



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

I VINCOLI DI FINANZA PUBBLICA GRAVANTI SULLE SOCIETA' PARTECIPATE DAGLI ENTI LOCALI

di Fabrizio D'Alessandro

ABSTRACT

The increasing use of the corporate instrument by the public administration for the pursuit of its institutional purposes caused the rising of a number of interpretative issues concerning the legal framework of participated corporations.

It stands to reason, in fact, that their qualification as public or private corporations has necessarily an effect on the respect of restrictions and systems of spending control imposed by public finances' principles.

In this paper, after analyzing principles and local authorities' skills in tax matters as well as the tax regime applicable to the relations between the institutions themselves and the participated subject, we focus in particular on the subjection of participated corporations to the restrictions of the stability and growth pact.

SOMMARIO: 1. Le società partecipate quale strumento operativo della p.a. – 2.1. I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria – 2.2. Il regime fiscale per le società partecipate - 3. Il Patto di stabilità e crescita e la sua incidenza nell'ordinamento italiano - 4. L'estensione dei vincoli del Patto alle società partecipate dagli enti locali - 5. Considerazioni finali.

1. Le società partecipate quale strumento operativo della p.a.

Il fenomeno legato alla costituzione di società di capitali partecipate, in tutto o in parte, da amministrazioni pubbliche per il perseguimento dei propri fini istituzionali ha assunto, nel corso degli ultimi anni, dimensioni sempre più significative¹; ciò grazie, soprattutto, agli interventi legislativi² che hanno attribuito maggiori compiti e funzioni amministrative agli enti locali in tema di erogazione di servizi in favore dei cittadini.

Tale circostanza ha determinato la necessità, per le autonomie locali, di creare e rafforzare il sistema dei servizi pubblici in un'ottica di efficienza ed economicità tale da ridurre e contenere i costi gravanti sulle comunità di riferimento.

¹ A partire dagli inizi degli anni novanta, invero, si è assistito a un crescente impiego di società di capitali per l'esercizio di attività economiche dapprima affidate ad aziende autonome dello Stato o a enti pubblici economici, sino al punto che sono state censite più di cinquemila organismi partecipati, in modo diretto o indiretto, dallo Stato e dalle amministrazioni locali. Il dato è offerto dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti nella deliberazione n. 14 del 22 giugno 2010.

² Su tutti vedasi le cd. riforme Bassanini (legge 15 marzo 1997, n. 59; legge 15 maggio 1997, n. 127; legge 16 giugno 1998, n. 191).

Un simile obiettivo è stato perseguito dagli enti sia mediante una gestione diretta del servizio, dotandosi così di proprie strutture e personale, sia, in ossequio a quanto previsto dall'art. 113 del TUEL, in forma indiretta, mediante l'affidamento del servizio in concessione a un soggetto terzo a seguito di gara ovvero mediante la costituzione di società di capitali a totale partecipazione pubblica (cd. società *in house*) o a capitale misto pubblico-privato³.

L'utilizzo di tale ultimo modello di gestione dei servizi è divenuto una costante dei governi locali sul presupposto che lo schema privatistico permette un più agevole perseguimento degli obiettivi di economicità ed efficienza nello svolgimento di funzioni e di servizi pubblici grazie al connaturale scopo di lucro della società commerciale e alla maggiore flessibilità gestionale⁴.

In quest'ottica, particolari dimensioni ha assunto il modello di matrice comunitaria dell'*in house providing*⁵, in cui l'amministrazione non ricorre al mercato per l'acquisto di beni e servizi ma lo affida ad un'impresa costituente una propria *longa manus*; si assiste, dunque, a un fenomeno di «autoproduzione» da parte dell'ente pubblico, il quale soddisfa le proprie necessità facendo ricorso alla propria compagine organizzativa senza doversi rivolgere all'esterno⁶.

Ciò, tuttavia, impone che il rapporto tra impresa ed ente affidante presenti determinati connotati, idonei a dimostrare che la pubblica amministrazione eserciti sull'impresa un «controllo analogo» a quello esercitato sui propri servizi, venendosi, in tal modo, a realizzare una particolare situazione di «dipendenza finanziaria, organizzativa e gestionale del soggetto gestore rispetto all'amministrazione aggiudicatrice e, quindi, la possibilità di un effettivo controllo dell'amministrazione sul gestore del servizio equiparabile a quello esercitabile sui

³ L'effettivo ingresso delle società di diritto commerciale nel mondo degli enti pubblici è stato sancito per la prima volta a livello generale dall'art. 22 della legge 8 giugno 1990 n. 142, a mente del quale i servizi pubblici locali possono essere gestiti da Comuni e Province – oltretutto in economia, in concessione a terzi, a mezzo di azienda speciale - «a mezzo società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, qualora renda opportuna, in relazione alla natura del servizio da erogare, partecipazione di altri soggetti pubblici o privati».

⁴ Per un'approfondita disamina dell'argomento si rimanda a F.G. COCA, *Il punto sulle c.d. società pubbliche*, in *Dir. econ.*, 2005, 239.

⁵ Tale istituto è stato per la prima volta elaborato con la nota sentenza Teckal (Corte Giust., 18 novembre 1999, causa C-107/98, Teckal c. Comune di Viano, in *www.curia.europa.eu*) dove si è escluso – così derogandosi alla regola della concorrenza - che l'obbligo della gara per l'affidamento del servizio «trovi applicazione in assenza di (un rapporto di) alterità – terzietà tra l'amministrazione aggiudicatrice e la società erogatrice». Questa assenza è stata rinvenuta nei casi in cui l'amministrazione esercita sul gestore un «controllo analogo» a quello (esercitato) sui propri servizi e la società svolge «la parte più importante della propria attività con l'ente o con gli enti che la controllano» all'insegna di un rapporto di strumentalità e nei termini di una vera e propria delegazione interorganica.

⁶ In tali termini Consiglio di Stato, 3 aprile 2007, n. 1514, ne *Il Giornale di dir. Amm.*, 2007, 39.

La disciplina, le caratteristiche e le problematiche interpretative sottese all'istituto in questione vengono diffusamente trattate da: R. CHIEPPA – R. GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011, 229 ss.; S. MONZANI, *Controllo analogo e governance societaria nell'affidamento diretto dei servizi pubblici locali*, Milano, 2009, 1 ss.; G. PIPERATA, *La Corte costituzionale, il legislatore regionale ed il modello a "mosaico" delle società in house*, in *Le Regioni*, 2009, 651 ss.; D. CASALINI, *L'organismo di diritto pubblico e l'organizzazione in house*, Napoli, 2003, 247 ss.; C. BASEGGIO – M. CALCAGNILE, *Società in house providing. Rassegna ragionata di giurisprudenza*, in *www.gustamm.it*.

propri organi»⁷.

Nel percorso di affermazione di tale forma di esercizio dell'impresa, la giurisprudenza comunitaria ha individuato nella delimitazione dell'oggetto sociale dell'impresa affidataria a specifici settori di attività, nell'affidamento dei poteri gestionali ai soci (in luogo degli organi amministrativi della società), nella prevalenza dell'attività svolta a favore dei propri soci (è stata, tuttavia, ammessa la possibilità della gestione *in house* anche per l'erogazione di servizi pubblici a favore degli utenti), gli indici in presenza dei quali è possibile affermare la sussistenza di un «controllo analogo»⁸.

Il notevole implementarsi dell'attività imprenditoriale della pubblica amministrazione ha determinato il sorgere di una serie di problematiche interpretative relativamente all'esatto inquadramento giuridico degli organismi partecipati, risultando evidente che una loro qualificazione in termini pubblicistici o privatistici si riverbera inevitabilmente anche sul rispetto dei vincoli e dei regimi di controllo della spesa imposti dai principi di finanza pubblica.

Sul punto la giurisprudenza, dopo un'iniziale tendenza a qualificare in termini privatistici i soggetti in questione⁹, avvertendo le possibili distorsioni derivanti da una siffatta interpretazione, ha avviato un «complesso percorso di pubblicizzazione»¹⁰ della disciplina giuridica applicabile alle società commerciali partecipate da regioni ed enti locali.

Tra il 2009 e il 2010, infatti, la stessa Corte di legittimità ha battuto la strada del disvelamento della natura pubblicistica degli enti a forma societaria attraverso l'elaborazione di una serie di indici sintomatici quali la «specialità del regime pubblicistico» e/o «lo svolgimento di un servizio pubblico».

⁷ Così T.A.R. Toscana, 28 luglio 2004, n. 2833, in www.giustizia-amministrativa.it.

⁸ In tal senso Corte Giust., 11 maggio 2006, c. 340/04, Carbotermo spa e Consorzio Alisei c. Comune di Busto Arsizio, in www.curia.europa.eu; Corte giust., 13 ottobre 2005, c. 458/03, Parking GmbH c. Gemeinde Brixen e Stadtwerke Brixen Ag, in www.curia.europa.eu.

Si tratta di requisiti che la giurisprudenza nazionale e comunitaria ha interpretato in modo estremamente restrittivo, finendo con l'escludere la possibilità dell'affidamento diretto in presenza di una partecipazione, seppur minima, da parte di privati.

⁹ Secondo un primo orientamento della Corte di Cassazione (SS.UU. 6 maggio 1995, n. 4991, in www.dejure.it), l'interesse che fa capo al socio pubblico si configurerebbe come avente un rilievo esclusivamente extra sociale, con la conseguenza che le società in questione assumerebbero natura privatistica.

In successive pronunce la Suprema Corte ha ribadito che «*la società per azioni non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perché il Comune ne possiede in tutto o in parte le azioni: il rapporto tra società ed ente locale è di assoluta autonomia non essendo consentito al comune di incidere unilateralmente sullo svolgimento del rapporto medesimo e sull'attività della società per azioni mediante poteri autoritativi, ma solo avvalendosi degli strumenti previsti dal diritto societario da esercitarsi a mezzo dei membri di nomina comunale presenti negli organi della società*» (Cass. SS.UU. 15 aprile 2005, n. 7799, in www.dejure.it; Cass. SS.UU. 31 luglio 2006, n. 17287, in www.dejure.it).

¹⁰ L'espressione è di A. De Michele, *I processi di pubblicizzazione delle società partecipate dalle Regioni e dagli enti locali, in Istituzioni del federalismo*, 2/2011.

In particolare, è stato sostenuto che la natura pubblica o privata di un soggetto partecipato non dipenda tanto dalla veste formale (società o altro modulo organizzativo) bensì dallo scopo perseguito e delle risorse utilizzate nello svolgimento delle attività con la conseguenza che, in presenza di elementi comprovanti una natura pubblica sostanziale, una società, formalmente privata, debba considerarsi soggetta allo statuto pubblicistico¹¹.

Ponendo attenzione anche alla disciplina di carattere speciale dettata dal legislatore per talune società, la giurisprudenza costituzionale è addivenuta a un'ulteriore sub-distinzione, nell'ambito della generale categoria della «società in mano pubblica», tra «attività amministrativa in forma privata» e «attività di impresa degli enti pubblici»¹². Attraverso tale differenziazione si è inteso sottolineare la prevalenza, nel primo caso, degli interessi pubblici e la valenza “strumentale”, rispetto agli stessi, delle società costituite dagli enti pubblici.

Peculiare caratteristica questa che, pur non incidendo sulla natura della società la quale rimane di diritto privato, incide, invece, sul regime giuridico rendendo necessari innesti di segmenti di disciplina di carattere speciale propri degli enti pubblici e deroganti lo statuto civilistico (in proposito la dottrina ha parlato di vere e proprie società di diritto speciale, in ragione delle consistenti «innervature» di profili di rilevanza pubblica in soggetti formalmente privati¹³). Nel caso, invece, della «attività di impresa della p.a.» si fa riferimento

¹¹ E' il caso della RAI, concessionaria del servizio pubblico televisivo, sottoposta a penetranti poteri di vigilanza da parte di un'apposita commissione parlamentare, destinataria di un canone di abbonamento avente natura di imposta e tenuta all'osservanza delle procedure di evidenza pubblica nell'affidamento degli appalti, secondo lo schema di matrice comunitaria dell'organismo di diritto pubblico (così Cass. SS.UU., 22 dicembre 2009, n. 27092, in *www.dejure.it*). In altri casi si è accentuato il requisito della partecipazione totalitaria (come nel caso Contral spa, di cui alla sentenza delle SS.UU. 24 novembre 2009, n. 24672, in *www.dejure.it*, dove la presenza di un unico socio pubblico ha indotto a concludere per la natura pubblica della società).

Nella medesima direzione si è mossa anche la Corte costituzionale la quale, con riferimento alla possibilità di assimilare una società a capitale totalmente pubblico ad un ente pubblico in relazione al regime giuridico applicabile, ha ritenuto non in contrasto con la Costituzione una norma di legge regionale che imponeva l'esperimento di concorsi pubblici per l'assunzione del personale (Corte cost. 1 febbraio 2006, n. 29, in *www.giurcost.org*).

L'orientamento è stato seguito anche dalla giurisprudenza contabile (*ex plurimis*, Corte dei conti, sezione giurisdizionale per il Veneto n. 238/2012, in *www.corteconti.it*; sezione giurisdizionale per il Lazio n. 493/2012, in *www.corteconti.it*; sezioni centrali di appello n. 642/2011, in *www.corteconti.it*).

Per un'analisi approfondita sulla questione si rimanda a G. SALA, *La società pubblica locale tra diritto privato e diritto amministrativo*, 9 e ss., in *La società pubblica tra diritto privato e diritto amministrativo*, a cura di V. DOMENICHELLI, Padova, 2008; F. GUERRERA, *La società di capitali come formula organizzativa dei servizi pubblici dopo la riforma del diritto societario*, in *Le società*, 2005, 423; M.P. CHITI, *Impresa pubblica e organismo di diritto privato: nuove forme di soggettività giuridica o nozioni funzionali*, in *servizi pubblici e appalti*, suppl. al n. 4/2204; G. NAPOLITANO, *Le società pubbliche tra vecchie e nuove tipologie*, in *Riv. Soc.*, 2006, 999 ss.

¹² Corte cost., sentt. 1 agosto 2008, n. 326, in *www.giurcost.org* e 8 maggio 2009, n. 148, in *www.giurcost.org*.

¹³ F. CAPALBO, *Le società partecipate dagli enti pubblici: un problema di teoria generale*, in *www.lexitalia.it*, n. 3/2013. L'autore evidenzia come il legislatore abbia «introdotta una serie di disposizioni di carattere speciale, in deroga al regime proprio delle società di diritto civile, che confermano una presa d'atto della incidenza in modo “diretto” sulle finanze pubbliche dell'operare di tali società in mano pubblica». Si pensi «all'obbligo imposto a Comuni e Province dall'art 6, comma 4, del D.L. 95/2012, di allegare al proprio rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate».

alle ipotesi in cui l'amministrazione si avvale di soggetti di diritto privato da considerare quali soggetti di mercato posti sullo stesso piano delle imprese concorrenti nell'ambito dei quali l'interesse pubblico viene declassato a irrilevante motivo della partecipazione sociale.

Da un punto di vista sistematico, la configurabilità di innesti di matrice pubblicistica in soggetti di diritto privato non rappresenta, certo, una novità nel nostro ordinamento. Basti pensare alla previsione dell'estensione, in capo a società di diritto privato inquadrabili quali «organismi di diritto pubblico»¹⁴, degli obblighi di evidenza pubblica nella materia dei contratti di cui al d.lgs. 163/2006.

E' evidente, tuttavia, che i problemi interpretativi in questione vengano meno laddove il legislatore stesso riconduca soggetti formalmente di diritto privato nel novero delle pubbliche amministrazioni. Considerazione, quest'ultima, di rilievo alla luce dei recenti interventi normativi tesi proprio a inglobare talune società partecipate nel mondo delle pubbliche amministrazioni¹⁵.

L'incredibile varietà del fenomeno, ma anche i risultati disastrosi per la finanza pubblica, hanno, inoltre, spinto il legislatore a porre dei vincoli per la costituzione di tale tipo di società. Significativi, al riguardo, sono l'art. 3, comma 27 ss., della legge 24 dicembre 2007, n. 244; l'art. 14, comma 32, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 (conv. in legge 30 luglio 2010, n. 122), nonché l'art. 4 del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95 (conv. in legge 7 agosto 2012, n. 135).

Con la prima delle norme richiamate è stato introdotto un pesante condizionamento alla libera autonomia negoziale delle pubbliche amministrazioni, limitando la costituzione di

¹⁴ Secondo un orientamento giurisprudenziale più che consolidato è da considerarsi organismo di diritto pubblico comunitario qualsiasi organismo, anche in forma societaria: *a)* istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale; *b)* dotato di personalità giuridica; *c)* la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico. In tal senso Corte Giust., sez. I, 10 novembre 1998, c. 360/96, BFI Holding BV, in www.curia.europa.eu; Corte Giust., sez. VI, 15 maggio 2003, c. 214/00, Commissione c. Spagna, in www.curia.europa.eu.

¹⁵ A tal proposito, occorre considerare che l'art. 2, comma 2, del decreto legge 7 maggio 2012 n. 52 (conv. in legge 6 luglio 2012, n. 24), rubricato «razionalizzazione della spesa per l'acquisto di beni e servizi», include tra le pubbliche amministrazioni anche le società a totale partecipazione pubblica.

Rileva, altresì, l'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'art. 5, comma 7, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, a mente del quale: «*Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228 e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo [...]».*

soggetti partecipati ai soli casi in cui questi ultimi producano beni e servizi strettamente necessari al perseguimento delle relative finalità istituzionali¹⁶.

È stato osservato come le finalità sottese a questo specifico intervento normativo fossero rinvenibili nella volontà del legislatore di porre un freno al proliferare di organismi societari operanti in settori estranei a quelli istituzionali dell'ente di riferimento nonché di garantire una maggiore tutela della concorrenza e del mercato, senza trascurare l'esigenza di contenere i costi di funzionamento di tali organismi gravanti sulla finanza pubblica¹⁷.

Con il successivo art. 14, comma 32, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, invece, è stata imposta ai Comuni con popolazione inferiore ai 30.000 abitanti la dismissione e lo scioglimento degli organismi partecipati¹⁸.

Da ultimo, l'art. 4 del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95 ha previsto una singolare procedura di scioglimento per le società controllate, direttamente o indirettamente, dalle pubbliche amministrazioni che hanno conseguito nell'anno 2011 un fatturato da prestazione di servizi a favore delle amministrazioni stesse superiore al 90 per cento dell'intero fatturato. La norma, invero, ne dispone lo scioglimento entro il 31 dicembre 2013 o, in alternativa, l'alienazione delle partecipazioni detenute, mediante procedura a evidenza pubblica. Col

¹⁶ Come rilevato anche dalla adunanza plenaria del Consiglio di Stato 7 giugno 2011, n. 10, tale disposizione non ha fatto altro che positivizzare un orientamento già consolidatosi in sede pretoria ed in linea con l'inquadramento della autonomia negoziale della pubblica amministrazione non come libera, bensì come «funzionalizzata».

¹⁷ Le disposizioni contenute nell'art. 3, comma 27, mirano dunque a rafforzare la distinzione tra attività amministrativa in forma privatistica e attività di impresa di enti pubblici nonché a evitare che quest'ultima venga svolta beneficiando di privilegi dei quali un soggetto può godere in quanto pubblica amministrazione (capitale pubblico, asimmetrie informative).

E' stato, inoltre, osservato come le norme in questione, ponendosi in un rapporto di stretta continuità con le disposizioni di cui all'art. 13 del decreto legge 4 luglio 2006, n.223 (conv. in legge 4 agosto 2006, n. 248), secondo cui le società strumentali della amministrazioni pubbliche devono rivolgere la propria attività esclusivamente nei confronti dell'ente stesso e non possono svolgere prestazioni a favore di altri soggetti (sia pubblici che privati), hanno lo scopo di evitare l'introduzione nel mercato di meccanismi discorsivi della concorrenza. Sul punto S. CAPACCI, *Alcune considerazioni sull'obbligo di ricognizione delle società partecipate dagli enti locali, ai sensi dell'art. 3, commi 27-31 della legge 244/2007 e s.m.i.*, in *La Finanza Locale* n. 6/2010.

L'art. 3, commi 27-29, della legge 244/2007 ha passato il vaglio della Corte costituzionale, la quale ha sottolineato come le norme censurate *“in considerazione del loro contenuto sono appunto dirette ad evitare che soggetti dotati di privilegi svolgano attività economica al di fuori dei casi nei quali ciò è imprescindibile per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, ovvero per la produzione di servizi di interesse generale (casi compiutamente identificati dal citato art. 3, comma 27), al fine di eliminare eventuali distorsioni della concorrenza, quindi sono preordinate a scongiurare una commistione che il legislatore statale ha reputato pregiudizievole della concorrenza”*; e ancora, esse *“mirano, da un canto, a rafforzare la distinzione tra attività amministrativa in forma privatistica (posta in essere da società che operano per una pubblica amministrazione) ed attività di impresa di enti pubblici, dall'altro, ad evitare che quest'ultima possa essere svolta beneficiando dei privilegi dei quali un soggetto può godere in quanto pubblica amministrazione”* (Corte cost., 8 maggio 2009, n. 148, in www.giucost.org).

¹⁸ Tale norma, tuttavia prevede un'eccezione all'obbligo di dismissione in relazione alle società «particolarmente virtuose» e cioè quelle che: *a)* presentano al 30 settembre 2013 un bilancio in utile negli ultimi tre esercizi, riduzioni di capitale conseguenti alle perdite di bilancio; *b)* non hanno subito, nei precedenti esercizi, perdite di bilancio in conseguenza delle quali il comune sia stato gravato dall'obbligo di procedere al ripiano delle perdite medesime.

ricorso all'alienazione, la società otterrebbe la contestuale assegnazione del servizio per cinque anni, a decorrere dal 1 gennaio 2014¹⁹.

L'evoluzione normativa citata mostra, dunque, un progressivo *sfavor* per la costituzione e il mantenimento di società da parte di enti pubblici.

2.1. I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria

Come è noto, negli ultimi anni, l'assetto dei rapporti tra i diversi livelli di governo del nostro Paese è stato interessato da un processo di ridefinizione di vasta portata.

Tra gli interventi legislativi che hanno maggiormente inciso in tal senso vi è, senza dubbio, la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 la quale, riformulando il titolo V della parte seconda della Costituzione, ha delineato un nuovo sistema delle autonomie che vede elevati a rango costituzionale i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza²⁰.

Invero, la citata riforma ha previsto il rafforzamento del ruolo delle regioni e degli enti locali quali livelli territoriali di governo più vicini ai cittadini mediante l'attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative, ad esclusione di quelli incompatibili con le dimensioni dell'ente²¹.

Tale nuova distribuzione di competenze e funzioni tra centro e periferia ha, dunque, necessariamente determinato un decentramento in materia finanziaria e tributaria, funzionale a garantire (almeno nelle intenzioni del legislatore) un'effettiva autonomia degli enti territoriali e locali²².

¹⁹ Alcuni hanno sostenuto l'irragionevolezza di tale previsione, avendo il legislatore adottato un criterio che, per il caso delle società *in house*, determina una ulteriore limitazione ai già stringenti limiti fissati dalla normativa e dalla giurisprudenza comunitaria. Su questo aspetto G. URBANO, *Le società a partecipazione pubblica tra tutela della concorrenza, moralizzazione e amministrativizzazione*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 65. Altri hanno ritenuto contraddittorio il fatto che se, da un lato, la norma in esame prevede lo scioglimento di dette società, dall'altro parrebbe non essere esclusa la possibilità di una loro ricostruzione ai sensi dell'art. 13 della legge n. 248/2006, con la conseguenza che in tale ipotesi le nuove società non potranno incorrere nella sanzione dello scioglimento non essendo esistenti nell'anno 2011. Sul punto M. PANI – C. SANNA, *I limiti all'in house providing nella legislazione nazionale e regionale*, in www.lexitalia.it, n. 3/2013.

²⁰ I richiamati principi erano già stati introdotti nel nostro ordinamento dalle cd. riforme Bassanini (legge 15 marzo 1997, n. 59; legge 15 maggio 1997, n. 127; legge 16 giugno 1998, n. 191), le quali avevano previsto il trasferimento di talune funzioni amministrative dallo Stato alle amministrazioni regionali e locali.

Per una approfondita disamina sul fenomeno e sugli aspetti rilevanti del federalismo fiscale vedasi M. CLARICH, *Federalismo fiscale e federalismo amministrativo*, in *Gior. Dir. Amm.*, 2012, 105; R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 2011; F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010; G. MURARO, *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1657 ss; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009; C. TUCCIARELLI, *La legge n. 42/2009: oltre l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 61 ss.

²¹ L'art. 118 Cost., infatti, prevede che tali compiti e funzioni spettino ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città Metropolitane, Regioni e Stato, in ossequio ai principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.

²² In proposito, è stato autorevolmente affermato come il federalismo politico non possa prescindere da quello fiscale. cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 127.

E' stato, infatti, previsto (art. 119, secondo e terzo comma) che ogni livello di governo è dotato di fonti di finanziamento che si articolano in: tributi ed entrate proprie, stabilite e applicate secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario²³; compartecipazioni al gettito di tributi erariali, riferibili al loro territorio; risorse, senza vincoli di destinazione, provenienti da un fondo perequativo istituito con legge dello Stato per i territori con minore capacità fiscale. Il quarto comma del menzionato articolo costituzionale dispone, inoltre, che tali fonti debbano garantire agli enti territoriali il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche loro attribuite²⁴.

In questo nuovo scenario, dunque, che vede ribaltato il tradizionale principio del «trasferimento di funzioni» dallo Stato agli enti periferici, basato su una finanza di tipo derivato, si è assistito al riconoscimento per i vari livelli di governo di una autonomia finanziaria sia sotto il profilo della capacità decisionale di erogazione di spesa e di acquisizione delle entrate sia sotto il profilo dell'autonoma applicazione di tributi ed entrate propri²⁵.

Nonostante il novellato art. 114 della Carta costituzionale abbia sancito una formale equiparazione tra i vari livelli di governo, è stato autorevolmente rilevato come il differente strumento normativo a disposizione di Comuni e Province - precludendo a questi enti una potestà impositiva diretta - comporti un grado di autonomia tributaria differente rispetto a quello delle Regioni²⁶.

²³ Difficoltà interpretative sono sorte con riferimento alla nozione di «tributo proprio» riferita ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni. Sul punto la giurisprudenza costituzionale ha avuto modo di affermare che, nel sistema delineato dal nuovo Titolo V, un tributo è «proprio» solo se è frutto dell'esercizio di una potestà legislativa autonoma, e non se sussistono altre circostanze, quali l'attribuzione all'ente del gettito, della potestà di accertamento e di riscossione o del potere di intervenire sull'aliquota (Corte cost. sentt. 26 settembre 2003, n. 296, in *www.giurcost.org*; 26 settembre 2003, n. 297, in *www.giurcost.org*; 15 ottobre 2003, n. 311, in *www.giurcost.org*; 20 luglio 2004, n. 241, in *www.giurcost.org*).

²⁴ Ad avviso della dottrina, C. FONTANA, *Il coordinamento europeo dei bilanci nazionali*, in *Diritto della finanza pubblica europea* (a cura di) L. DI RENZO – R. PERRONE CAPANO, 2008, 321, ciò ha determinato da un lato, l'istituzionalizzazione del principio di cui alla legge n. 59/1997, in base al quale il conferimento delle funzioni agli enti territoriali deve essere accompagnato dal trasferimento delle risorse necessarie ad esercitarlo; dall'altro, il riconoscimento dell'esigenza di porre regole certe sulla distribuzione e sul reperimento delle risorse.

²⁵ Occorre precisare, tuttavia, che già la legge 8 giugno 1990, n. 142, aveva riconosciuto maggiori poteri agli enti locali in materia di risorse proprie e trasferite, nonché una potestà impositiva in capo a Comuni e Province. Successivamente, il d.lgs. n. 446/1997 ha determinato una più profonda modificazione della finanza locale, attuando un significativo decentramento del prelievo dallo Stato alle Regioni e agli Enti locali, dotando questi livelli di governo sub-centrali di un'autonomia finanziaria necessaria per svolgere una responsabile politica fiscale e di bilancio attraverso, in particolare, il riconoscimento della potestà regolamentare ai Comuni e alle Province e la possibilità di introdurre in alternativa ai tributi propri, canoni e tariffe. Il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico degli Enti Locali) ha, poi, introdotto il principio di sussidiarietà (art. 3, comma 5) quale criterio di ripartizione delle funzioni di Comuni e Province.

²⁶ In tal senso A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 21; F. AMATUCCI, *op. cit.*, 25. Altri hanno osservato come il nostro resta un sistema unitario, in cui lo Stato conserva competenze esclusive in materie cruciali, tra cui il coordinamento della finanza pubblica e del

Ciò lo si deve al diverso rapporto esistente tra la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 della Costituzione (la quale impone la necessità di disciplinare a livello legislativo, quanto meno, gli aspetti fondamentali del prelievo) e gli strumenti di normazione a disposizione degli enti locali territoriali.

Per tale ragione è stato sostenuto che il termine «stabilire», contenuto nel nuovo art. 119, assume valenza diversa a seconda che sia riferito alle regioni o agli enti locali. Invero, le prime, essendo dotate di potestà legislativa, sono in grado di disciplinare compiutamente, in via primaria, i tributi propri. Al contrario, gli enti locali, non godendo di potestà legislativa, devono operare nel rispetto della riserva di legge di cui all'art. 23 della Carta fondamentale; essi, dunque, possono disciplinare con regolamento i tributi propri ma in via secondaria, con norme attuative o integrative delle norme primarie, contenute in leggi statali o regionali²⁷.

Sul punto, invero, la dottrina maggioritaria ritiene che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione sia relativa, nel senso che copre solo una determinata area della disciplina dei tributi e, precisamente, l'indicazione del presupposto, dei soggetti attivi e passivi, dei criteri direttivi di determinazione della base imponibile e dell'aliquota. A fonti subordinate (alla legge) possono, invece, essere rimesse la parte tecnico-estimativa della determinazione della base imponibile e la disciplina dell'accertamento e della riscossione²⁸. La legge statale o regionale, dunque, dovrebbe costituire la cornice entro cui gli enti locali intervengono sugli aspetti procedurali concernenti l'attuazione della norma tributaria²⁹.

sistema tributario nel suo complesso; in tali termini F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Finanza locale*, 9/2005, 14.

²⁷ F. TESAURO, *op. cit.*, 22, osserva come, nel permettere all'ente locale di «stabilire» e «applicare» tributi propri, il regolamento si rivelerà sempre attuativo di una potestà normativa tributaria altrui sia essa dello Stato o della Regione in ragione della riserva a questi attribuita di legiferare in materia di «individuazione» e «definizione» della fattispecie tributaria.

²⁸ Tesi, questa, sostenuta da V. FICARI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in *Quaderni della Riv. di diritto tributario*, 3//2009, p.97; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1117 e ss.

Secondo tale impostazione, sarebbe riconosciuta agli enti locali una potestà normativa non difforme da quella delineata dall'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997, secondo cui province e comuni: «*possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti*».

²⁹ In tal senso L. ANTONINI, *Sub art. 23*, in AA. VV., *La Costituzione Italiana. Principi fondamentali. Diritti e doveri dei cittadini. Commento agli artt. 1-54*, a cura di R. BIFULCO – A. CELOTTO – G. OLIVETTI, Torino, 2007, 498; G. MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. loc.*, 2006, 47 ss.; L. DEL FEDERICO, *I poteri normativi degli enti locali in tema di sanzioni e condoni tributari: ambiti di legittimità*, in *Fin. loc.*, 2005, 33. In senso contrario, F. TESAURO, *Le basi costituzionali*, *op. cit.*, 23, il quale sottolinea l'assenza nel Titolo V della Costituzione di una «riserva di legge regolamentare» dei tributi locali. Osserva l'autore: «*le leggi che disciplinano i tributi locali potranno, quindi, avere anche discipline di dettaglio, facendo con ciò prevalere le esigenze di omogeneità dei tributi locali rispetto a quelle esigenze dell'autonomia*».

In particolare, è stato osservato che il di più di autonomia garantito dalla nuova disciplina si risolve non certo nella potestà legislativa, piena e primaria, dell'ente locale di imporre il tributo proprio, bensì nel potere di «stabilirne» e, quindi, individuarne in via regolamentare, gli stessi elementi strutturali (o parte di essi) nell'ambito delle materie e nella sfera dei soggetti indicati «genericamente» dalla legge statale o regionale. In tale prospettiva

Per tale motivo, al fine di rispettare il principio di autonomia, la legge non dovrebbe spingersi, troppo in dettaglio, alla determinazione analitica del tributo locale. In altri termini, secondo l'interpretazione proposta, il carattere relativo della riserva di legge regionale e l'esplicito riconoscimento costituzionale in favore dell'ente locale dell'autonomia tributaria dovrebbero precludere agli enti dotati di potestà legislativa primaria di stabilire in modo dettagliato gli elementi del prelievo locale sottraendoli del tutto al potere normativo dell'ente locale. E' stato rilevato come a conclusioni diverse si potrebbe pervenire solo a condizione di ritenere che l'art. 119 della Costituzione abbia riconosciuto una potestà normativa non legislativa ma regolamentare di natura primaria³⁰.

L'autonomia garantita dall'art. 119 agli enti locali sembrerebbe dunque – nonostante la formale equiparazione all'autonomia tributaria delle Regioni – di qualità diversa, in quanto si svolge, *ex art. 23* della Costituzione, nei limiti fissati da atti normativi primari e si esercita, appunto, solo con lo strumento normativo secondario del regolamento³¹.

E' da rilevare, tuttavia, che operano al di fuori della riserva di legge in questione i canoni, le tariffe e i corrispettivi dovuti dagli utenti dei servizi pubblici locali. La legge delega n. 42/2009, invero, all'art. 12, comma 1, lett. i), ha stabilito che gli enti locali possono, nel rispetto delle normative di settore, disporre di piena autonomia nella determinazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini³².

Alla citata legge delega hanno fatto seguito dei decreti attuativi³³, i quali hanno introdotto importanti novità in tema di fiscalità municipale.

In particolare, l'art. 2 del decreto legislativo 23/2011³⁴ punta sulla devoluzione ai Comuni della «fiscalità immobiliare».

la legge si presenta, perciò, pur sempre come la base legislativa su cui l'ente locale fonda il suo potere d'imposizione e che, in quanto espressione della riserva di legge «relativa» di cui all'art. 23, delimita l'ambito entro il quale può esplicarsi la potestà normativa tributaria degli enti locali insistenti nel territorio della Regione. In proposito è stato evidenziato che per garantire una effettiva maggiore autonomia tributaria agli enti territoriali e locali, nel rispetto dei principi contenuti nell'art. 119 Cost., comma 1 e 2, «sarebbe stato preferibile una identificazione più precisa delle competenze di questi ultimi nell'ambito degli spazi definiti dal potere di coordinamento spettante in primis al legislatore statale, piuttosto che operare distinzioni sulla base della tipologia di legge istitutiva di ipotetici e indefiniti tributi propri regionali diversi da quelli derivati». Così F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in *Il nuovo sistema degli enti locali*, Torino, 2011, 22.

³⁰ In tal senso V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. Trib.*, 3/2007, 887.

³¹ A conclusioni parzialmente dissimili da quelle appena esposte è giunta una parte minoritaria della dottrina la quale ha sostenuto che l'esclusione di una siffatta autonomia per gli enti locali determinerebbe una ingiustificata differenziazione tra questi ultimi e le regioni, contrastando con la *ratio* della novella costituzionale. In tali termini A. PIRAINO, *Il nuovo modello costituzionale della finanza locale*, Catanzaro, 2004.

³² In dottrina si è evidenziato come tale aspetto ha segnato una tendenza alla defiscalizzazione della finanza locale, orientata verso l'introduzione di nuove entrate non tributarie (come le tariffe) immediatamente collegabili al beneficio, che impongono una maggiore responsabilizzazione attraverso una stretta relazione tra il prelievo fiscale e il beneficio. F. AMATUCCI, *op. cit.*, 39.

³³ Il d.lgs. n. 23/2011, il d.l. n. 201/2011 e il d.l. n. 16/2012 (conv. in l. n. 44/2012).

Salvo novità legislative, a partire del 1° gennaio 2014 i tributi comunali saranno quindi sostanzialmente conglobati in cinque distinti prelievi tributari: l'IMU³⁵ e l'Imposta di scopo³⁶ il cui presupposto di tassazione è rappresentato dal possesso di beni immobili e terreni; la TARES che avrà come presupposto di tassazione la produzione di rifiuti solidi urbani e di alcuni servizi³⁷; l'IMU secondaria, il cui presupposto è costituito dall'occupazione di aree e spazi pubblici³⁸; l'imposta di soggiorno e quella di sbarco³⁹.

In dottrina è stato, tuttavia, evidenziato come solo con riferimento all'imposta di soggiorno e a quella di scopo si possa parlare di tributi pienamente «propri», dal momento che solo relativamente a detti prelievi, la cui introduzione viene rimessa alla discrezionalità dei Comuni, è possibile riconoscere l'espressione di autonomia impositiva in capo agli enti locali a partire dall'*an* della loro introduzione fino alla facoltà di introdurre eventuali sostituzioni, esenzioni o riduzioni. Nelle altre ipotesi, invece, si assiste sostanzialmente a una

³⁴ Il decreto presenta due caratteristiche principali. La prima, di natura costitutiva, è legata alla crescita dell'autonomia tributaria comunale in relazione alla base imponibile immobiliare, come previsto dall'art.11 c.1 b) della legge 42/2009; la seconda è, invece, legata ai complicati meccanismi secondo i quali la crescita dell'autonomia tributaria deve essere controbilanciata dalla riduzione dei trasferimenti erariali in base alle disposizioni dell'art. 11 c.1, e) della stessa legge, che prevede la soppressione dei trasferimenti statali finalizzati al finanziamento delle funzioni, fondamentali e non, degli enti locali. In tali termini C. BARGERÒ – S. PIPERNO, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, Focus sul federalismo fiscale n. 5/2011, IRES Piemonte.

³⁵ La disciplina del tributo, per quanto riguarda presupposto e base imponibile, fa riferimento alla normativa statale ICI, attribuendo al potere regolamentare dei Comuni la modifica, in aumento o in diminuzione, dell'aliquota di base e di quella ridotta per l'abitazione principale (e le relative pertinenze) e per i fabbricati rurali ad uso strumentale. Ciò comporta il riconoscimento di una parziale autonomia tributaria dei Comuni nel prelievo di tale imposta.

³⁶ L'art. 12, comma 1, lett. d), del d.lgs. 23/2011 prevede, tra i principi guida riguardanti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, la «disciplina di uno o più tributi propri comunali che...attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbanas».

L'art. 6 del decreto attuativo modifica ed integra, in senso sostanzialmente migliorativo, l'originaria disciplina dell'imposta di scopo dettata dall'art. 1, commi 145 e ss. della legge. n. 296/2006. Mantenuto il carattere facoltativo dell'introduzione del prelievo, viene ampliato l'elenco delle opere pubbliche finanziabili, prevedendo l'importante novità della possibile copertura totale della spesa e viene raddoppiata (estendendola a dieci anni) la durata massima di applicazione del tributo.

³⁷ Con riferimento a tale tributo, l'autonomia tributaria degli enti locali trova spazio prevalentemente in tema di agevolazioni. Invero, ai Comuni viene attribuita la facoltà di prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del trenta per cento, in casi prestabiliti dal legislatore nazionale.

³⁸ Tale imposta si basa sull'occupazione di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari. L'imposta è determinata sulla base della tipologia e l'entità dell'occupazione, nonché della zona del territorio comunale e della classe demografica.

³⁹ I tributi in questione possono essere istituiti, rispettivamente, dai Comuni capoluogo di provincia, dai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, ovvero dai Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori. L'imposta di soggiorno è a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive e deve essere applicata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo sino a cinque euro per notte di soggiorno. Quella di sbarco, invece, è corrisposta da ogni persona fisica che, per giungere presso un Comune isolano, utilizzi mezzi di vettori pubblici e privati. Entrambe sono da considerarsi imposte di scopo in quanto il relativo gettito è destinato al finanziamento di interventi a favore del turismo nonché interventi di manutenzione, fruizione o recupero dei beni culturali e ambientali locali, e dei relativi servizi pubblici locali.

devoluzione di quote di gettito di tributi erariali non manovrabili dai singoli enti⁴⁰.

2.2 Il regime fiscale per le società partecipate

Il crescente sviluppo di società partecipate dagli enti pubblici, oltre a porre interrogativi in ordine all'esatto inquadramento giuridico dei soggetti in questione, ha determinato la necessità di affrontare il tema relativo al trattamento fiscale dei rapporti finanziari reciprocamente intercorrenti tra l'organismo partecipato e l'ente. In particolare, le problematiche fiscali di maggior rilievo attengono all'applicazione dell'Iva nei servizi pubblici locali⁴¹.

Invero, come rilevato, l'ente può provvedere alla gestione diretta del servizio pubblico ovvero alla gestione indiretta dello stesso mediante la costituzione di una società di capitali a partecipazione pubblica totale o mista. In tale seconda ipotesi il rapporto tra il gestore e l'ente locale è regolato – ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 113, 113-bis e 114 TUEL - dal «contratto di servizio», un documento disciplinante i poteri di indirizzo, di controllo e di intervento dell'ente nonché i rapporti fiscali tra le parti.

Si è soliti distinguere due diverse modalità di copertura economica del servizio: quella in cui l'erogazione del servizio viene finanziata totalmente dall'utente (mediante il prezzo pagato) e quella in cui l'ente provvede a integrare in modo totale o parziale il corrispettivo dovuto dall'utilizzatore⁴². Anche nei casi di affidamento a terzi, tuttavia, si assiste spesso all'erogazione, da parte del soggetto conferito, di canoni di concessione all'ente.

Orbene, ognuna delle diverse tipologie di affidamento è sottoposta a un regime fiscale differenziato.

Come già evidenziato, le somme corrisposte dall'ente pubblico in favore della società partecipata possono avere natura integrativa del corrispettivo ovvero natura contributiva.

Nella prima ipotesi, la dottrina prevalente ritiene applicabile l'art. 13, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972⁴³, con la conseguenza che le somme erogate dall'ente a titolo di integrazione del corrispettivo dovuto dall'utente concorrono alla formazione della base imponibile Iva e ad

⁴⁰ Sul punto A. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e diritto*, n 6/2011.

⁴¹ Per un'approfondita indagine sulle caratteristiche, il campo di applicazione, gli aspetti e le problematiche connesse con il particolare modello impositivo dell'Iva si rimanda a R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto - disciplina legislativa ed effetti*, Napoli, 1977.

⁴² N. VITIELLO, *Il regime dell'IVA nei servizi pubblici locali*, in *www.diritto.it*.

⁴³ La norma stabilisce che: «La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».

esse è applicabile l'aliquota della prestazione principale⁴⁴.

Le somme che l'ente corrisponde al soggetto affidatario possono assumere, altresì:

a) natura contributiva di controprestazione del servizio reso dal soggetto affidatario.

In tale ipotesi si potranno avere diversi profili Iva che dipenderanno, appunto, da ciò che è stato pattuito nel «contratto di servizio»: se questo prevede uno specifico impegno dell'ente locale a erogare delle somme al soggetto partecipato a fronte di un obbligo di fare da parte di quest'ultimo, si crea quel rapporto sinallagmatico tra entrata e prestazione (in particolare, quando l'erogazione è parametrata alla prestazione resa dalla società all'utente finale della prestazione) che prefigura un'attrazione delle entrate, derivanti dai contributi erogati dal Comune, al campo di applicazione Iva.

D'altra parte l'Agenzia delle Entrate⁴⁵, in alcune circolari, ha chiarito che «*per l'applicazione del tributo, occorre...che sussista un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive intercorrente fra l'ente erogatore e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi*»; dunque, ove manchi lo stretto nesso contrattuale tra la prestazione e il contributo, questo ultimo ricadrà nelle prestazioni escluse ai sensi dell'art 2 comma terzo lett. a) del D.P.R. 633/72, in quanto assimilabile alle mere movimentazioni di denaro, quale fornitura del capitale per il finanziamento del servizio da rendere.

b) natura contributiva quale copertura dei costi sociali per l'erogazione del servizio.

E' questo il caso che si verifica allorché l'ente corrisponde all'affidatario l'importo necessario alla copertura del disavanzo tra costi del servizio e corrispettivo versato dall'utente per quel servizio, allo scopo di «pareggiare» i costi del servizio stesso.

Tali contributi, da non confondersi con la copertura delle perdite di esercizio delle società partecipate, sono dunque corrisposti a copertura dei minori ricavi conseguiti dall'organo partecipato, ad esempio nei casi in cui l'ente preveda l'applicazione di tariffe speciali.

⁴⁴ Tesi sostenuta da S. BIGOLARO – V. CASTELLANI, *La società in house negli enti locali e nella sanità*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012; A.CERVellini, G. DI MEGLIO, M.FULIGNI, S. GIAROLO, S. RANDAZZO, *il credito iva nelle aziende speciali/ società partecipate*, commissione di studio UNGDCEC, 2010.

⁴⁵ Da ultimo, la n. 61/E del 11 marzo 2009. Con specifico riferimento alle società *in house* l'Agenzia, rilevando la natura sinallagmatica del rapporto giuridico intercorrente con l'ente pubblico, caratterizzato da una prestazione (il servizio effettuato) e da una controprestazione (il corrispettivo ricevuto dall'organismo partecipato) nonché la circostanza che la società è comunque un soggetto giuridicamente distinto dall'ente controllante, ha affermato che ricorrono «*nella fattispecie in esame sia il presupposto soggettivo sia quello oggettivo per l'applicazione del tributo e che per tale motivo la società deve assoggettare ad Iva i proventi ad essa corrisposti dall'ente quale corrispettivo*» per l'attività di servizio svolta. In tal senso la risoluzione 37/E dell'8 marzo 2007.

Tale ultima posizione dell'Agenzia è conforme al consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria secondo cui sussiste la necessità di applicare l'Iva alle ipotesi in cui un'operazione corrispondente ad una funzione pubblica sia svolta non direttamente dall'ente pubblico territoriale ma indirettamente da un terzo, che operi in posizione di autonomia (cfr. Corte Giust., 26 marzo 1987, c. 235/1985; 25 luglio 1991, c. 202/1990; 12 settembre 2000, c. 276/97, in www.curia.europa.eu).

In tali ipotesi alcuni sostengono come occorra rifarsi alle disposizioni del «contratto di servizio» e analizzare nel caso concreto se la copertura dei costi in questione è intesa come integrazione del corrispettivo o se trattasi di impegno genericamente assunto dall'ente, a nulla rilevando, ai fini della qualificazione come corrispettivo, l'inclusione di tali somme nel bilancio previsionale dell'ente⁴⁶; secondo altri, invece, i predetti tipi di contributi sono rilevanti ai fini Iva e dovranno essere fatturati dalla società affidataria all'ente con l'applicazione dell'aliquota ordinariamente prevista per il servizio erogato⁴⁷.

c) *natura contributiva per la copertura dei disavanzi di gestione.*

Si tratta delle erogazioni effettuate dall'ente a copertura delle perdite di esercizio delle società partecipate. Per tali erogazioni non vi è alcuna correlazione con il servizio svolto dall'organo partecipato; ne deriva la loro esclusione dal campo di applicazione dell'Iva⁴⁸.

Quanto alle erogazioni effettuate dalla società concessionaria all'ente, è stato sostenuto come, in generale, la corresponsione di un canone da parte del soggetto affidatario di un servizio è riconducibile, ai fini Iva, alle ipotesi di applicazione dell'art. 3 del d.p.r. n. 633/1972, a mente del quale: «*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da (...) obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*».

E' da rilevare, tuttavia, che la legislazione circoscrive la soggettività passiva Iva degli enti pubblici, limitandola alle ipotesi di esercizio di attività commerciale o agricola dell'ente.

Ci si è dunque chiesti in quali casi il canone per la concessione di un servizio imponga all'ente locale di applicare l'Iva sul corrispettivo conseguito.

Al riguardo il Ministero dell'economia e delle finanze, interpellato sul trattamento Iva del canone di concessione del servizio pubblico di somministrazione del gas, ha chiarito che: «*la concessione in rassegna debba essere collocata tra gli atti economici tipici posti in essere dai Comuni piuttosto che tra gli atti aventi connotazione istituzionale autoritativa [...]. Il conferimento di tali poteri e diritti si concretizza nella concessione in gestione di un servizio di erogazione del gas, che per sua natura è un'attività economica e non di natura istituzionale, attratta nel campo di applicazione dell'IVA in virtù dell'art. 3, primo comma del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche, trattandosi di un rapporto*

⁴⁶ Tesi questa sostenuta da G. DI MEGLIO, M.FULIGNI, S. GIAROLO, S. RANDAZZO, *Il credito iva nelle aziende speciali/ società partecipate*, commissione di studio UNGDCEC, 2010. Ad avviso degli autori in molte occasioni, infatti, i contributi erogati dall'Ente non hanno assolutamente la funzione di corrispettivo per l'attività svolta dal soggetto percipiente, ma assolvono la funzione di fornire le fonti di finanziamento per poter svolgere il servizio; questo è tanto più vero, poi, nei servizi di pubblica utilità, quali lo spettacolo o la cultura.

⁴⁷ La tesi è di E. BRUNINO, *Il regime fiscale delle società in house*, in *La società in house negli enti locali e nella sanità*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012 (a cura di) S. BUGOLARO – A.CASTELLANI, 156.

⁴⁸ A simili conclusioni è giunta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 37/E dell'8 marzo 2007. Ad avviso dell'Agenzia in tali ipotesi l'Iva non deve essere applicata, stante l'assenza di una diretta riferibilità delle erogazioni a prestazioni determinate, tenuto conto altresì del fatto che, di norma, un trasferimento del genere viene eventualmente deliberato a consuntivo ed a fronte dei risultati dell'intera gestione.

sinallagmatico, instaurato tra il comune e le aziende concessionarie del servizio, che ha per oggetto un'obbligazione di fare»⁴⁹.

Secondo le precisazioni fornite dal Ministero, il discrimine fondamentale per l'applicazione dell'Iva al canone di concessione sarebbe, dunque, rinvenibile della «posizione» dell'ente quale soggetto svolgente attività commerciale piuttosto che pubblica autorità. In altri termini, il canone deve essere considerato non soggetto a Iva nelle ipotesi in cui l'attività espletata rientri tra quelle istituzionali dell'ente, non potendo essere svolta da privati. Viceversa, laddove essa rientri in un settore per il quale operi il libero mercato, l'amministrazione dovrà assoggettarla a Iva al fine di evitare distorsioni della concorrenza⁵⁰.

Occorre, tuttavia, sottolineare come alcune attività, elencate nell'Allegato I alla direttiva del Consiglio dell'Unione n. 2006/112/CE – recepite nell'art. 4 del d.P.R. n. 633/1972 – vengono considerate in ogni caso attività commerciali e dunque imponibili Iva, anche nelle ipotesi che esse vengano svolte da enti pubblici. Tra queste, occorre menzionare: *l'erogazione di acqua e servizi di fornitura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; trasporto di persone; servizi portuali e aeroportuali*⁵¹.

3. Il Patto di stabilità e crescita e la sua incidenza nell'ordinamento italiano

Il processo di integrazione politico-economica tra i Paesi dell'Unione europea ha imposto ai singoli Stati membri l'osservanza di alcuni obiettivi di finanza pubblica, fissati con il Trattato di Maastricht nel 1992⁵² e successivamente specificati con il Patto di stabilità e crescita⁵³.

Quest'ultimo può definirsi come un accordo tra i Paesi dell'Unione, finalizzato a garantire il mantenimento dei parametri di adesione all'Unione monetaria europea, mediante il

⁴⁹ Risoluzione n. 361285 del 31 dicembre 1986.

⁵⁰ Per una disamina approfondita sul punto si veda S. BIGOLARO – A. CASTELLANI, *op. cit.* 157.

⁵¹ Da ultimo va segnalato che la Corte di Giustizia ha recentemente fornito indicazioni sulla detraibilità dell'Iva assolta a monte sui servizi amministrativi e gestionali successivamente riaddebitati alle partecipate, ribadendo il principio di neutralità dell'imposizione fiscale nel sistema Iva e l'ammissibilità della detrazione secondo il criterio del pro-rata qualora gli acquisti di servizi a monte siano utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione (Corte giust., 6 settembre 2012, c. 496/11, Portugal telecom sgps c. Fazenda Publica).

⁵² Il Trattato sull'Unione Europea (noto come Trattato di Maastricht) venne firmato il 7 febbraio 1992 dai 12 Paesi membri dell'allora Comunità Europea ed è entrato in vigore il 1 novembre 1993. Esso, oltre ad apportare rilevanti modifiche all'assetto istituzionale della Comunità, ha introdotto importanti novità in tema di politica economica e monetaria, prevedendo l'assoggettamento degli Stati membri a norme di bilancio comuni.

⁵³ Il Patto di stabilità e crescita costituisce una applicazione del Trattato di Maastricht che ha modificato gli artt. 99 e 104 del Trattato istitutivo della Comunità: lo scopo è quello di assicurare che le finanze dei Paesi aderenti all'Euro siano sane. Per una disamina approfondita sulla struttura e sulle finalità del Patto si veda G. DELLA CANAREA, *Il patto di stabilità e le finanze pubbliche nazionali*, in *Riv. Dir. fin.*, 2001, 04, 559.

rafforzamento delle politiche di vigilanza sui *deficit* e i debiti pubblici⁵⁴ e la *Procedura per Deficit Eccessivo* (PDE)⁵⁵.

E' in tale contesto che va ricondotto l'impegno di tutti gli Stati membri a non produrre disavanzi eccessivi e a realizzare una situazione di bilancio che, nel medio termine, possa comportare un saldo positivo o, comunque, vicino al pareggio.

Il Patto di stabilità e crescita ha fissato, dunque, i confini in termini di programmazione, risultati e azioni di risanamento all'interno dei quali i Paesi possono muoversi autonomamente⁵⁶.

Sebbene i vincoli e gli obiettivi stabiliti dal predetto accordo ricadano, formalmente, sui governi centrali degli Stati membri, è evidente che il raggiungimento degli risultati in esso fissati non possa prescindere dal coinvolgimento dei vari livelli di governo periferici che concorrono alla formazione dei saldi di bilancio⁵⁷. E' stato, infatti, rilevato che i vincoli europei investono la finanza pubblica nel suo complesso e, perciò, tutti gli enti di governo sub-statali (a prescindere dalla posizione di autonomia loro riconosciuta) e non solo lo Stato, che tuttavia risponde del rispetto di essi in sede europea⁵⁸.

⁵⁴ In particolare, il Patto prevede per gli Stati aderenti all'Euro il rispetto dei cc.dd. *parametri di Maastricht*, ovvero: il mantenimento del rapporto *deficit*/PIL sotto la soglia del 3% del PIL e un debito pubblico inferiore al 60% del PIL.

⁵⁵ La procedura per deficit eccessivo è disciplinata dall'art. 104 del Trattato della Comunità europea e dal regolamento 1467/97, che ne stabilisce i termini per le varie fasi che la costituiscono.

Il procedimento origina da una relazione redatta dalla Commissione europea sulla quale il Comitato Economico Finanziario esprime un proprio parere. Se all'esito della formulazione del predetto parere, la Commissione ritiene sussistere un *deficit* eccessivo, provvede a trasmettere al Consiglio una raccomandazione, sollecitando l'adozione di misure volte alla riduzione dello stesso.

Il Consiglio, sentite anche le eventuali osservazioni trasmesse dallo Stato membro, decide sull'esistenza del debito eccessivo, formulando, qualora lo ritenga opportuno, le raccomandazioni finalizzate a far rientrare il disavanzo nei limiti consentiti entro un periodo determinato.

In caso di inadempienza da parte dello Stato, la Commissione propone, ed il Consiglio dei Ministri europei in sede di Ecofin approva, un «avvertimento preventivo» (*early warning*), al quale segue una raccomandazione vera e propria in caso di superamento del tetto.

Qualora, a seguito della raccomandazione, lo Stato interessato non apporti idonee misure correttive alla propria politica di bilancio, esso viene sottoposto ad una sanzione che assume la forma di un deposito infruttifero, da convertire in ammenda dopo due anni di persistenza del deficit eccessivo. Viceversa, nel caso in cui lo Stato adotti tempestivamente misure correttive, la procedura viene sospesa fino a quando il *deficit* non viene riportato sotto il limite del 3%.

⁵⁶ E' stato, tuttavia, rilevato che nella prassi applicativa il Patto abbia costituito, sin dalla sua adozione, un vincolo molto stringente per gli Stati nazionali, per i quali ha comportato rilevanti implicazioni in riferimento alla stabilizzazione del ciclo economico e la sostenibilità delle finanze pubbliche. Al riguardo si veda A. BARBERO, *La territorializzazione del patto di stabilità interno*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 03, 35.

⁵⁷ In proposito è stato ritenuto *singolare* che il Patto di stabilità e crescita, definendo i limiti ai parametri imposti dal Trattato di Maastricht, *si riferisca al governo in generale, includendo solo implicitamente i livelli di governo a esso subordinati*, dal momento che questa impostazione comporta che il governo centrale sia l'unico soggetto chiamato a rispondere dei vincoli comunitari. Cfr. C. FONTANA, *op. cit.*, 314.

⁵⁸ V. CERULLI IRELLI, *I vincoli europei e le esigenze di coordinamento della finanza pubblica*, in *Lav. nelle P.A.*, 2006, 05, 807. L'autore, in particolare osserva che: «nel nuovo ordinamento è ormai indiscutibile che un principio di rango costituzionale, circa la sana gestione finanziaria e l'equilibrio dei bilanci pubblici, vincola tutte le organizzazioni pubbliche a

Per tale ragione, ai fini del raggiungimento degli obiettivi assunti a livello comunitario, i singoli Paesi membri hanno adottato dei modelli di regolazione dei rapporti tra governo nazionale e autonomie locali, mediante l'adozione di sistemi di controllo delle dinamiche della finanza pubblica decentrata. Nel nostro Paese tale meccanismo ha preso il nome di Patto di stabilità interno, intendendosi con esso l'insieme delle disposizioni, contenute nelle leggi cc.dd. finanziarie, con cui lo Stato definisce gli obiettivi che gli enti decentrati devono perseguire per l'assolvimento degli obblighi assunti in sede comunitaria⁵⁹.

Il Patto interno è stato introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento con l'art. 28 della legge n. 448/1998 (legge finanziaria per il 1999), il quale ha vincolato il governo locale a ridurre, progressivamente, il finanziamento in disavanzo⁶⁰ delle proprie spese nonché il rapporto tra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo, e prevedendo, altresì, un sistema di incentivi e sanzioni in relazione al conseguimento o meno degli obiettivi imposti⁶¹.

cominciare dallo Stato; e questo principio, in virtù del suo valore formale, si impone ad ogni legge (statale e regionale) condizionandone la validità. E impone agli ordinamenti nazionali, di apprestare gli strumenti necessari affinché il principio sia applicato nel concreto operare delle pubbliche Amministrazioni».

E' stato altresì evidenziato come per il rispetto degli *standards* comunitari di finanza pubblica assumono rilevanza i dati aggregati di tutte le Pubbliche Amministrazioni, non solo quelle centrali e periferiche dello Stato, ma anche quelle regionali e locali, fermo restando che in sede comunitaria risponde delle eventuali violazioni esclusivamente lo Stato. In tal senso M. BARBERO, *La territorializzazione del patto di stabilità interno*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 03, 356.

⁵⁹ Questa complessa normativa ha più volte superato il vaglio di legittimità costituzionale. Ad avviso del Giudice delle leggi, invero, il principio del coordinamento della finanza pubblica conferirebbe alla potestà legislativa statale un'estesa capacità, non solo di dettare discipline vincolanti le gestioni finanziarie regionali e locali, ma anche di attribuire ad organi statali puntuali poteri di intervento nella materia. L'attività di coordinamento rappresenta sia uno strumento di transizione verso la riforma della finanza pubblica, sia un penetrante mezzo di intervento statale sull'autonomia finanziaria di spesa degli enti locali, non censurabile dagli stessi in quanto rappresentativo di un obbligo verso gli impegni assunti in sede comunitaria. Ciò nonostante la Corte ha comunque auspicato un adeguamento della disciplina del Patto in modo da calibrarne meglio i contenuti rispetto agli obiettivi di risanamento, eliminando nel contempo gli aspetti più marcatamente dirigistici e non concertativi (Corte cost., sentt. 1 ottobre 2003, n. 303, in *www.giurcost.org*; 26 gennaio 2004, n. 36, in *www.giurcost.org*; 4 ottobre 2005, n. 376, in *www.giurcost.org*).

⁶⁰ La predetta disposizione normativa specifica che «il disavanzo viene calcolato come la differenza tra le entrate finali effettivamente riscosse e le uscite di parte corrente, al netto degli interessi, effettivamente pagate. Tra le entrate non sono considerati i trasferimenti, sia di parte corrente che in conto capitale, dallo Stato, dall'Unione europea e dagli enti che partecipano al patto di stabilità interno, nonché quelle derivanti dai proventi della dismissione di beni immobiliari e finanziari. Tra le spese non devono essere considerate quelle sostenute sulla base di trasferimenti con vincolo di destinazione dallo Stato, dall'Unione europea e dagli enti che partecipano al patto di stabilità interno».

Secondo alcuni la scelta di concentrarsi sul valore del disavanzo finanziario, invece che sull'indebitamento netto, è motivata dalla necessità di voler liberare gli investimenti delle Regioni e degli enti locali da ogni vincolo e di evitare che lo stesso obiettivo della riduzione del rapporto debito/PIL possa essere visto come un vincolo restrittivo agli investimenti locali. Sul punto A.GABRIELLI, *Finalità e significato del Patto di stabilità interno con particolare riferimento agli enti locali*, ne *L'Amministrazione italiana*, n. 12/2003, 1676.

⁶¹ Per realizzare le suddette finalità, il secondo comma del citato articolo disponeva, quindi, le modalità attraverso cui ottenere la prevista riduzione, relativamente a) al perseguimento di obiettivi di efficienza, aumento della produttività e riduzione dei costi nella gestione dei servizi pubblici e delle attività di propria competenza da parte degli enti locali; b) al contenimento del tasso di crescita della spesa corrente rispetto ai valori degli anni precedenti; c) al potenziamento delle

A ogni successivo esercizio finanziario la normativa sul Patto di stabilità è divenuta sempre più stringente e, in linea generale, gli obiettivi di miglioramento da raggiungere si sono sostanziati nel conseguimento di un saldo finanziario, sia in termini di competenza che di cassa, pari a quello del triennio precedente migliorato della misura annualmente determinata dalle leggi finanziarie⁶². Anche la componente sanzionatoria si è man mano rafforzata, specialmente nei confronti degli enti locali, mediante la previsione di diverse tipologie di sanzioni in caso di inosservanza delle prescrizioni contenute nel Patto: dalla riduzione dei trasferimenti erariali, alla limitazione di alcune tipologie di spesa (per il personale, per le attività di consulenza ecc), al divieto di procedere a nuove assunzioni ovvero alla contrattazione di nuovi debiti, fino al commissariamento e alla previsione di aumenti automatici di alcune tipologie di tributi⁶³.

Le recenti innovazioni legislative intervenute in materia hanno rafforzato il ruolo delle Regioni, ammettendo la possibilità per queste di intervenire: *a)* autorizzando gli enti locali a peggiorare il loro saldo programmatico attraverso un aumento dei pagamenti in conto capitale, a fronte del contestuale miglioramento di pari importo dell'obiettivo programmatico della Regione stessa in termini di cassa o di competenza (cd. patto regionale verticale); *b)* rimodulando gli obiettivi posti dal legislatore nazionale per gli enti locali del proprio territorio in relazione alle diverse situazioni finanziarie esistenti, fermo restando l'obiettivo complessivamente determinato per gli stessi enti locali (cd. patto regionale orizzontale)⁶⁴.

attività di accertamento dei tributi propri ai fini di aumentare la base imponibile; d) all'aumento del ricorso al finanziamento a mezzo prezzi e tariffe dei servizi pubblici a domanda individuale; e) alla dismissione di immobili di proprietà non funzionali allo svolgimento dell'attività istituzionale.

⁶² In particolare, ogni anno sono stati modificati: a) la definizione dell'obiettivo programmatico: un saldo e/o un tetto alla crescita della spesa; b) gli aggregati di bilancio (cassa e competenza) su cui è definito l'obiettivo e le voci da considerare nella definizione del saldo o della spesa (inizialmente l'obiettivo programmatico era determinato solo come saldo finanziario di cassa; a partire dal 2003, muovendo dalla considerazione che il bilancio di previsione che ogni ente locale approva a inizio anno è deliberato come bilancio di competenza, l'obiettivo di miglioramento del saldo finanziario fissato dal Patto è stato riferito sia alla gestione di cassa sia a quella di competenza; c) gli enti coinvolti; d) il meccanismo premiante e sanzionatorio.

⁶³ La disciplina delle sanzioni per il mancato rispetto del Patto di stabilità interno è stata ulteriormente arricchita dall'art. 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183, modificato, da ultimo, dalla legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 439). In caso di mancato rispetto del Patto, l'ente locale, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza: a) è assoggettato a una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo perequativo in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato; b) non può impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio; c) non può ricorrere all'indebitamento per gli investimenti; d) non può procedere ad assunzioni di personale.

⁶⁴ Legge 24 dicembre 2012 n. 228, commi 122-126. Vi è da segnalare, inoltre, che il decreto legge n. 138/2011 ha esteso, a decorrere dal 2013, la platea dei soggetti obbligati al rispetto del Patto ai Comuni con popolazione superiore a 1000 abitanti (Fino al 2012 il vincolo riguardava soltanto i Comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti).

La struttura del Patto non è stata esente da critiche e rilievi da parte della dottrina, la quale ha auspicato una riforma in diversi punti: in primo luogo, sono state evidenziate l'instabilità e la volatilità delle regole, dei meccanismi e degli ambiti di applicazione del Patto, che si pongono come un forte ostacolo a una ordinata e rigorosa programmazione finanziaria; in secondo luogo, è stato rilevato che le regole del Patto non tengono conto delle innovazioni determinate con la riforma del titolo V della Costituzione, le quali hanno accentuato i poteri amministrativi e tributari degli enti locali; infine, è stato sottolineato come il vincolo posto internamente non garantisce il rispetto degli impegni comunitari, dal momento che non agisce sul *deficit* ma sulle voci che lo compongono⁶⁵.

4. L'estensione dei vincoli del Patto alle società partecipate dagli enti locali.

I vincoli imposti dal Patto di stabilità agli enti decentrati hanno inevitabilmente provocato ripercussioni anche nei confronti delle società loro partecipate.

Invero, già prima degli interventi legislativi registratisi al riguardo, la giurisprudenza contabile aveva evidenziato che la forte correlazione intercorrente tra amministrazioni locali e organismi partecipati giustificasse un concorso di questi ultimi al rispetto degli obblighi di finanza pubblica. La sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Lombardia, infatti, aveva osservato come la natura di ente pubblico della società a partecipazione pubblica, costituita da un ente territoriale per lo svolgimento di compiti e funzioni di propria competenza con uso prevalente di risorse pubbliche, assumesse particolare rilevanza ai fini del rispetto del Patto di stabilità interno da parte di questa, a nulla rilevando la mera distinzione formale rispetto all'amministrazione affidante⁶⁶.

Il legislatore, probabilmente spinto dalle interpretazioni fornite dalla richiamata giurisprudenza, è intervenuto per la prima volta in materia con il decreto legge 25 giugno

⁶⁵ Per una disamina approfondita sui profili di criticità del patto si rimanda a C. FONTANA, *op. cit.*; L. BISIO – M. NICOLAI, *Il patto di stabilità e gli strumenti di finanza locale*, Santarcangelo di Romagna, 2009; F. BALASSONE, M. DEGNI, G. SALVEMINI, *Regole di bilancio, Patto di stabilità interno e autonomia delle Amministrazioni locali*, in *Rassegna Parlamentare* n. 3/2001.

⁶⁶ In tal senso Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione 17 gennaio 2007, n. 2, in www.corteconti.it.

Ancora, la Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Puglia, ha affermato che «i risultati economici delle società a partecipazione pubblica non possono non avere ripercussioni sul bilancio dell'ente locale che può essere considerato anche alla stregua di un'azienda capogruppo (holding) che, sulla base della rielaborazione dei dati di bilancio di ciascuna partecipata, è in grado di pervenire alla redazione del bilancio consolidato. Peraltro lo stesso art. 152 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) stabilisce che il regolamento di contabilità degli enti locali «assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi», mentre l'art. 172, comma 1, lett. b), dello stesso testo unico, prevede tra gli allegati obbligatori del bilancio di previsione dell'ente locale, anche le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali, costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce». In tali termini Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Puglia, delibera n. 15/PAR/2008, in www.corteconti.it.

2008, n. 112 (conv. in legge 6 agosto 2008, n. 133), il cui art. 18, comma 2-*bis*, rimetteva a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la definizione delle modalità procedurali per l'assoggettamento al Patto di stabilità interno delle società pubbliche a partecipazione totalitaria (non necessariamente *in house*) e delle società affidatarie dirette di servizi pubblici locali (a rilevanza economica o meno), delle società che svolgono funzioni amministrative che soddisfano esigenze di interesse generale non industriali né commerciali e delle società strumentali degli enti locali⁶⁷.

Il successivo art. 23-*bis*, comma 10, lett. a)⁶⁸, prevedeva, altresì, l'assoggettamento degli affidatari *in house* di servizi pubblici locali a rilevanza economica alle regole del Patto di stabilità interno⁶⁹.

E' evidente che l'ambito di applicazione delle due norme richiamate non era però coincidente: mentre l'art. 23-*bis*, comma 10, lett. a) si riferiva soltanto alle società *in house* che gestiscono servizi pubblici locali a rilevanza economica, l'ambito di applicazione dell'art. 18, comma 2-*bis* riguardava una tipologia ben più ampia di società, creando delicati problemi di coordinamento.

L'art. 23-*bis*, comma 10, lett. a) è stato, tuttavia, dichiarato costituzionalmente illegittimo⁷⁰. La Consulta, invero, accogliendo le obiezioni sollevate da numerose Regioni, ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale della norma sul presupposto che l'ambito di applicazione del Patto di stabilità interno attenga alla materia del coordinamento della finanza pubblica, di competenza legislativa concorrente, e non a materie di competenza legislativa esclusiva statale, per le quali soltanto l'art. 117, sesto comma, Cost. conferisce allo Stato la potestà regolamentare⁷¹.

Il legislatore ha cercato di colmare il vuoto normativo determinatosi a seguito della citata pronuncia (e della successiva abrogazione dell'art. 23-*bis* per effetto del *referendum* del 12-13 giugno 2011) mediante l'art. 4, comma 14, del d.l. 138/2011, secondo cui «*le società cosiddette*

⁶⁷La richiamata norma, nel rinviare ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, è stata ritenuta comunque non immediatamente applicabile. In questo senso si è espressa la Corte dei conti, sez. regionale di controllo per il Piemonte, la quale ha osservato che il decreto avrebbe dovuto chiarire anche altri profili problematici quali, ad esempio, quelli relativi alle società pluripartecipate da enti locali, titolari di quote azionarie anche assai disomogenee. In tal senso Corte dei conti, sez. regionale di controllo per il Piemonte, delibera n. 14/2010/SRCPIE/PAR, in www.corteconti.it.

⁶⁸Come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. a) del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135 (convertito in legge 20 novembre 2009, n. 166).

⁶⁹Anche tale articolo rinviava, a sua volta, a un regolamento governativo, avente il compito di disciplinare le modalità attraverso cui gli enti locali avrebbero dovuto procedere ad assoggettare le società da essi partecipate alle regole del Patto.

Conseguentemente, anche la norma richiamata, analogamente all'art. 18, comma 2-*bis*, non era immediatamente applicabile, essendo la sua operatività rimessa all'adozione del regolamento governativo in questione.

⁷⁰Corte costituzionale, sentenza 17 novembre 2010, n. 325, in www.giurcost.org.

⁷¹La dichiarazione di illegittimità costituzionale ha ovviamente travolto anche l'art. 5 del regolamento 168/2010, di attuazione del comma 10, lett. a) dell'art. 23-*bis*.

"in house" affidatarie dirette della gestione di servizi pubblici locali sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità definite, con il concerto del Ministro per gli Affari Regionali, in sede di attuazione dell'articolo 18, comma 2-bis del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni».

Anche tale disposizione, tuttavia, è stata recentemente dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, la quale ha osservato come la disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica sottoposta al vaglio di costituzionalità fosse riproduttiva, in buona parte, delle disposizioni di cui all'abrogato comma 10, lett. a), dell'art. 23-bis⁷².

Occorre evidenziare che l'art. 4, nelle more della decisione del giudice costituzionale, aveva subito numerose modifiche, in particolare per effetto dell'art. 25 d.l. n. 1/2012⁷³, il quale aveva altresì introdotto l'art. 3-bis al d.l. 138/2011, a mente del quale: *«le società affidatarie in house sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità definite dal decreto ministeriale previsto dall'articolo 18, comma 2-bis, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112...»*⁷⁴.

La predetta disposizione ha pertanto riproposto il vincolo del rispetto del Patto di stabilità per tutte le partecipate *in house*, o comunque controllate dagli enti, che siano affidatarie dirette di servizi, con la conseguenza che le amministrazioni socie debbano esercitare appieno le prerogative del controllo analogo, finalizzate ad assicurare il puntuale rispetto degli obblighi legali da parte degli organi partecipati⁷⁵.

Al contrario, le società che hanno ricevuto l'affidamento della gestione di servizi pubblici locali con procedura competitiva sembrerebbero escluse dal rispetto del Patto in quanto la procedura di gara, seguita per la costituzione, assicura *«la presenza dei requisiti di economicità, efficienza ed efficacia necessari all'attuazione del buon andamento, posto dalla Costituzione all'art. 97, mediante il confronto competitivo sul mercato e la verifica della congruità dei costi, soprattutto in materia di personale»*⁷⁶.

Come osservato, il rapido evolversi del quadro normativo, dovuto anche alle pronunce del giudice costituzionale, non permette attualmente di comprendere con chiarezza quale

⁷² Nella sentenza, invero, si legge: *«la disciplina recata dall'art. 4 del d.l. n. 138 del 2011 riproduce, ora nei principi, ora testualmente, talune disposizioni contenute nel comma 10, lettera a), dell'art. 23-bis del d.l. n. 112 del 2008, dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 325 del 2010»*. Corte cost. sent. 20 luglio 2012, n. 199, in www.giurcost.org.

⁷³ Le modifiche sopravvenute con l'art. 25 d.l. n. 1/2012 avevano limitato ulteriormente le ipotesi di affidamento dei servizi pubblici locali (ad es., affidamenti diretti solo per i servizi di valore inferiore a 200.000 euro; parere obbligatorio dell'AGCM) comprimendo ancor di più le sfere di competenza regionale (cfr. punto 2 considerato in diritto), in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica.

⁷⁴ Il richiamato decreto legge, all'art. 25, comma 2, lett. a), ha altresì apportato modifiche all'art. 114 del TUEL, prevedendo, a decorrere dal 2013 l'assoggettamento al patto di stabilità interno per le aziende speciali e le istituzioni.

⁷⁵ Cfr. Corte dei conti, sez. di controllo della Lombardia, deliberazione 19 gennaio 2012, n. 7, in www.corteconti.it.

⁷⁶ Cfr. Corte dei conti, sez. aut., n. 14/2011, in www.corteconti.it.

tipologia di organi partecipati dalle pubbliche amministrazioni sia assoggettata ai vincoli del Patto.

Sul punto non è mancato chi, ricorrendo a un'interpretazione sistematico-evolutiva del dato normativo, ha osservato che le società *in house* nonché le aziende speciali affidatarie dirette della gestione di servizi pubblici locali debbano considerarsi allo stato escluse dal rispetto del Patto di stabilità interno, essendo l'art. 25, comma 1, lett. a) del decreto legge n. 1/2012 riproduttivo dell'art. 4 del decreto legge n. 138/2011, dichiarato illegittimo dalla citata sentenza della Corte costituzionale n. 199/2012⁷⁷.

5. Considerazioni finali

Come osservato, il crescente ricorso allo strumento societario da parte delle pubbliche amministrazioni per il perseguimento dei propri fini istituzionali ha determinato il sorgere di problematiche interpretative relativamente all'esatto inquadramento giuridico delle società di capitali in questione, risultando eccessivamente esemplificativo il ragionamento secondo cui, laddove la pubblica amministrazione si avvalga di strumenti tipici del diritto privato, sia assoggettata anche alla relativa disciplina.

Per tale motivo, la giurisprudenza (e il legislatore), avvertendo le possibili distorsioni connesse alla gestione in forma privatistica di funzioni e servizi di primaria importanza per la collettività, ha avviato un percorso di pubblicizzazione della disciplina giuridica applicabile alle società commerciali partecipate dagli enti pubblici, giungendo a parlare, in alcuni casi, di vere e proprie società di diritto speciale.

In proposito, invero, si è sostenuto che il carattere pubblico delle risorse utilizzate nell'espletamento dell'attività, nonché dell'interesse perseguito, costituiscono indici comprovanti una natura pubblica sostanziale del soggetto partecipato, idonei a ricondurlo, sotto certi profili, nell'alveo dello statuto pubblicistico.

E' in tale contesto, dunque, che sembra doversi rinvenire la *ratio* dell'estensione dei vincoli imposti dal Patto di stabilità agli organismi partecipati dagli enti decentrati.

Non entrando nel merito della opportunità politica di adottare meccanismi di coordinamento della finanza pubblica piuttosto stringenti, come quelli previsti dal Patto di stabilità interno, in una fase congiunturale come quella attuale, caratterizzata da una situazione di stagnazione o, peggio ancora, di recessione, l'assoggettamento al Patto anche

⁷⁷ A. Lucarelli, *La sentenza della corte costituzionale n. 199/2012 e la questione dell'inapplicabilità del patto di stabilità interno alle s.p.a. in house ed alle aziende speciali*, in www.federalismi.it.

In particolare, l'autore osserva che «la disposizione, come è noto, è stata annullata dalla cit. sentenza n. 199 e, quindi, anche la sua reiterazione in altra sede normativa è da ritenersi illegittima, per invalidità derivata».

per i soggetti partecipati appare, in linea di principio, coerente con gli obiettivi di finanza pubblica assunti dal nostro Paese in sede comunitaria.

Escludere i predetti organismi dal novero dei soggetti sottoposti ai vincoli del Patto, invero, rischierebbe di vanificare gli sforzi compiuti dai governi locali per mantenersi entro i limiti fissati dal legislatore.

Ciò è tanto più vero se si considera che la giurisprudenza, come visto, in talune circostanze ha ricondotto soggetti formalmente di diritto privato nella categoria delle pubbliche amministrazioni. In tale ottica, l'estensione nei confronti delle partecipate dei vincoli imposti dal Patto appare, dunque, quanto più comprensibile, costituendo, tra l'altro, esplicazione del generale principio di cui all'art. 97 della Costituzione, secondo cui l'azione amministrativa dev'essere connotata da efficacia, efficienza ed economicità.

Tuttavia, non possono non auspicarsi interventi normativi volti a rendere meno rigidi gli obblighi del Patto nelle ipotesi in cui le compagini societarie siano oggettivamente impossibilitate al rispetto degli stessi.

Basti considerare i casi in cui le amministrazioni pubbliche sono tenute a garantire, soprattutto nel settore dei servizi pubblici locali, determinati servizi minimi essenziali per la collettività nonostante questi non siano redditizi (si pensi, ad esempio, al trasporto pubblico in zone con una conformazione particolare del territorio o con un numero esiguo di popolazione servita).

E' evidente che al ricorrere di tali circostanze ricada (esclusivamente) sull'ente pubblico l'onere di garantire l'erogazione dei servizi in questione, non rinvenendosi, per ovvie ragioni, sul mercato la disponibilità di operatori privati.

E' altrettanto evidente, tuttavia, che le società strumentali in tali ipotesi producano disavanzi eccessivi a causa degli elevati costi del servizio e delle scarse entrate e che, pertanto, tendano a sfiorare i limiti individuati dal Patto.

Occorre, dunque, che il legislatore tenga in debito conto tali circostanze, ad esempio attraverso l'introduzione di meccanismi derogatori al Patto, laddove sussistano comprovate ragioni di interesse pubblico.

E', altresì, necessario sottolineare che la prospettiva di una compartecipazione della totalità degli enti pubblici all'equilibrio finanziario nazionale sembra porsi in contraddizione con la tendenza storica ad aumentare gli spazi di autonomia dei soggetti periferici di amministrazione della collettività, culminata nel nostro Paese con la riforma del Titolo V della Costituzione: mal si concilia infatti con l'idea del decentramento (in particolar modo fiscale) il concetto in virtù del quale viene posto un vincolo agli enti substatali in materia di

entrate e di spese⁷⁸.

Non può che auspicarsi, infine, a seguito delle recenti pronunce del giudice costituzionale, un intervento legislativo chiarificatore che consenta di individuare con chiarezza la tipologia di società partecipate sottoposte alla disciplina e ai vincoli del Patto.

⁷⁸ Su questa base alcune norme del Patto di stabilità interno sono state impugnate dinanzi alla Corte costituzionale, per lamentare l'esproprio della competenza in materia di coordinamento finanziario consumato ai danni dei Governi regionali.

L'estensione del potere di coordinamento statale è stato tuttavia difeso dalla Suprema Corte, in considerazione del carattere eccezionale delle norme, legate alla situazione di «emergenza» in cui si è trovato il nostro Paese. Il giudice costituzionale, tuttavia, ha espresso l'auspicio che il legislatore statale trovi il modo di contemperare le esigenze socio-economiche delle diverse realtà presenti sul territorio in modo da non mortificare l'autonomia che la riforma costituzionale ha voluto ampliare (cfr. Corte costituzionale, 12 gennaio 2004, n. 4, in www.giurcost.org; 26 gennaio 2004, n. 36, in www.giurcost.org).