

RASSEGNA TRIBUTARIA

Bimestrale giuridico di approfondimento e politica tributaria diretto da
Michele Cantillo, Franco Gallo, Raffaello Lupi, Enrico Nuzzo, Leonardo Perrone, Pasquale Russo e Alfonso Stile

si segnala:

Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario

Fusione per incorporazione e costo sopravvenuto delle azioni

Aggiornamenti giurisprudenziali sul disavanzo di fusione

Sospensione degli effetti di atti illegittimi

L'Iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi

Fondazioni bancarie: esonero dalla ritenuta sui dividendi



Editore
Roma - Milano

Spedizione in a.p. - 45%
art. 2, comma 20/b, L. n. 662/1996
Filiale di Roma

1

GEN.-FEB.
Anno
XLIII

2000

Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative (*)

Paola Coppola

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Gli enti gestori dei servizi pubblici locali: sintesi della normativa più significativa ai fini dell'indagine - 3. (Segue): la normativa tributaria di riferimento - 3.1. Agevolazioni relative alla fase della costituzione - a) Le società miste a partecipazione pubblica minoritaria: problematiche relative al settore dell'imposizione indiretta - b) (Segue): e quelle relative al settore dell'imposizione diretta - c) La trasformazione delle aziende speciali in società per azioni di cui all'art. 17, comma 51, L. n. 127/1997 - 3.2. Agevolazioni disposte limitatamente ai primi periodi d'imposta successivi all'acquisizione della personalità giuridica degli enti gestori dei servizi pubblici locali: la cd. "moratoria fiscale" - a) I soggetti agevolabili ed i presupposti - b) Il momento acquisitivo della personalità giuridica delle aziende speciali e delle società per azioni istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della L. n. 142/1990 - A) L'ambito di applicazione della moratoria ai fini delle imposte dirette - 1) Il requisito della prevalenza di capitale pubblico - 2) Il regime d'imponibilità dei dividendi distribuiti dalle società miste - 3) Applicabilità di alcune imposte nel periodo di moratoria: l'Irap - 4) La ritenuta sugli interessi maturati su depositi bancari e postali e su altri redditi di capitale - B) La moratoria e le imposte indirette: l'Iva e le altre imposte sui trasferimenti e sugli affari.

1. Premessa - La variabile fiscale è stata nell'ultimo periodo uno dei punti fondamentali del dibattito dottrinale in materia di gestione dei servizi pubblici.

(*) Il presente lavoro costituisce una rielaborazione ed un aggiornamento di uno scritto dal medesimo titolo elaborato nell'anno 1999 nell'ambito della ricerca "Trasformazioni giuridiche e nuovi modelli organizzativi: profili civilistici, amministrativistici, lavoristici e fiscali", cofinanziata dal MURST, coordinata dal Prof. Lorenzo Zoppoli, Ordinario di Diritto del Lavoro, Università Del Sannio.

Allo stato dell'attuale legislazione non si è però ancora pervenuti ad una completa regolamentazione del fenomeno della privatizzazione dei servizi pubblici locali, come dimostrato dal susseguirsi di interventi di tipo settoriale che non hanno definito con compiutezza la disciplina di riferimento. Tale frammentaria regolamentazione si riscontra anche in materia tributaria dove si è assistito ad una sovrapposizione di norme tendenti ad agevolare temporaneamente la costituzione o la trasformazione di questi nuovi organismi, con particolare riguardo alle società per azioni a prevalenza di capitale pubblico e alle aziende speciali.

Oggetto del presente lavoro è l'analisi di tali ultime disposizioni allo scopo di chiarirne l'ambito applicativo in materia sia di imposte dirette che indirette.

2. Gli enti gestori dei servizi pubblici locali: sintesi della normativa più significativa ai fini dell'indagine - Con la L. 8 giugno 1990, n. 142 si è innovato profondamente il sistema delle autonomie locali: in particolare, per quanto riguarda i servizi offerti alla collettività, con gli artt. 22, 23, 25 e 60 risulta ridisegnata la gestione dei servizi offerti dagli enti locali, sia per quanto riguarda le attività svolte in adempimento alle funzioni specifiche di detti enti, sia con riferimento ai servizi aventi natura economica ed imprenditoriale.

Attraverso tale intervento normativo si è, infatti, dilatata la logica di un'amministrazione che gestisce i servizi di cui essa sola è riservataria con l'apporto dei privati allo scopo di migliorare la qualità del servizio e garantire la costituzione di organismi in grado di operare con un maggior grado di flessibilità ed efficienza.

L'art. 22 della citata L. n. 142/1990 stabilisce, infatti, che "i Comuni e le Province, nell'ambito delle rispettive competenze, provvedono alla gestione dei servizi pubblici che abbiano per oggetto produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali"; e che, ai sensi del successivo comma 2, "i servizi riservati in via esclusiva ai Comuni ed alle Province sono stabiliti dalla legge".

Va preliminarmente osservato che la nuova legge non delimita, quindi, l'area dei servizi pubblici locali, né contiene una definizione del concetto di pubblico servizio.

Sul piano formale, il disposto del secondo comma del citata art. 22 assume, tuttavia, una grande importanza in quanto consente di superare le questioni sorte in vigenza della precedente legislazione sulle aziende municipalizzate del 1903 ed al successivo testo unico del 1925 relative alla

presunta esistenza di un numero chiuso di servizi affidabili agli enti locali: viene, infatti, stabilito un *principio di legalità*, che conferma la possibilità per il legislatore di stabilire di volta in volta i servizi riservati in via esclusiva agli enti territoriali.

Sul piano sostanziale, va poi osservato che, la statuizione secondo cui i servizi pubblici devono avere per oggetto la produzione di beni e servizi preordinati alla realizzazione di fini sociali ed alla promozione ed allo sviluppo economico e civile delle comunità locali, conferma che non assume rilievo il tipo di attività svolta, ma il fine cui l'attività stessa è orientata (1).

In secondo luogo va anche osservato che, ove la legge non qualifichi una determinata attività come "servizio pubblico", l'ente locale non dovrebbe incontrare i limiti posti per la gestione dei servizi pubblici e potrebbe, quindi, dedicarsi anche allo svolgimento di altre attività economiche diverse dal pubblico servizio, sempre che tale iniziativa sia giustificabile da un pubblico interesse.

Questa considerazione discende da un principio pacifico nell'ordinamento secondo cui la capacità privatistica dell'ente pubblico è tendenzialmente generale; principio in base al quale, del resto, gli enti pubblici hanno assunto partecipazioni, anche minoritarie, in società private, già prima della emanazione della citata L. n. 142/1990 (2).

Con la riforma sono stati, tuttavia, stabiliti tassativi modelli di gestione dei servizi pubblici (3).

Il citato art. 22, comma 3, individua, infatti, le diverse forme di gestione dei servizi pubblici locali distinguendo la gestione in economia [lettera a)], dalla concessione a terzi [lettera b)], dall'azienda speciale [lettera c)], alla quale viene peraltro conferita autonoma personalità giuridica (cfr. art. 23, comma 1, L. n. 142/1990 citata), dall'istituzione [lettera d)] attivabile, peraltro, solo per la gestione di servizi sociali senza rilevanza imprenditoriale e, infine, dalla società per azioni [lettera e)], con la quale si realizza la più significativa innovazione in materia.

(1) Così, D'AMATI, *Profili giuridici dei servizi pubblici locali nel nuovo assetto delle autonomie*, in "Finanza locale", 1993, pag. 374.

(2) Cfr. LONGOBARDI, *Società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, azionariato degli enti territoriali locali e gestione di pubblici servizi*, in "Finanza locale", 1993, pag. 661 e seguenti.

(3) Sui servizi pubblici dopo la riforma avvenuta con la citata L. n. 142/1990, cfr. CAMMELLI, *I servizi pubblici nell'amministrazione locale*, in "Le Regioni", 1992, pagg. 7 e seguenti.

Viene, infatti, consentito ai Comuni ed alle Province di gestire i servizi pubblici "a mezzo di società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, qualora si renda opportuna, in relazione alla natura del servizio da erogare, la partecipazione di altri soggetti pubblici o privati": è con questa legge, pertanto, che è stata esplicitamente riconosciuta sul piano giuridico una modalità di gestione, sino ad allora diffusa nella prassi, basata sul modulo di una cogestione imprenditoriale pubblico-privata (4).

Con questa forma istituzionale si è inteso, in definitiva, costituire un organismo che, pur mantenendo al soggetto pubblico le funzioni strategiche di pianificazione e di controllo in ragione della pubblica utilità dei servizi da erogare, delega ai privati le funzioni produttive e finanziarie in considerazione della loro maggiore disponibilità di capitali e della loro maggiore efficienza.

Ai sensi del successivo art. 25, viene anche prevista la costituzione di nuovi consorzi, ai quali si applicano le disposizioni previste per le aziende speciali, nonché la trasformazione dei consorzi preesistenti in aziende speciali (cfr. successivo art. 60).

L'inserimento dei privati nel mondo dei servizi pubblici rimaneva, tuttavia, sensibilmente mitigata - nell'ambito della citata L. n. 142/1990 - da un vincolo rappresentato dalla prevalenza del capitale pubblico: vincolo in un primo tempo giustificato dal timore di dismettere a vantaggio dei privati un settore tradizionalmente riservato all'amministrazione pubblica quale garanzia di perseguimento di determinati interessi avvertiti dalla collettività.

Con il trascorrere del tempo, si è però riscontrato che una più ampia partecipazione del privato non rappresentava necessariamente un indebolimento della posizione di dominio della mano pubblica, ma che anzi essa avrebbe comportato un appagamento più adeguato degli interessi della collettività.

È in questo scenario che si colloca il disposto dell'art. 12, comma 1, della successiva L. 23 dicembre 1992, n. 498 ai sensi del quale le province ed i comuni avrebbero potuto "per l'esercizio dei servizi pubblici e per la realizzazione delle opere necessarie al corretto svolgimento del servizio", non-

(4) La mancanza, per un lungo periodo di tempo, di una norma che espressamente consentisse agli enti locali di costituire o di partecipare alle società per azioni aveva indotto la giurisprudenza ad individuare quale referente legislativo le norme generali di disciplina della capacità di agire degli enti pubblici e ad applicare in via analogica talune norme civilistiche relative alle società private: il che comportava, naturalmente la fissazione di una serie di limiti al concreto esercizio dell'attività degli stessi. Così; RADOGNA, *Problemi e prospettive delle società partecipate da comuni e province*, in "Finanza locale", 1996, pag. 427.

ché per la "realizzazione di infrastrutture ed altre opere di interesse pubblico", non rientranti, tuttavia, nelle competenze istituzionali di altri enti, costituire apposite società per azioni "senza il vincolo della proprietà maggioritaria" di cui alla lettera e) del comma 3 dell'art. 22 della L. n. 142/1990.

Tale disposizione non risultava, tuttavia perfettamente compiuta in ordine alle modalità ed alle condizioni per la costituzione e l'esercizio dell'attività delle società miste in questione, non venendo specificati né l'entità del capitale sociale, né la misura minima della partecipazione dell'ente locale, né i criteri da seguire per la scelta dei soci, né ancora le forme di controllo dell'efficienza ed economicità dei servizi prestati. Per questo motivo la norma citata attribuiva al Governo la delega ad adottare entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge stessa, un decreto legislativo per la compiuta disciplina di tale modello di gestione.

Scaduti i termini per l'emanazione del predetto decreto legislativo, si è dovuto attendere ancora un triennio perché il legislatore intervenisse nuovamente.

In particolare, l'art. 4 del D.L. 31 gennaio 1995, n. 26, convertito nella L. n. 95/1995, allo scopo di favorire l'immediato avvio di operatività delle disposizioni del citato art. 12 della L. n. 498/1992, stabilì che a questo scopo si sarebbe dovuto provvedere con un regolamento da adottarsi ai sensi del comma 2 dell'art. 17 della L. n. 400/1988 (5): regolamento poi approvato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 533 (6).

(5) Va solo per inciso notato, non potendo in questa sede affrontare la questione, che il Governo è stato chiamato a disciplinare compiutamente il modello gestionale della società mista minoritaria non già in base ad una nuova autonoma delega legislativa, ma attraverso un atto regolamentare, da assumersi con la procedura prevista dal citato art. 17 della L. n. 400/1988. Tale norma autorizza, tuttavia, l'esercizio della potestà regolamentare del Governo subordinandola all'indicazione da parte del Parlamento delle norme regolatrici in materia e conferendo allo stesso Governo la facoltà di emanare specifiche disposizioni in sostituzione della legislazione vigente, con effetto abrogativo. Nel caso di specie, il testo legislativo individua l'ambito oggettivo della delega, ma non indica quali norme di rango legislativo primario devono essere abrogate e sostituite da quelle di fonte regolamentare. Si è, pertanto, dubitato in dottrina della validità di tale intervento normativo soprattutto in ordine all'ammissibilità, per via regolamentare, di una deroga alla configurazione societaria prevista dal codice civile, in assenza di una specifica norma che abroghi le norme previste in materia di diritto comune in tema di controlli, di organizzazione e di funzionamento delle S.p.A.: sul tema, cfr., in particolare, DI GASPARE, *Costituzione di società miste in materia di servizi pubblici: osservazioni al D.P.R. n. 533/1996*, in "Inserto di Azienditalia", n. 4/1997, pag. 5.

(6) Tra le disposizioni maggiormente significative, si segnala che ai sensi dell'art. 1 la costituzione delle società miste a prevalenza di soci privati è promossa da uno o più enti

A completare il quadro normativo di riferimento va ancora segnalato l'art. 17 della L. n. 127/1997 (cosiddetta legge Bassanini-bis) che ha ampliato le forme in cui la società a prevalente capitale pubblico può essere costituita o partecipata dall'ente locale, prevedendo la possibilità di trasformazione delle aziende speciali in società per azioni ed ammettendo anche la società a responsabilità limitata tra i modelli di gestione dei servizi locali (art. 17, commi da 51 a 58, della L. n. 127/1997) (7).

3. (Segue): *la normativa tributaria di riferimento* - Il regime fiscale stabilito per le società per azioni miste, per le aziende speciali ed i consorzi costituiti, rispettivamente, ai sensi dei citati artt. 22, 23 e 25 della L. 142/1990 si articola su una serie di norme aventi portata agevolativa che sono state emanate allo scopo di incentivare l'avvio del processo di privatizzazione.

Per cercare di definire la portata oggettiva e soggettiva di tali norme, sarà opportuno distinguere quelle a *valenza temporale permanente*, concernenti il momento della costituzione giuridica di tali nuovi organismi da quelle a *valenza temporale transitoria* relative ai primi periodi d'imposta successivi alla acquisizione della personalità giuridica da parte degli stessi.

locali per l'esercizio di servizi pubblici e per la realizzazione delle opere accessorie connesse (e non anche, quindi, per la realizzazione di opere pubbliche); possono essere soci anche altri soggetti pubblici indicati nel secondo periodo del citato comma 1 dell'art. 1. La misura della partecipazione pubblica dovrà collocarsi al di sotto della metà del capitale sociale, ma non deve essere inferiore ad un quinto del capitale sociale. Il socio privato di maggioranza deve, inoltre, essere scelto mediante una procedura concorsuale ristretta assimilata all'appalto concorso di cui al D.Lgs. 17 marzo 1995, n. 157.

(7) L'esclusione di tale forma societaria non appariva, in effetti, giustificabile sul piano dei principi, tanto che il Consiglio di Stato, con parere espresso già nel 1992, condiviso dalla migliore dottrina, ma non accolto dalla magistratura ordinaria, accoglieva un'interpretazione più ampia dell'art. 22 della L. n. 142/1990 ritenendo che l'espressione "società per azioni" ivi contenuta era stata usata dal legislatore non in senso stretto e tassativo, ma come genericamente indicativa di altre forme di società di capitali, compresa dunque anche la società a responsabilità limitata. Resta tuttavia un'ulteriore discrasia normativa: con l'art. 17, comma 51, viene infatti consentita la trasformazione delle aziende speciali nella sola forma delle società per azioni per un periodo massimo di due anni e con la partecipazione azionaria del solo ente locale; mentre, con il medesimo art. 17, comma 58, per le nuove società costituite si prevede il ricorso anche alla società a responsabilità limitata, con la partecipazione di più soggetti pubblici o privati. Si consideri, infine, anche la novità introdotta dal comma 59 del citato art. 17, concernente la costituzione di una società per azioni finalizzata alla trasformazione urbana, costituita dal Comune o dalla città metropolitana.

3.1. *Agevolazioni relative alla fase della costituzione* - La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 13-bis del D.L. 12 gennaio 1991, n. 6, convertito con modificazioni nella L. 15 marzo 1991, n. 80, con la quale venne originariamente introdotto un regime agevolativo per *"i trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai Comuni, dalle Province e dai consorzi fra tali enti a favore di aziende speciali o di società per azioni costituite ai sensi dell'art. 22 della L. n. 142/1990"*.

Ai sensi della richiamata norma, detti trasferimenti vennero dichiarati *"esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore degli immobili, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura"*.

La genericità della norma destava alcune perplessità sia in ordine alla indeterminatezza del concetto di *"ogni altra imposta"*, tanto ampio da farvi rientrare qualsiasi tributo, compresa l'Iva (8), che in relazione al novero dei soggetti ammessi a detto particolare beneficio, non risultando infatti menzionati nel corpo dell'articolo in questione né i consorzi costituiti o trasformati ex artt. 25 e 60 della citata L. n. 142/1990, né le società miste minoritarie di cui al considerato art. 12 della L. n. 498/1992; nulla veniva inoltre chiarito circa le tipologie di conferimenti agevolabili.

Solo con la successiva L. 28 dicembre 1995, n. 549 vennero colmate queste lacune. In particolare con l'art. 3, comma 69, della citata L. n. 549 venne precisato che le agevolazioni di cui al citato art. 13-bis non dovevano ritenersi limitate al trasferimento di singoli beni, ma si sarebbero potute applicare anche ai conferimenti ed alle retrocessioni di aziende, complessi aziendali o rami di aziende posti in essere nell'ambito di procedure di liquidazione di aziende municipalizzate e di aziende speciali ex art. 85 del D.P.R. n. 902/1986, sempreché tali procedure venissero finalizzate alla contestuale o successiva costituzione di società miste per l'effettuazione del medesimo servizio pubblico svolto in precedenza e i beni, diritti ed aziende venissero effettivamente conferiti nelle costituende società; con la stessa disposizione venne altresì estesa l'agevolazione anche ai conferimenti da

(8) Come poi ammesso dalla stessa amministrazione finanziaria; cfr. ris. min. del 23 aprile 1997, n. 90 e del 30 luglio 1997, n. 171/E. Si noti ancora che, per il Ministero, nel novero delle imposte cui la norma agevolativa dell'art. 13-bis fa riferimento, deve intendersi ricompresa anche l'Irpeg, come chiarito nella recente risoluzione n. 88/E/III/6/1999/34173 del 31 maggio 1999 concernente il caso di trasferimento di beni mobili ed immobili da parte di un consorzio-azienda a favore di una società mista costituita ai sensi dell'art. 22 della L. 142/1990 avente per oggetto lo svolgimento del medesimo servizio pubblico in precedenza svolto dal comune-azienda.

parte di Comuni e Province in sede di costituzione e di trasformazione dei consorzi in aziende speciali consortili, nonché alla costituzione delle società miste minoritarie.

a) *Le società miste a partecipazione pubblica minoritaria: problematiche relative al settore dell'imposizione indiretta* - In ordine a queste ultime società va, tuttavia, osservato che il comma 8 dell'art. 12 della L. n. 498/1992 aveva già previsto per esse una sorta di agevolazione, rinviando alle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 7 della L. n. 218/1990 (cosiddetta legge Amato) al fine di rendere applicabili, anche a tali società, le medesime disposizioni previste per la ristrutturazione delle aziende creditizie pubbliche, nel rispetto di una prassi imposta dall'esigenza di incentivare la costituzione di soggetti economici da parte di enti pubblici (9).

Venne, infatti, stabilito che ai "conferimenti di aziende, di complessi aziendali o di rami di essi e di ogni altro bene" effettuati dalle società miste minoritarie indicate al comma 1 dell'art. 12 della citata L. n. 498/1992 si rendevano applicabili le agevolazioni disposte, per quel che concerne il sistema delle imposte indirette, per le fusioni, trasformazioni e conferimenti effettuati a norma dell'art. 1 della L. n. 280/1990 e, cioè, l'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura dell'1 per mille (10) e l'esenzione da Invim (11).

Numerose perplessità emergevano, tuttavia, da tale rinvio rimanendo alquanto incerta la portata dell'agevolazione, soprattutto con riguardo all'ambito temporale cui estendere il beneficio, considerato il protrarsi della effettiva costituzione delle società miste minoritarie rispetto alla previsione contenuta nella citata L. n. 498/1992.

È stato pertanto, favorevolmente giudicato in dottrina l'abbandono del rinvio alla disciplina del comma 1 dell'art. 7 della legge Amato e il richiamo alle disposizioni di cui all'art. 13-bis del D.L. n. 6/1991 avvenuto con la successiva emanazione del citato art. 3, comma 69, della L. n. 549/1995 per agevolare le operazioni di conferimento di beni o aziende da parte dei Comuni per la costituzione delle S.p.A. a partecipazione pubblica.

(9) Sul punto, cfr. BASILAVECCHIA, *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in "Rass. Trib.", 1997, pag. 566.

(10) Sino ad un importo massimo non superiore a 100 milioni.

(11) Ai fini di detta imposta, venne stabilito, infatti, che i conferimenti non si consideravano atti di alienazione.

minoritaria: conseguentemente a partire dal 1996, per effetto della citata L. n. 549/1995, nei loro confronti risulta applicabile un'esenzione assoluta in materia di imposte indirette (12).

Va ancora incidentalmente osservato che la norma agevolativa di cui al citato art. 13-bis concerne la sola fase della costituzione delle società miste minoritarie e non regola, quindi, il successivo ingresso di enti locali, diversi da quelli promotori, attraverso un aumento di capitale (13); in tale caso, pertanto, dovrebbero ritenersi applicabili le imposte di registro in misura ordinaria (14).

b) (Segue): *e quelle relative al settore dell'imposizione diretta* - Per quel che concerne il settore delle imposte dirette, il riferimento contenuto nell'art. 12, comma 8, al comma 2 dell'art. 7 della legge Amato al fine di incentivare, come si diceva, la costituzione delle società miste minoritarie ha suscitato le maggiori difficoltà applicative, tanto che non è mancato chi ha considerato tale rinvio una "svista" del legislatore (15).

Il problema nasce dalla impossibilità di applicare, al caso di specie, i benefici previsti dalla legge Amato con specifico riguardo ai conferimenti bancari, atteso che quel particolare regime introduce un meccanismo di tassazione tendenzialmente rivolto a favorire il conferente che è destinato a perdere la sua efficacia, come si vedrà, nei casi in cui il conferente stesso coincida con un ente pubblico.

In particolare, l'agevolazione di cui al citato comma 2 dell'art. 7 della L. n. 218/1990 consiste nel ritenere tassabile in capo al conferente solo il 15% della plusvalenza rilevata dal raffronto tra il controvalore delle azioni da questi ricevuto e il valore fiscalmente riconosciuto dei beni conferiti nella costituenda società e, nel consentire la costituzione di un fondo in sospensione d'imposta per il rimanente 85% della suddetta plusvalenza che potrà essere successivamente tassata solo nel momento in cui le azioni sa-

(12) E, quindi, l'inapplicabilità, senza limiti di valore, delle imposte di bollo, registro, invim, ipotecarie e catastali, oltre ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura.

(13) Ipotesi, peraltro, espressamente prevista dall'art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 553/1996 recante il regolamento delle società miste per la gestione dei servizi pubblici.

(14) Così: PARODI, *Le società miste per la gestione dei servizi pubblici: regime fiscale agevolato e problematiche applicative*, in "Finanza Locale", 1997, pag. 1516 e BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 568.

(15) Cfr.: BASILAVECCHIA, *op. e loco in ult. cit.*

ranno cedute, o eventualmente distribuite da parte del conferente stesso. Al fine di garantire la neutralità dell'operazione, è stato altresì previsto che la conferitaria debba iscrivere in bilancio i valori dei beni ricevuti al minor costo rappresentato dal minor valore fiscalmente riconosciuto in capo alla conferente, maggiorato di quel 15% tassato immediatamente in capo all'ente conferente stesso: in tal modo si è evitato che la conferitaria potesse contabilizzare i maggiori valori dei beni usufruendo della deducibilità di maggiori ammortamenti e della possibilità di vedersi ridurre l'importo delle eventuali plusvalenze al momento del successivo realizzo di queste ultime.

Il problema sorge nei casi in cui il conferente sia il Comune considerato che ai sensi dell'art. 88 del Tuir, come modificato dall'art. 4, comma 3-bis, del D.L. 31 ottobre 1990, n. 310, a decorrere dal 1° gennaio 1991, lo stesso non è soggetto passivo ai fini Irpeg (16): l'applicabilità del comma 2 dell'art. 7 della L. n. 218/1990, in virtù del rinvio ad esso operato dal comma 8 dell'art. 12 della L. n. 498/1992 è, pertanto, priva di efficacia, in quanto in ogni caso l'intera plusvalenza (e non il solo 15%) emergente dall'operazione di conferimento non sarebbe tassabile, già in base al disposto del citato art. 88 del Tuir.

C'è chi, a questo proposito, cercando di conferire un senso alla norma *de qua* ha ipotizzato l'ipotesi di conferimento da parte di un privato (17); va, tuttavia osservato che, anche volendo ammettere tale diversa ipotesi considerando, in particolare, che non è dato rilevare nella legge l'esistenza di disposizioni che impediscano che le imprese partecipanti alla selezione del socio privato formulino offerte che comprendano il conferimento di beni (18), resterebbe comunque l'ostacolo rappresentato dal dato letterale del rinvio operato dal comma 8 dell'art. 12 della L. n. 498/1992 ai soggetti indicati al comma 1 del medesimo art. 12 e quindi, essenzialmente agli enti pubblici promotori della costituzione della società mista (19).

c) *La trasformazione delle aziende speciali in società per azioni di cui all'art. 17, comma 51, L. n. 127 /1997* - Con l'art. 17, comma 51, della L.

(16) Sulla questione cfr. *infra*, par. 3.2

(17) Così, BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 570.

(18) Come si desume, in particolare, dagli artt. 2 e 3 del citato D.P.R. n. 553/1996.

(19) Cfr. PAPARELLA, *Aspetti tributari nell'applicazione della legge Amato ai comuni*, in "Riv. Dir. Trib.", 1993, I, pag. 557 e seguenti.

n. 127/1997 è stata prevista, come innanzi si specificava, la trasformazione in società per azioni per atto unilaterale del Comune, delle aziende speciali costituite, per la gestione dei servizi pubblici, ai sensi dell'art. 22, comma 3, lettera c), della L. n. 142/1990.

Il Comune, che può rimanere unico azionista per un biennio dalla trasformazione, ai sensi del comma 55 del citato art. 17, può alienare le partecipazioni al fine di costituire una società mista a capitale pubblico non prevalente.

Anche in ordine a tale ipotesi sono state previste norme agevolative che ricalcano quelle già vigenti in materia, in relazione ai conferimenti di società a prevalente capitale pubblico (cfr. citato art. 13-bis del D.L. n. 6/1991); poi estese, come si è visto, alla costituzione delle società miste minoritarie dal comma 69 dell'art. 3 della L. n. 549/1995.

In particolare il comma 56 del citato art. 17 della L. n. 127/1997 prevede l'esonero del conferimento o dell'assegnazione di beni degli enti locali o delle aziende speciali alle società costituite ai sensi del comma 51 previa trasformazione; da ogni forma di imposizione, sia diretta, che indiretta, statale o regionale: mentre il comma 48 del citato art. 17 ribadisce l'applicabilità delle norme agevolative già vigenti, richiamate dall'art. 3, comma 69, della L. n. 549/1995, alla costituzione della società mista senza la previa trasformazione dell'azienda speciale.

Limitatamente alla trasformazione delle aziende speciali in società per azioni viene, pertanto, superata la questione innanzi affrontata della inapplicabilità delle agevolazioni in materia di imposte dirette mutate dalla legge Amato alla costituzione delle società miste minoritarie di cui al combinato disposto degli artt. 12, commi 1 e 8, L. n. 498/1992 e 7, comma 2, L. n. 218/1990 in considerazione della già prevista esclusione dall'Irpeg del Comune - conferente, venendo previsto in maniera più coerente, il totale esonero da ogni forma di imposizione - anche diretta - dell'operazione di trasformazione, compresa, dunque, l'imponibilità dell'eventuale emersione di plusvalenza in sede di conferimento.

3.2. Agevolazioni disposte limitatamente ai primi periodi d'imposta successivi all'acquisizione della personalità giuridica degli enti gestori dei servizi pubblici locali: la cd. "moratoria fiscale" - L'art. 66, comma 14, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella L. n. 427/1993 ha stabilito una norma agevolativa a carattere temporaneo al fine di incentivare l'utilizzo dei nuovi modelli gestionali dei servizi pubblici locali di cui alla L. n. 142/1990, nota come "moratoria fiscale".

Ai sensi di tale disposizione *"nei confronti delle società per azioni e delle aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22 e 23 della L. 8 giu-*

gno 1990, n. 142, nonché nei confronti dei nuovi consorzi costituiti a norma degli artt. 25 e 60 della medesima legge, si applicano fino al termine del terzo anno dell'esercizio successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica, oppure della trasformazione delle aziende speciali consortili, le disposizioni tributarie applicabili all'ente territoriale di appartenenza".

La materia è stata successivamente integrata dall'art. 3, comma 70, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, che ha più puntualmente disciplinato il regime di moratoria prevedendo che le disposizioni agevolative si applicano *"dalla data di acquisizione della personalità giuridica o di trasformazione fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in corso alle predette date e, comunque, non oltre il 31 dicembre 1999"*.

Trattasi, dunque, di una norma agevolativa a carattere temporaneo che può ancora interessare, nel momento in cui si scrive, la chiusura del periodo d'imposta 1999: a fini sistematici, nel corso del presente lavoro si ritiene, pertanto, opportuno sintetizzare le principali questioni sorte con riferimento alla portata soggettiva ed oggettiva di tale disposizione.

a) *I soggetti agevolabili ed i presupposti* - La prima questione riguarda i soggetti destinatari della norma agevolativa: occorre, infatti, innanzitutto chiarire che la norma non si applica nei confronti delle società miste senza vincolo della proprietà maggioritaria pubblica di cui al citato art. 12, comma 1, della L. n. 498/1992.

E ciò sia per l'interpretazione letterale dell'art. 66 del D.L. n. 331/1993 emanato in epoca successiva al citato art. 12 del D.L. n. 498/1992 che richiama le sole società o aziende speciali e consorzi costituite ex artt. 22, 23 e 25 della L. n. 142/1990; sia perché dal contesto normativo innanzi già richiamato, si evince che il legislatore considera le due tipologie di società per azioni - a seconda se costituite con prevalenza o minoranza di capitale pubblico - in maniera autonoma e distinta sotto il profilo fiscale, tanto che si è resa necessaria l'emanazione di una norma espressa (citato art. 3, comma 69, L. n. 549/1995) per estendere alle società miste senza prevalenza di capitale pubblico, le agevolazioni previste in materia di imposte indirette dall'art. 13-bis del D.L. n. 6/1991 nei confronti delle società per azioni a prevalenza di capitale pubblico; sia, infine, perché solo in seguito alla riforma delle autonomie locali (20), verrà espressamente inclusa la società per azioni minoritaria nel nuovo art. 22 della citata L. n. 142/1990.

(20) Cfr. disegno di legge n. 1388, noto come d.d.l. Napolitano, approvato dal Senato in data 22 luglio 1999.

Con l'entrata in vigore della L. n. 127/1997 che ha riformulato la lettera e) del più volte citato art. 22 della L. n. 142/1990 rientrano, inoltre, tra detti soggetti agevolabili, anche le società a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico.

Per quel che concerne i presupposti l'agevolazione compete, quindi se sussiste la prevalenza di capitale pubblico a condizione che l'oggetto sociale consista nella gestione di servizi sociali di cui al comma 1 dell'art. 22. Detto beneficio è limitato, inoltre, al terzo periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica o della trasformazione dei predetti soggetti gestori e, in ogni caso, come più innanzi si diceva, non oltre il 31 dicembre del 1999.

b) *Il momento acquisitivo della personalità giuridica delle aziende speciali e delle società per azioni istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della L. n. 142/1990* - A questo riguardo occorre, tuttavia, chiedersi a quale momento temporale possa farsi risalire l'acquisizione della personalità giuridica al fine di stabilire la decorrenza del periodo agevolato: mentre nessun dubbio dovrebbe porsi per quel che concerne le società per azioni costituite ai sensi del citato art. 22 o per i nuovi consorzi tra comuni costituiti ai sensi dell'art. 25 della citata L. n. 142/1990, dovendosi certamente ritenere determinante il momento di iscrizione della costituita società nel registro delle imprese (21), qualche dubbio è sorto per le aziende speciali che si sono succedute alle vecchie aziende municipalizzate e che, solo in seguito all'emanazione della citata L. n. 142/1990 (cfr. art. 23, comma 1), sono state definite "enti strumentali dell'ente locale", forniti di personalità giuridica propria e di un proprio statuto; così come altre perplessità riguardano il caso della trasformazione dei preesistenti consorzi costituiti tra gli enti locali di cui all'art. 60 della citata L. n. 142/1990 in una delle forme di esercizio dei servizi pubblici.

Il problema nasce dalla indeterminatezza presente nella legge quadro n. 142/1990 in ordine alle modalità attraverso le quali le aziende speciali avrebbero acquisito la personalità giuridica che ha portato anche a considerare l'ipotesi di un'attribuzione *ope legis* di personalità; ipotesi tuttavia smentita da parte della dottrina (22) e dalla prima giurisprudenza formatasi

(21) Come di recente, peraltro, chiarito dalla circolare n. 131/E del 16 giugno 1999.

(22) Cfr. GIOVANARDI, *Il regime tributario delle aziende municipalizzate*, in "Dir. pratic. trib.", 1996, I, pag. 24.

sull'argomento (23) e dallo stesso Consiglio di Stato (24) che hanno ritenuto condizione necessaria, al fine di stabilire il momento in cui far risalire l'acquisizione di personalità, quella dell'approvazione dello statuto cui si correlerebbe la costituzione dell'azienda speciale.

Anche questa tesi non è apparsa, tuttavia, completamente sostenibile in considerazione delle perplessità legate alla possibilità di far ricorso per gli enti pubblici alle medesime prescrizioni ritenute applicabili alle imprese private (25); e ciò almeno fino all'entrata in vigore delle modificazioni normative introdotte con il D.L. n. 26/1995 convertito nella L. n. 95/1995 con le quali, infatti, proprio al fine di dirimere i dubbi esistenti in materia, è stato previsto nei confronti delle aziende speciali l'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese "per gli effetti di cui al primo comma dell'art. 2331 del codice civile" (26).

Di recente lo stesso Ministero, si è interessato della questione. Con la circ. n. 131/E del 16 giugno 1999, infatti, l'amministrazione finanziaria, uniformandosi al parere nuovamente richiesto al Consiglio di Stato (27), ha differenziato l'individuazione del momento acquisitivo della personalità giuridica in ragione dell'epoca di costituzione delle predette aziende e del regime giuridico a quell'epoca vigente.

In particolare, l'acquisto della personalità giuridica per le aziende speciali, così come per le società per azioni istituite ai sensi dei citati artt. 22

(23) Cfr., Commissione tributaria centrale 18 novembre 1994, n. 3927.

(24) Cfr. parere del 18 maggio 1993, n. 405.

(25) Fino all'attuazione del registro delle imprese, avvenuta solo con D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581, com'è noto, gli atti per i quali era prescritta l'iscrizione nel registro delle imprese venivano iscritti presso il registro delle società esistente presso le cancellerie dei Tribunali ex art. 100 delle disposizioni di attuazione del codice civile. Il comma 3 del citato art. 100 espressamente esonerava dalla predetta iscrizione gli enti pubblici, nonostante che l'art. 2201 del codice civile prevedeva siffatto obbligo nei riguardi degli enti pubblici aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività commerciale. Sulla questione, cfr.: CAPUTI, *Chiarimenti delle finanze sul corretto regime fiscale delle aziende speciali costituite ex artt. 22 e 23 della L. 8 giugno 1990, n. 142*, in "il fisco", 1999, pagg. 9363 e seguenti.

(26) Tesi sostenuta, peraltro, di recente dallo stesso Ministero nella citata circolare n. 131/E del 16 giugno 1999.

(27) Pronunciato dalla Sezione III il 16 settembre 1997 con parere n. 1101/1997.

e 23 della L. n. 142/1990 coincide con il momento di perfezionamento del procedimento di costituzione rappresentato dall'approvazione dello statuto con riferimento a quelle costituite anteriormente all'entrata in vigore del D.L. 30 luglio 1994, n. 478, i cui effetti sono stati fatti salvi dalla citata L. n. 95 del 1995. Per le aziende costituite nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del citato D.L. n. 478/1994 e la data di entrata in vigore del regolamento approvato con D.P.R. n. 581/1995 con il quale si è concretamente attuato il registro delle imprese presso le Camere di commercio (19 febbraio 1996), l'acquisto della personalità giuridica risale all'iscrizione delle stesse presso la cancelleria del Tribunale, secondo quanto disposto dai commi 1 e 3 dell'art. 100 delle disposizioni di attuazione del codice civile; solo con riferimento alle aziende costituite successivamente alla data di entrata in vigore del predetto D.P.R. n. 581/1995 la personalità giuridica si ritiene acquisita con la loro iscrizione presso l'istituto registro delle imprese.

Restano ancora dubbi in merito alla data cui far risalire la decorrenza del regime di moratoria nel caso di trasformazione di consorzi già dotati di personalità giuridica, quali quelli costituiti ai sensi del R.D. n. 383/1934, potendosi porre la questione della rilevanza, a quegli specifici fini, o della data di trasformazione (obbligatoria) di detti consorzi già dotati di personalità giuridica o della data di costituzione della (nuova) azienda speciale consortile per la quale, peraltro, il successivo momento di iscrizione nel registro delle imprese dell'azienda consorziata si porrebbe solo come un atto doveroso (28).

Le maggiori difficoltà interpretative concernono tuttavia la portata oggettiva della "moratoria fiscale" di cui si discute attesa, da un lato, l'indeterminatezza della locuzione "disposizioni tributarie" utilizzata nel citato comma 14 dell'art. 66 e, dall'altro, la mancanza di tempestivi chiarimenti ufficiali sul punto.

A) *L'ambito di applicazione della moratoria ai fini delle imposte dirette* - Limitando il discorso alle imposte dirette, va subito chiarito che "l'applicabilità delle disposizioni tributarie applicabili all'ente di appartenenza" equivale all'esclusione totale delle società miste a prevalenza di capitale pubblico, oltre che delle aziende speciali e i consorzi di cui ai citati artt. 22, 23 e 25 dall'Irpeg e, limitatamente ai periodi d'imposta precedenti il 1998,

(28) Sulla questione, cfr. circolare Cispel 2 gennaio 1995, in AA.VV. *La trasformazione delle aziende per la gestione dei servizi pubblici locali*, Maggioli, 1996, pag. 155; MATTESI-AZZOLINI, *La soggettività tributaria dei consorzi tra enti locali*, in "il fisco", 1999, pagg. 13214 e seguenti.

dall'Ilor, con conseguente esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi (Mod. 760) e dalla tenuta delle scritture contabili.

Ciò in quanto, ai sensi dell'art. 88 del Tuir approvato con D.P.R. n. 917/1986, gli organi e le Amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo anche se dotati di personalità giuridica e, per effetto delle modifiche apportate al testo originario di tale articolo - con decorrenza 1 gennaio 1991 - dall'art. 4, comma 3-bis, del D.L. n. 310/1990, i comuni, le comunità montane, le province e le regioni, non sono soggetti all'imposta.

Si consideri, inoltre, che in seguito alle ulteriori modifiche apportate all'art. 88 in questione dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, sono stati esclusi dai soggetti Irpeg, con effetto 1° gennaio 1998, *i consorzi tra enti locali*, oltre che le associazioni e gli Enti gestori di demani collettivi.

Da notare che la predetta esclusione soggettiva da Irpeg concerne i soli "consorzi di funzione", ovvero quei soli consorzi costituiti tra enti locali privi di rilevanza economica ed imprenditoriale di cui al R.D. n. 383/1934; per i cosiddetti "consorzi - azienda" (di cui al R.D. n. 2578/1925 o D.P.R. n. 902/1986), invece, applicandosi - come innanzi rilevato - *"per quanto attiene alla finanza, alla contabilità ed al regime fiscale, le norme previste per le aziende speciali"* (cfr. art. 25, comma 7-bis, L. n. 142/1990 come modificato dal D.L. 28 agosto 1995, n. 361), potrà valere il solo regime di moratoria di cui all'art. 66, comma 14, in commento limitatamente ai predetti periodi d'imposta agevolabili.

Nei confronti dei soli consorzi di funzione tra enti locali, pertanto, l'esclusione temporanea da Irpeg, eventualmente applicabile nel triennio agevolato per effetto del citato art. 66, comma 14, D.L. n. 331 citato è stata resa - inaspettatamente - definitiva a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998.

Il principio contenuto nel citato art. 88 è stato introdotto, come si legge nella stessa relazione ministeriale alla bozza di testo unico, proprio per escludere la soggettività dello Stato e degli enti territoriali minori, *"già discutibile in via di principio e rilevatasi, in concreto, di nessuna utilità"* (29); ma certamente il motivo dell'esclusione va ricercato nel carattere

(29) Il legislatore, con il citato art. 88 del Tuir, non ha risolto, pertanto, in via di principio la questione della soggettività degli organi e delle amministrazioni dello Stato, limitandosi a stabilire, ed è qui l'innovazione, un'esclusione generalizzata a tutta l'amministrazione pubblica, quale che sia la sua effettiva articolazione ai soli fini dell'imposizione diretta: cfr., POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in "Enc. Dir.", Vol. XLII, 1990, pag. 1244.

pubblicistico dell'attività istituzionale svolta da tali enti a favore della collettività in forza di un regime giuridico loro proprio, diverso, cioè, da quello cui sono sottoposti gli operatori giuridici privati (30).

Ora se questo è vero per l'ente di appartenenza, occorrerebbe verificare se alle medesime conclusioni si possa pervenire, in linea di principio, anche per gli enti gestori dei servizi pubblici locali.

La questione nasce, in sostanza, dalla indagine sulla portata dell'agevolazione di cui al citato art. 66, comma 14, del D.L. n. 331/1993 dovendosi stabilire se la stessa vada intesa in senso *soggettivo* e, conseguentemente essa vada sempre applicata limitatamente al triennio successivo all'acquisizione della personalità giuridica o della trasformazione dei predetti soggetti gestori; o se, viceversa, la stessa vada intesa in senso *oggettivo*, nel qual caso dovrebbe ritenersi applicabile, sempre limitatamente al predetto triennio, in funzione della natura del servizio prestato.

Si consideri, ad esempio il caso di una società mista a prevalente capitale pubblico costituita per la gestione e smaltimento dei rifiuti che svolga il predetto servizio oltre che nei confronti del Comune che detiene la maggioranza del pacchetto azionario, anche nei confronti di altri enti e, quindi, al di fuori del proprio territorio, secondo quanto ammesso più di recente in via giurisprudenziale (31).

In tale ultimo caso, infatti, si potrebbe prospettare l'inapplicabilità della cd. "moratoria fiscale" nei riguardi di tale società, qualora si dovesse limitare il beneficio in senso oggettivo alle ipotesi in cui il servizio pubblico locale venga reso a favore dell'ente di appartenenza e non anche nel caso

(30) Il che comporta la possibilità di escludere anche dal campo applicativo dell'Iva quelle prestazioni rese dai medesimi enti correlate ad attività svolte quale naturale estrinsecazione delle funzioni di diritto pubblico ad essi assegnate dalla legge: questo è il senso desumibile dall'art. 4, comma 1, p. 5, della VI Direttiva CEE, di diretta applicabilità nell'ordinamento interno, ai sensi del quale non sono soggetti ad imposta "Gli Stati, le regioni, le province i comuni e gli altri organi di diritto pubblico per le attività ed operazioni che esercitano *in quanto pubblica autorità*, anche quando in relazione a tali attività percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni". Per le considerazioni già fatte sul tema con riferimento alle prestazioni rese dalle unità sanitarie locali in correlazione all'esclusione dalla commercialità dell'attività sanitaria da esse svolta ex art. 88, comma 2, lettera b), del Tuir, si rinvia al mio: *L'unità sanitaria locale: un ente non commerciale con vocazione imprenditoriale*, in "Riv. dir. fin." 1991, pagg. 749 e seguenti, ed in particolare, pagg. 758 e seguenti.

(31) Così ad es. TAR Lazio, sez. III, sent. n. 1285 del 6 agosto 1990; TAR Emilia, n. 386 del 3 luglio 1998.

in cui il servizio venga prestato nei riguardi di diversi soggetti, in regime di concorrenza con altri operatori privati.

La stessa problematica potrebbe porsi, del resto, qualora l'ente gestore ponga in essere attività che non siano pubblico servizio dovendosi ammettere, come innanzi già segnalato, una piena capacità privatistica dell'ente pubblico che rende legittimo l'esercizio di qualsiasi attività economica, purché adeguatamente motivato sotto il profilo della ricorrenza di un interesse pubblico.

In dottrina non è mancato chi ha prospettato una duplice interpretazione del citato art. 66 al fine di rendere applicabile il regime agevolato per i soli redditi prodotti nell'ambito dell'espletamento del pubblico servizio, se reso a favore dell'ente territoriale di appartenenza ed un regime ordinario per i redditi prodotti nell'esercizio di normali attività commerciali, e cioè di attività che non siano pubblico servizio o che siano prestate nei confronti di enti diversi da quelli di appartenenza.

Tuttavia, a me sembra che il tenore letterale dell'attuale comma 14 dell'art. 66 e l'assenza di espresse deroghe non consentano, allo stato dell'attuale legislazione, un'interpretazione diversa da quella "soggettiva" nel senso innanzi precisato; ma che sarebbe stato tuttavia necessario un tempestivo intervento normativo che avesse definito più compiutamente l'ambito oggettivo della norma di cui si discute, per scongiurare l'effettuazione di comportamenti elusivi ed il verificarsi di distorsioni al meccanismo della concorrenza (32).

(32) C'è da segnalare al riguardo l'opinione espressa in materia dall'Autorità Garante della concorrenza e del mercato, intervenuta in più occasioni sul disegno di legge di riforma delle autonomie locali (cit. D.D.L. Napolitano: atto del Senato n. 1388) che ha segnalato il rischio di incostituzionalità delle norme sulle società miste proprio per il contrasto con l'art. 41 della Costituzione sulla libertà di iniziativa economica. Tra i numerosi problemi sollevati dall'Autorità particolarmente interessante risulta essere il rischio connesso alla determinazione illimitata dell'oggetto sociale delle società miste costituite per l'esercizio dei servizi locali: più precisamente si fa riferimento alla possibilità che la società stessa possa estendere surrettiziamente l'ambito della propria attività, eliminando il confronto concorrenziale sui nuovi servizi che essa andrà a prestare, proprio per l'insussistenza di vincoli all'oggetto sociale, diversi dai limiti espressamente elencati nel codice civile (cfr. art. 1346). Tra le proposte di modifica al D.D.L. n. 1388 citato, va segnalata con particolare auspicio quella operata dalla commissione Affari costituzionali del Senato, con la quale si introduce una norma volta a tutelare il principio di parità di condizioni tra i soggetti gestori dei servizi pubblici locali, compresa una parità "sul piano fiscale e tributario" (cfr. novellato art. 22, comma 14, del D.D.L. citato).

1) *Il requisito della prevalenza di capitale pubblico* - Con riferimento alle società per azioni miste "maggioritarie" si è posta l'ulteriore questione della verifica della spettanza del beneficio della moratoria fiscale nel caso in cui nel corso della vita dell'ente venga meno la maggioranza di capitale pubblico.

La questione scaturisce dalla lettura del citato comma 14 dell'art. 66 che, ai fini della moratoria, richiama infatti le "società istituite ai sensi dell'art. 22 ... della L. n. 142/1990" facendo sorgere il dubbio nell'interprete se il requisito della "prevalenza di capitale pubblico" nelle società miste poste in essere per lo svolgimento dei servizi locali debba sussistere solo al momento della costituzione della società, ovvero debba permanere anche nel corso dei periodi d'imposta successivi rientranti nel triennio agevolabile.

Al riguardo va osservato che, in base ad un'interpretazione strettamente letterale della norma in esame potrebbe sostenersi che una volta "istituita" la società per azioni, previa omologa dell'atto costitutivo da parte del tribunale, il beneficio della moratoria fiscale dovrebbe risultare applicabile a prescindere dai successivi mutamenti della compagine societaria e quindi della composizione, anche qualitativa, del capitale sociale, purché permanga la destinazione dei servizi resi al perseguimento di quei fini sociali originariamente assunti dalla società stessa. Ciò soprattutto alla luce dei criteri di efficienza ed efficacia del servizio cui deve essere informata la gestione dell'attività delle società costituite per la realizzazione dei servizi locali, che potrebbero far ritenere addirittura preferibile l'ingresso di nuovi soci privati.

Ma è pur vero che, secondo i criteri legali di interpretazione, il senso da attribuire alle norme giuridiche non è solo quello fatto palese dal significato proprio delle parole, ma anche quello desumibile, in base ad un criterio logico - funzionale, dalla reale intenzione perseguita del legislatore con la norma emanata.

Sulla base di un'interpretazione sistematica della norma *de qua* che tenga conto delle connessioni esistenti all'interno delle altre disposizioni emanate in materia, sembra preferibile sostenere che, nei casi in cui venga meno la maggioranza delle azioni in capo all'ente pubblico, si determini la perdita dell'agevolazione. Come si è, infatti, già considerato, non esistono sufficienti elementi per far ritenere inclusi tra i soggetti agevolabili *ex art. 66*, le società miste minoritarie, sia basandosi sul tenore letterale della citata disposizione, che considerando la portata ed il susseguirsi temporale delle altre norme agevolative appositamente emanate per le sole società miste senza prevalenza di capitale pubblico che in-

ducono fondatamente l'interprete a ritenere che, per queste ultime, esista attualmente un regime fiscale autonomo e distinto rispetto a quello delle società miste maggioritarie.

Sembra infatti contraddittorio ed insostenibile negare l'applicabilità della moratoria alle società miste costituite senza prevalenza di capitale pubblico e, contestualmente, riconoscere l'ammissibilità del beneficio ai casi in cui l'ente diventi di minoranza in un momento successivo alla sua costituzione.

Un'ultima questione concerne il concetto di "prevalente capitale pubblico": per la mancanza di chiarimenti normativi e di disposizioni ufficiali sul punto resta, infatti, ancora incerto se la prevalenza debba ricorrere in capo ad un singolo ente locale ovvero possa ritenersi esistente considerando l'insieme delle partecipazioni detenute dalla pluralità di enti pubblici locali che partecipano alla società; e se per "prevalenza" debba intendersi la maggioranza assoluta del capitale oppure anche una maggioranza relativa che sia comunque in grado di determinare in capo agli enti territoriali l'esercizio delle funzioni di pianificazione e di controllo della società.

2) *Il regime d'imponibilità dei dividendi distribuiti dalle società miste* - Altra rilevante questione in materia d'imposizione diretta è quella relativa al regime d'imponibilità dei dividendi distribuiti dalle Spa miste ai soci, siano essi soci pubblici o privati che solo di recente, con l'emanazione della già citata L. n. 549/1995, e con la riforma del meccanismo del cosiddetto "credito d'imposta" di cui all'art. 14 del Tuir avvenuta con il D.Lgs. n. 467/1997, può ritenersi definitivamente risolta.

Non è certo questa la sede per affrontare la problematica relativa alla distribuzione dei dividendi da parte di enti o società soggetti ad Irpeg ed, in particolare, quella del peculiare meccanismo del cosiddetto "credito d'imposta" accordato ai soci.

È tuttavia noto che per evitare il fenomeno della doppia imposizione sugli utili societari, il legislatore ha accordato al socio un credito, attualmente stabilito nella misura del 58,73% degli utili percepiti, per neutralizzare l'imposta Irpeg già assolta dalla società (nell'attuale misura del 37%) nel momento in cui gli utili sono stati accertati in capo alla società stessa. Per contemperare, peraltro, gli effetti distorsivi collegati all'automatismo del credito d'imposta, venne istituita, sin dal 1983, la cosiddetta maggiorazione di conguaglio al fine di raggiungere la corrispondenza tra Irpeg pagata dalla società e credito d'imposta accordato al socio (cfr. art. 105 Tuir).

Si noti infatti che, a prescindere dal fatto se la società pagasse o meno

l'Irpeg - ipotesi molto spesso ricorrente, ad esempio nel caso di agevolazioni territoriali, o per effetto della presenza di proventi non tassabili in capo alla società per disposizione di legge - il socio aveva comunque diritto al credito d'imposta sugli utili distribuiti (33), benché gli stessi non avessero scontato l'imposizione in capo alla società; per questo motivo, la società stessa avrebbe dovuto pagare una maggiorazione Irpeg a titolo di conguaglio esattamente pari al credito d'imposta riconosciuto al socio su quella parte di utili esenti, per ristabilire l'equilibrio perseguito dal legislatore con la previsione dei predetti meccanismi correttivi.

Solo con le recenti modifiche apportate all'intero meccanismo del credito d'imposta che hanno da un lato, determinato l'eliminazione della cd. "maggiorazione di conguaglio" e dall'altro, previsto l'introduzione di un più razionale sistema di calcolo e di memorizzazione delle imposte già pagate dalla società in sede di accertamento dell'utile imponibile, di cui al recente D.Lgs. n. 467/1997, si è puntualmente disposto che il credito d'imposta sugli utili distribuiti da società ed enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettere a) e b), spetta al socio nella stessa misura che trova copertura nell'ammontare delle imposte corrisposte dalla società.

Durante il periodo di moratoria - e prima della operatività delle richiamate norme modificative del sistema di tassazione degli utili societari di cui al citato D.Lgs. n. 467/1997 - si era pertanto venuta a determinare una peculiare situazione atteso che, mentre la società a capitale pubblico prevalente non pagava Irpeg durante il periodo agevolabile in base alla citata disposizione contenuta nell'art. 66, D.L. n. 331/1993, i soci (almeno quelli privati) avrebbero comunque avuto diritto al credito d'imposta: circostanza, questa che aveva condotto una parte della dottrina a ritenere addirittura obbligata la società mista a pagare la maggiorazione (34).

Per evitare tale distorsione il legislatore è intervenuto solo con l'emanazione dell'art. 3, comma 73, della L. 28 dicembre 1995, n. 549 andando

(33) Atteso che, ai sensi dell'art. 14 del Tuir, prima delle recenti modifiche apportate dal D.Lgs. n. 467/1997 "se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e denominazione da società ed enti indicati all'art. 87, comma 1, lettere a) e b), al contribuente è attribuito un credito d'imposta pari ai 9/16 dell'ammontare degli utili stessi".

(34) Tesi avanzata, in particolare, da BEGHIN, *La distribuzione di utili da parte delle società per azioni e dalle aziende speciali costituite ex art. 22, L. n. 142/1990: problematiche in tema di credito d'imposta e maggiorazione di conguaglio*, in "Riv. dir. trib.", 1995, I, pag. 908.

a stabilire che gli utili e le perdite degli esercizi cui si applicano le disposizioni dell'art. 66, comma 14, del D.L. n. 331/1993 "sono portati, rispettivamente in aumento e in diminuzione del costo fiscale della partecipazione, e in caso di distribuzione, si applicano le disposizioni di cui all'art. 44 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni".

Il problema è stato, in sostanza, risolto nel senso della "irrilevanza fiscale", anche in capo ai soci, dei risultati conseguiti dalla società nel periodo agevolato.

Da un lato, è stato infatti chiarito che gli utili prodotti dalla società contribuiscono ad incrementare il valore della partecipazione detenuta dal socio, come nuovo apporto, e cioè come capitale: il che comporterà per il socio il conseguimento di una minore plusvalenza, in caso di eventuale successiva cessione della partecipazione o di una maggiore minusvalenza, nell'ipotesi inversa di riduzione del costo della partecipazione, per effetto dell'imputazione delle perdite accertate in capo alla società. Dall'altro, si è anche stabilito che in caso di utilizzo degli utili così accertati si applicheranno le regole specifiche che riguardano, nell'ambito delle società, tutte le riserve di origine non reddituale (cfr. art. 44 citato) e cioè le riserve che non costituiscono utili per i soci per essere formate con somme assimilate al capitale sociale che, conseguentemente, non sono soggette a maggiorazione di conguaglio, in capo alla società all'atto della distribuzione stessa (35).

3) *Applicabilità di alcune imposte nel periodo di moratoria: l'Irap* - Va notato che durante il periodo di moratoria, gli enti gestori dei servizi pubblici locali non saranno del tutto esonerati dal pagamento delle imposte e dai conseguenziali obblighi di natura formale.

Nonostante l'esclusione da Irpeg e - limitatamente ai periodi agevolati compresi fino al 31 dicembre 1997, da Ilor, detti enti saranno tenuti, infatti, a corrispondere già a partire dal periodo d'imposta 1998 (36), l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) istituita dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ed a presentare, pertanto, apposita dichiarazione.

(35) Sulla complessa problematica concernente gli utili da partecipazione e l'esegesi del citato art. 44 ci si permette di rinviare al mio, *Scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio - Profili fiscali*, Padova, 1996.

(36) In particolare tali enti sono stati chiamati a corrispondere l'acconto mensile Irap già a partire dal 1° gennaio 1998 per effetto delle disposizioni contenute negli artt. 30 e 31, D.Lgs. n. 446/1997 (termine poi slittato, con riferimento al primo trimestre, alla data del 15 aprile 1998).

Questa imposta che è scaturita dall'esigenza di razionalizzare la fiscalità locale e, nel contempo, di ridurre il numero delle imposte vigenti nel nostro ordinamento ed il peso delle imposte sui redditi colpisce, infatti, anche gli organi e le Amministrazioni dello Stato e gli altri enti pubblici indicati nel citato comma 1 dell'art. 88 [cfr., in particolare, l'art. 1, comma 1, lettera e), e 10, comma 3 del citato D.Lgs. n. 446] e, pertanto, in forza del citato art. 66, comma 14, anche gli enti gestori dei servizi pubblici locali.

Non si può in questa sede affrontare la questione della legittimità costituzionale di quest'imposta (37) il cui presupposto, alquanto evanescente, è rappresentato dall'"attitudine di una organizzazione, anche non imprenditoriale, a produrre reddito" (38).

In questo contesto si può soltanto considerare che essa viene prelevata nei confronti delle società ed enti privati o pubblici commerciali sul valore della produzione netta determinato dal raffronto tra i ricavi ed alcuni costi tipici della produzione, esclusi i costi sostenuti per salari ed interessi passivi (cfr. art. 5 D.Lgs. n. 446 citato); mentre viene determinata sull'ammontare e delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ex art. 47 del Tuir) e dei compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative e per prestazioni di lavoro autonomo occasionale nei confronti degli enti privati e pubblici non commerciali e degli organi e le Amministrazioni dello Stato e degli altri enti indicati al comma 1 dell'art. 88 del Tuir (cfr. art. 10, commi 1 e 3, D.Lgs. n. 446 citato), salva l'applicazione dell'imposta con i criteri stabiliti per le società ed enti commerciali, previa opzione, limitatamente all'eventuale attività commerciale da detti soggetti esercitata.

(37) Sulla questione, si rinvia a LUPI, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in "Rass. Trib.", 1997, I, pag. 1407.

(38) Come si legge dalla relazione Gallo alla proposta di legge istitutiva dell'allora Ipar (poi divenuta Irap) dove si afferma che dal punto di vista giuridico costituzionale presupposto dell'imposta sarebbe "più puntualmente l'esercizio di attività organizzate che si esprimono in una sequenza di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti ... l'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Sotto questo profilo l'esercizio di attività organizzate può essere assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema".

4) *La ritenuta sugli interessi maturati su depositi bancari e postali e su altri redditi di capitale* - In ordine a questi proventi la questione nasce dal contrasto tra il disposto dell'art. 26, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 ai sensi del quale "nei confronti dei soggetti esenti da Irpeg e in ogni altro caso" le ritenute sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari e sui conti correnti bancari e postali sono applicate a titolo d'imposta e il disposto del citato art. 88, comma 1, del Tuir ai sensi del quale gli organi e le amministrazioni dello Stato, i comuni, le comunità montane, le province, e, a far data dal 1° gennaio 1998, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi non sono soggetti passivi ai fini delle imposte dirette.

Il Ministero, in un primo tempo orientato nel senso dell'inapplicabilità della ritenuta sugli interessi e sugli altri redditi di capitale, sui dividendi, nonché sui contributi corrisposti agli enti in questione proprio in considerazione della mancanza di soggettività passiva degli stessi ai fini dell'Irpeg [cfr., in particolare, ris. min. 8 gennaio 1993, n. 8/645 (39)], cambiò radicalmente opinione (40) ritenendo che con l'art. 26, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 il legislatore avesse voluto sancire l'assoggettabilità del prelievo alla fonte sui predetti interessi, non soltanto nel caso in cui il percettore fruisca di un regime di esenzione - totale o parziale - ma anche in ogni altro caso, con ciò intendendosi anche l'ipotesi di esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione delle imposte sui redditi (cfr. ris. min. 28 dicembre 1993, n. V-III-5-846).

Di contrario avviso la dottrina (41), avallata anche dalla prevalenza della giurisprudenza di merito (42), che ha posto preliminarmente la que-

(39) In senso conforme, cfr. ris. min. 11 novembre 1991, n. 11/773.

(40) Confortato, peraltro, dal parere espresso anche dal Ministero dell'interno: cfr. circ. 19 marzo 1993, n. 11.

(41) Cfr., in particolare, TOSI, *Assoggettamento a ritenuta degli interessi bancari corrisposti ai comuni*, in "Giur. Trib.", 1995, pagg. 384 e seguenti.

(42) Cfr., tra le altre, Commissione tributaria di I grado di Belluno, 16 febbraio 1994, n. 22; Commissione tributaria di I grado di Roma, 23 maggio 1994, n. 478; Commissione tributaria di II grado di Bolzano, 26 settembre 1995, n. 586; Commissione tributaria regionale di Bologna, 8 maggio 1997, n. 5; *Contra*: Commissione tributaria centrale 14 dicembre 1993, n. 247. Si consideri, inoltre, che l'ANCI, sulla scorta di tali decisioni favorevoli, ha sollecitato i Comuni ad instaurare il contenzioso con l'Amministrazione finanziaria per il riconoscimento del rimborso delle ritenute subite.

stione della distinzione tra i casi di esenzione rispetto a quelli di esclusione, affermando che mentre l'esenzione si risolve in un'agevolazione, l'esclusione concorre a delimitare in senso negativo il presupposto d'imposta (43).

Applicando questo ragionamento al caso in esame, ed in via di stretta interpretazione letterale, dovrebbe concludersi che il disposto del citato comma 4 dell'art. 26 non potrebbe riguardare il Comune e gli altri enti indicati nell'art. 88 posto che nei loro confronti è stata disposta un'esclusione da imposizione giustificata, come innanzi già chiarito, dalla esigenza di evitare un'inutile compensazione di partite.

Un'interpretazione estensiva del citato comma 4 dell'art. 26, che intendesse forzare l'inciso "in ogni altro caso" fino a farvi rientrare anche i soggetti esclusi da Irpeg, comporterebbe la creazione di nuovi presupposti "atipici" d'imposizione, attraverso l'attribuzione di una soggettività passiva a enti privati di tale requisito da una norma sostanziale rappresentata dal citato comma 1 dell'art. 88 del Tuir (44).

Al fine di giustificare l'applicabilità della ritenuta sui proventi in questione nei confronti degli enti pubblici di cui al citato art. 88, si è anche sostenuto che la ritenuta a titolo d'imposta rappresenta un'imposizione autonoma e sostitutiva che prescinderebbe dalla circostanza che gli enti in parola non siano soggetti alle imposte sui redditi (45); ma anche tale argomentazione non è sufficiente, atteso che l'esistenza di un'imposta sostitutiva presuppone necessariamente un'imposta da sostituire che, nel caso di specie, risulta inapplicabile per effetto del citato comma 1 dell'art. 88.

Il contrasto interpretativo innanzi richiamato richiedeva un intervento legislativo che eliminasse definitivamente il contenzioso tra l'amministrazione finanziaria e gli enti locali. Tale intervento, tanto auspicato, c'è stato, ma in senso opposto a quanto ragionevolmente ci si poteva aspettare da un

(43) Secondo LA ROSA, *Esclusioni tributarie*, in "Enc. Giur.", vol. XIII, pag. 1, nel diritto tributario si tende a riferire il termine esenzione ai soli casi in cui l'esonero del pagamento è dovuto a vere e proprie norme derogatorie, mentre con il termine esclusione si qualificano le disposizioni che hanno la funzione di delimitare, in termini negativi, la sfera applicativa dell'imposta e che, pertanto, concorrono alla definizione della struttura stessa del presupposto di fatto del tributo.

(44) Cfr. TOSI, *op. e loc. cit.*

(45) Tesi sostenuta dal Ministero del tesoro, poi condivisa dal Ministero dell'interno, cfr. citata circolare n. 11/93.

legislatore che avesse tenuto in debito conto gli argomenti sostenuti sul punto, sia in sede dottrinale che giurisprudenziale.

Con l'art. 14 della L. n. 28 del 18 febbraio 1999 è stato, infatti, disposto in via di interpretazione autentica che la disposizione di cui all'art. 26, comma 4, terzo periodo dell'art. 26, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 riguardante l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili e sui conti correnti, "deve intendersi nel senso che tale ritenuta si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'Irpeg".

Conseguentemente, l'obbligo di operare la predetta ritenuta va esteso anche alle società miste istituite ai sensi dell'art. 22 della L. n. 142/1990, oltre che alle aziende speciali e consorzi di cui ai successivi artt. 23 e 25, posto che, nei confronti di detti enti, per effetto della disposizione di cui al comma 14 dell'art. 66 del D.L. n. 331/1993 in commento, dovranno essere applicate "le disposizioni applicabili all'ente di appartenenza", compresa, pertanto, quella di cui al citato comma 4 dell'art. 26 del D.P.R. n. 600/1973.

B) La moratoria e le imposte indirette: l'Iva e le altre imposte sui trasferimenti e sugli affari - Anche con riguardo all'Iva, "l'applicabilità delle disposizioni applicabili all'ente di appartenenza" agli enti gestori dei servizi pubblici locali, di cui al citato comma 14 dell'art. 66 del D.L. n. 331/1993, richiede di stabilire preliminarmente in quali casi gli organi e le Amministrazioni dello Stato e gli altri enti pubblici locali assumono soggettività ai fini di questo tributo.

Com'è noto, nell'ambito del D.P.R. n. 633/1972, attesa la complessità del meccanismo impositivo Iva, non è dato rilevare alcuna disposizione normativa diretta ad individuare i soggetti passivi: ciò che conta, ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del tributo è infatti, l'effettuazione delle operazioni imponibili e, quindi, l'effettuazione di cessioni di beni o di prestazioni di servizi nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni, oltre che le importazioni da chiunque effettuate (cfr. art. 1, D.P.R. n. 633/1972).

Questa caratterizzazione della normativa Iva risente dei principi contenuti nella VI Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 388 (recepita nel nostro ordinamento per effetto dell'emanazione del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e del D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94) secondo cui si ritiene sottoposto a tributo qualsiasi soggetto, sia pubblico che privato, dotato o meno di personalità giuridica, che eserciti "in modo indipendente ed in qualsiasi luogo un'attività economica indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" (cfr. art. 4, p. 1, VI Direttiva citata).

Pertanto, per quel che concerne gli enti pubblici, non rinvenendosi nella disciplina Iva una norma analoga a quella contenuta nel più volte citato art. 88 del Tuir, si tratterà di stabilire la soggettività degli organi ed Amministrazioni dello Stato e degli altri enti pubblici locali limitatamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi che devono intendersi effettuati nell'esercizio di un'impresa ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 4, D.P.R. n. 633/1972 e successive modifiche ed integrazioni.

Questo è il motivo per il quale, pur in presenza di un corrispettivo, possono escludersi dal campo applicativo dell'imposta solo quelle prestazioni strettamente correlate ad attività svolte dall'ente pubblico quale naturale estrinsecazione delle funzioni di diritto pubblico ad esso assegnate dalla legge. È questo, infatti, desumibile dal disposto dell'art. 4, comma 1, p. 5, della citata VI Direttiva CEE, ai sensi del quale non sono soggetti ad imposta: *"Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organi di diritto pubblico per le attività ed operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni"*. Come affermato dalla stessa Corte di Giustizia delle Comunità Europee, chiamata a pronunciarsi sull'interpretazione del citato art. 4, comma 1, p. 5, le attività esercitate *"in quanto pubbliche autorità"* sono solo quelle svolte da enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Ciò per evitare che l'attività svolta, anche di natura autoritativa, provochi *"distorsioni di concorrenza d'una certa importanza, se esonerata dal tributo"*.

Nel caso di gestione dei servizi pubblici locali attraverso i nuovi modelli gestionali di cui alla L. n. 142/1990 si deve, pertanto, escludere l'applicazione dell'imposta nei soli casi in cui l'ente gestore eserciti una attività che assume la natura di pubblico servizio, e che pertanto sarebbe stata già esclusa in capo all'ente di appartenenza in quanto prestazione resa in qualità di pubblica autorità, nel senso di prestazione basata sul rapporto giuridico proprio tra ente locale e cittadino-utente.

Conseguentemente i predetti enti gestori, con l'acquisto della personalità giuridica, saranno tenuti ad aprire una propria partita IVA e ad assoggettare all'imposta le predette cessioni di beni e prestazioni di servizi, comprese quelle effettuate nei confronti dell'ente territoriale di appartenenza.

Va per inciso riferito che, proprio con riferimento alle aziende speciali, è sorta in passato una questione che è scaturita, peraltro, da un incomprensibile telex (n. 12/1458 del 4 marzo 1994) con il quale il Ministero precisò che tali aziende non avrebbero dovuto presentare autonomamente la dichiarazione annuale Iva in quanto, in forza del citato art. 66 del D.L. n. 331/

1993, gli adempimenti fiscali ad esse riferibili avrebbero dovuto essere eseguiti dall'ente territoriale di appartenenza fino al termine del periodo agevolato. Superando tale interpretazione, priva, peraltro, di valide argomentazioni considerando la piena ed autonoma personalità giuridica conferita alle aziende speciali, succedutesi alle ex aziende municipalizzate, dal citato art. 23 della stessa L. n. 142/1990, l'art. 25, comma 3, del disegno di legge collegato alla Legge Finanziaria del 1996, stabiliva che gli adempimenti tributari dovevano essere assunti direttamente dalle aziende speciali. La norma in questione è, tuttavia, scomparsa dal testo definitivo approvato con la L. n. 549/1995, lasciando ancora aperta la questione.

Solo di recente e, pertanto, in un'epoca ormai riferibile a periodi d'imposta in linea di massima non più agevolabili o, al limite, ancora riferibile ad una frazione del periodo d'imposta 1999 ancora agevolabile, il Ministero, con la citata circolare n. 131/E del 16 giugno 1999, ha ritenuto (finalmente) di dover chiarire, a modifica del suddetto telegramma, che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'azienda speciale, con l'acquisto della personalità giuridica, diventa un autonomo soggetto d'imposta cui vanno, pertanto, riferiti tutti i relativi obblighi tributari (fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento, dichiarazione...); conseguentemente, attese le obiettive incertezze interpretative originate proprio dall'orientamento ministeriale, con la stessa circolare, è stata prevista la non applicabilità delle sanzioni amministrative di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 nei confronti di quelle aziende speciali indotte dalle indicazioni fornite dal predetto telegramma, a non osservare gli adempimenti imposti dalla legge Iva.

Per quel che concerne le altre imposte sui trasferimenti, non sorgono particolari problemi, dovendosi comunque applicare le norme esistenti in materia per gli enti di appartenenza.

In particolare, per gli atti traslativi a titolo oneroso nei confronti dei Comuni l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (artt. 1 e 2 della tariffa, Parte prima, del D.P.R. n. 131/1986); così come in misura fissa sono dovute le imposte ipotecarie e catastali.

In materia d'Invim va invece considerato che, per effetto dell'art. 2 del D.L. 25 novembre 1996, n. 599, ai sensi del quale, a decorrere dalla data di entrata in vigore del predetto decreto, gli atti pubblici formati e gli atti giudiziari pubblicati o emanati relativi ad incrementi di valore degli immobili alienati a titolo oneroso dai Comuni sono esenti dall'imposta, si è determinata un'esenzione soggettiva che si applica, limitatamente al periodo agevolato, anche nei confronti dei soggetti gestori dei servizi pubblici locali in forza del citato art. 66, comma 14, D.L. n. 331/1993.

Anche in materia d'imposta di bollo dovrebbe applicarsi - sempre en-

tro il triennio agevolato, e non oltre il 31 dicembre 1999 - la norma di cui all'art. 16 della Tabella, allegato B, al D.P.R. n. 642/1972 che esclude dall'imposta tutti "gli atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi, nonché comunità montane, semprechè vengano tra loro scambiati" (46).

Per quel che concerne, infine, i tributi locali, le società miste maggioritarie, le aziende speciali ed i consorzi risultano esonerati, sempre per effetto della moratoria, dal pagamento dell'Ici e - fino all'entrata in vigore dell'Irap e, quindi, fino al periodo d'imposta 1997 - anche dall'Iciap [imposta comunale sulle attività produttive: cfr., in particolare art. 1, comma 10, lettera a), D.L. 2 marzo 1989, n. 66].

Con riguardo all'Ici, va solo chiarito che le società pubbliche locali che posseggono immobili la cui superficie insiste interamente o prevalentemente sul territorio del Comune partecipante, non sono tenute al pagamento dell'imposta in virtù della norma stabilita dall'art. 4, comma 1 del D.Lgs. n. 504/1992, che esclude dal tributo gli immobili di cui il Comune è proprietario, ovvero titolare dei diritti reali di godimento, aventi tale superficie, indipendentemente dalla loro destinazione; così come sono esenti anche gli immobili, indipendentemente dalla superficie occupata, se destinati esclusivamente a fini istituzionali dell'ente possessore, in virtù dell'altra norma contenuta alla lettera a) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992 citato, ai sensi della quale non scontano l'imposta gli immobili, posseduti dallo Stato, regioni, province e comuni, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 4, dalle comunità montane, dai consorzi ed altri enti pubblici locali destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

PAOLA COPPOLA
Università del Sannio

(46) Al riguardo, va menzionata un'isolata pronuncia con la quale il Ministero, dopo aver ribadito la piena autonomia delle aziende speciali rispetto all'ente Comune proprio per effetto del riconoscimento di personalità giuridica di cui al citato art. 23 della L. n. 142/1990 ritiene non applicabile a tali aziende la norma esentativa del bollo di cui all'art. 16 citato, "dimenticando" la vigenza della moratoria stabilita dal citato comma 14 dell'art. 66 del D.L. 331/1993, (cfr., ris. Min. n. V/10/568 del 13 luglio 1994).