le complessive operazioni effettuate nel periodo d'imposta. In sostanza, sulla base della propria contabilità il consorziato dovrà determinare una percentuale di detraibilità che tenga conto di tutte le attività esercitate. Soltanto nel caso in cui la percentuale delle prestazioni che danno diritto a

detrazione risulti non superiore al 10 per cento di quelle complessivamente effettuate, il consorziato avrà diritto a ricevere dal consorzio prestazioni in esenzione d'imposta.

b) Periodo in cui verificare la percentuale di detraibilità: il triennio solare di riferimento

Con la finalità di assicurare che il regime di esenzione trovi applicazione in favore di soggetti che svolgono stabilmente e in via ordinaria operazioni che non conferiscono il diritto a detrazione, l'articolo 10, secondo comma, richiede che tale condizione sia verificata in relazione ad un arco temporale più ampio del singolo periodo d'imposta e che essa preesista rispetto al momento in cui è resa la prestazione.

La norma, infatti, adottando un criterio "storico", prevede che il rispetto dei parametri percentuali di detraibilità richiesti dalla norma deve sussistere nel "*triennio solare precedente*" – si deve ritenere – a quello nel quale l'operazione è resa o più precisamente a quello in cui l'operazione deve considerarsi effettuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'espressione "triennio solare" porta a ritenere che il periodo da prendere in considerazione per verificare che l'attività esente sia svolta con carattere di stabilità debba essere considerato unitariamente non essendo necessario che il limite di detraibilità sia riscontrabile in misura non superiore al 10 per cento in ogni singolo periodo d'imposta che costituisce il triennio.

Tale percentuale, infatti, può essere determinata quale media delle percentuali di detrazione spettanti al consorziato nei singoli periodo d'imposta, assumendo pari a zero la percentuale dei periodi per i quali ha avuto effetto l'opzione per l'esenzione dagli adempimenti di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633. A titolo di esempio, per verificare se nel 2009 il consorzio possa operare in regime di esenzione, occorre calcolare la media delle percentuali di detraibilità degli anni 2006, 2007, 2008.

Adottando la diversa soluzione, secondo cui la percentuale di detraibilità prevista deve sussistere in ciascun anno del triennio solare, accadrebbe che nel caso in cui in un singolo periodo d'imposta venisse superato il limite del 10 per cento, l'applicazione della norma esentativa resterebbe sospesa per il successivo triennio solare. Tale effetto, che finirebbe con il vanificare la stessa finalità della norma, risulta invece attenuato consentendo che la maggior percentuale di detraibilità realizzata, occasionalmente, in un anno possa essere compensata con quella delle altre annualità del triennio solare.

L'adozione del criterio "storico" comporta che il consorziato potrà comunque usufruire di prestazioni in regime di esenzione anche nel periodo d'imposta in cui evidenzia una percentuale di detraibilità superiore al 10 per cento; l'esenzione potrà venir meno nell'anno successivo qualora tale evenienza abbia determinato una percentuale media di detraibilità, riferita al triennio, superiore al 10 per cento (ad esempio, se nel 2009 la percentuale di detraibilità risulti superiore al 10 per cento, in quell'anno continuerà ad applicarsi il regime di esenzione mentre nel 2010 si applicherà il regime di imponibilità se la media di detraibilità nel triennio 2007-2009 risultasse superiore al 10 per cento).

Per quanto concerne i consorziati che abbiano iniziato l'attività nell'anno stesso in cui aderiscono al consorzio o, comunque, da meno di tre anni, si deve ritenere che, al fine di garantire l'applicazione della normativa di esenzione anche nei loro confronti, il requisito soggettivo, ancorato al rispetto della percentuale di detraibilità, debba essere valutato sulla base di un criterio revisionale, basato essenzialmente sulle caratteristiche oggettive dell'attività intrapresa, e sicuramente riconosciuto per i soggetti che abbiano optato per la dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-*bis*, i quali, restando vincolati a tale regime, che preclude l'esercizio della detrazione per un triennio (o per un periodo maggiore in caso di acquisto di beni ammortizzabili), automaticamente soddisfano il requisito per tutto l'arco temporale previsto dalla norma di esenzione.

Resta fermo che, qualora alla fine del periodo d'imposta risulti che i requisiti richiesti non siano soddisfatti, il consorzio provvederà ad assoggettare ad IVA le prestazioni rese nel corso dell'anno in regime di esenzione, effettuando le variazioni ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

c) Consorziati non residenti

Il nuovo ultimo comma dell'articolo 10, analogamente all'art. 132 della direttiva CEE, non contiene disposizioni in relazione alla residenza fiscale dei soggetti che aderiscono al consorzio. La possibilità che vi aderiscano anche soggetti residenti in altro Stato della comunità è ricavabile indirettamente dal confronto tra la norma comunitaria in esame ed altre disposizioni della direttiva 112/2006, quale l'art. 11, il quale richiede che le persone che partecipano al "gruppo", considerato soggetto passivo ai fini IVA, siano stabilite nel territorio dello Stato.

In assenza di una previsione espressa e tenendo conto del principio di libera prestazione di servizi, sancito dall'art. 49 del Trattato sull'Unione europea, in base al quale è vietata ogni restrizione nei confronti dei cittadini della Comunità non residenti nel Paese del destinatario della prestazione (cfr. ris. n. 22 del 2005), si deve, quindi, ritenere che anche soggetti residenti in altri Stati della comunità, qualora abbiano un pro-rata di detraibilità non superiore al 10 per cento, possano essere destinatari delle prestazioni esenti rese dal consorzio, semprechè, ovviamente, le stesse siano territorialmente rilevanti in Italia.

Tale conclusione, peraltro, risulta coerente con la possibilità riconosciuta anche al GEIE, gruppo di interesse economico costituito da società residenti in almeno due Stati membri, di applicare la normativa in esame.

2.2 Requisito oggettivo

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione, l'art. 10, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, analogamente a quanto previsto dall'art. 6

della legge n. 133 del 1999, prevede il regime di esenzione per le sole prestazioni di servizi e non anche per le cessioni di beni.

A differenza della precedente normativa che faceva esplicito riferimento alle *“prestazioni di servizi rese nell’ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all’art. 59, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385”*, l’art. 10 non indica espressamente la tipologia di prestazioni interessate dal regime di esenzione.

Questa si ricava, tuttavia, implicitamente dal contesto della previsione esentativa, riferito alle prestazioni rese da consorzi costituiti per rendere servizi in favore di soggetti che svolgono attività che non danno diritto alla detrazione.

Le prestazioni esenti, pertanto, sono quelle aventi ad oggetto servizi necessari per l’esercizio di tali attività esenti o escluse dal campo di applicazione del tributo.

Per quanto riguarda l’attività dei consorzi in argomento, una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell’11 dicembre 2008, causa C-407/07, concernente l’interpretazione dell’art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della VI direttiva n. 112/2006), ha chiarito che le prestazioni di servizi fornite da parte di associazioni autonome beneficiano dell’esenzione anche se sono fornite ad uno solo o ad alcuni di detti membri.

Il consorzio, pertanto, non deve necessariamente rendere prestazioni uniformemente a tutti i consorziati ma può rendere a ciascuno le prestazioni necessarie alla specifica attività esente esercitata.

Ulteriore condizione di carattere oggettivo cui è subordinata l’applicazione del regime IVA di esenzione concerne la misura del corrispettivo dovuto dai consorziati o soci per i servizi loro prestati.

In particolare, analogamente a quanto previsto dall’art. 6 della legge n. 133 del 1999, il secondo comma dell’art. 10 in esame, richiede che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci non siano superiori ai costi imputabili alle prestazioni di servizi ricevute.

Per la verifica di tale condizione si rinvia alle indicazioni già fornite in relazione alla precedente normativa con la risoluzione n. 203 del 2001. In tale occasione, con riferimento all'ipotesi in cui il consorzio rende servizi sia ai consorziati che ai terzi, sono stati individuati, attraverso una formula matematica, i criteri per individuare, tra le spese di carattere generale riferibili indistintamente ai soggetti terzi e ai soci, il costo da addebitare a questi ultimi per poterlo comparare con l'ammontare dei corrispettivi dovuti dai medesimi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.