

Le società "patrimoniali" dei comuni: aspetti civilistici, amministrativi e fiscali

di Maurizio Interdonato

Ricercatore di Diritto tributario - Università di Venezia

Le norme in tema di Patto di stabilità escludono le spese derivanti dai conferimenti di capitale in società dal relativo vincolo.

Con il presente lavoro si sottopongono ad analisi, sotto i molteplici aspetti amministrativo-contabile, commerciale e fiscale, le società "patrimoniali" degli enti locali create allo scopo di gestire il loro patrimonio immobiliare e/o realizzare opere e servizi pubblici.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Vantaggi connessi alla costituzione della società sotto il profilo del patto di stabilità. - 3. I riflessi della normativa comunitaria e nazionale sull'agire della società. - 3.1. L'assoggettamento della società "patrimoniale" dell'ente locale alla legge Terloni. - 3.2. Divieto di affidamento delle funzioni e delle attività di stazione appaltante. - *in house construction*. - 3.3. Il requisito del controllo analogo e la questione della compatibilità con il diritto delle società. - 4. Aspetti fiscali. - 4.1. Assenza di oneri fiscali connessi all'eventuale trasferimento di parte del patrimonio immobiliare disponibile del comune alla società. - 4.2. Deducibilità dell'Iva sugli acquisti.

• Premessa

I recenti provvedimenti di contenimento della spesa pubblica connessi alla necessità per gli Stati membri dell'Ue di centrare gli obiettivi di Maastricht hanno comportato paradossalmente per taluni enti locali la conseguenza di non poter utilizzare appieno le risorse finanziarie possedute, soprattutto per la spesa per investimenti. In particolare gli enti più virtuosi, che avevano già in passato contenuto le proprie spese, si sono visti paralizzare l'utilizzo delle risorse finanziarie possedute, arrivando, appunto, al paradosso di non poter sostenere spese di investimento pur quando la disponibilità in termini di cassa e di competenza.

Di qui la necessità di porre rimedio all'*empasse* non rinunciando agli investimenti ed in particolare alla realizzazione delle opere pubbliche,

che, come evidente, rappresentano un importante elemento di valutazione per l'elettorato dell'operato dell'amministrazione in carica.

È stato possibile (1) rinvenire uno strumento per risolvere la questione proprio nelle norme che disciplinano il cosiddetto patto di stabilità laddove consentono la costituzione ed il "finanziamento" di società a partecipazione pubblica escludendo la relativa spesa dal vincolo.

Tali società che, per comodità di sintesi definirei "patrimoniali", avrebbero per oggetto la realizzazione di opere pubbliche, la gestione del patrimonio immobiliare del comune ed altre attività connesse.

La costituzione di tali società, tuttavia, implica una serie di valutazioni di ordine amministrativo-contabile, commerciale e tributario che non possono venire trascurate dall'ente che intendesse approcciarsi a tale soluzione.

2. Vantaggi connessi alla costituzione della società sotto il profilo del patto di stabilità

In primo luogo, occorre porre mano alla possibilità, e all'opportunità, aggiungerei, per l'ente locale di costituire la predetta società.

Orbene, non v'è dubbio alcuno, né occorre soffermarsi a lungo sul punto, che l'ente locale, nella sua generale capacità giuridica, possa divenire socio (unico o di maggioranza) di società di capitali per le quali sia previsto il regime di limitata responsabilità personale dei soci (sarebbe esclusa, quindi, ad esempio la partecipazione di un comune in qualità di socio illimitatamente responsabile di una società di persone) (2).

A riprova dell'assunto vi sono molteplici norme del t.u.e.l.: l'art. 42, comma 2, lett. e), che affida al consiglio comunale la competenza alla costituzione di società di capitali; l'art. 113 che prevede la possibilità per il comune di erogare servizi pubblici economici attraverso società di capitali a partecipazione totalitaria o maggioritaria pubblica; lo stesso articolo, laddove si prevede la possibilità che la gestione in proprietà delle reti e degli impianti sia affidata a società di capitali a totale partecipazione dell'ente locale; l'art. 116, infine, che disciplina la partecipazione minoritaria del comune in società.

Per quanto attiene, poi, alla scelta, nell'ambito del modello società di capitali imposto dal legislatore, fra s.p.a. o s.r.l., si fa presente, che con la

(1) Per l'esame delle esperienze già avviate si rinvia al sito web dell'Ance Emilia-Romagna.

(2) Si rammenta che nelle Sapa il socio illimitatamente responsabile può essere solo una persona fisica con ciò escludendo la partecipazione in tale veste dell'ente locale.

riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 6/2003 i due tipi societari sono stati profondamente differenziati tra loro.

Il modello organizzativo della s.r.l. si presta ad essere utilizzato non solo dalle imprese di piccole dimensioni, ma anche da quelle con compagine societaria ristretta. Infatti, il legislatore ha disciplinato un modello intermedio tra la s.p.a. e le società di persone dotato di grande flessibilità: i soci, ad esempio, hanno ampia libertà di stabilire nell'atto costitutivo le caratteristiche e il funzionamento della società, avvicinandola all'uno o all'altro tipo e predisponendo un modello che si adatti alle necessità concrete degli stessi.

Il carattere personalistico della s.r.l. trova, inoltre, conferma nei pregnanti poteri di controllo riconosciuti ai soci e nella possibilità per l'atto costitutivo di prevedere una partecipazione attiva del socio nell'amministrazione della società (art. 2479, comma 1, c.c.), ciò che nella s.p.a. non è consentito essendo rigidamente distinta la posizione degli amministratori da quella dei soci (art. 2380-bis, c.c.).

Come si vedrà, la necessità di prevedere uno stretto collegamento fra l'amministrazione comunale e l'organo amministrativo della società, sia per quanto attiene a determinate decisioni da lasciare alla competenza dei soci, sia per quanto attiene al cosiddetto "controllo sul soggetto analogo a quello svolto sui propri servizi" di matrice comunitaria, indurrebbe a optare per la scelta del modello s.r.l., come si è detto, sicuramente più flessibile sotto questo punto di vista.

La disciplina della s.r.l. prevede inoltre un livello minimo di capitale sociale (Euro 10.000,00) di gran lunga inferiore a quello previsto per le s.p.a. (Euro 120.000,00). Inoltre, la nomina del collegio sindacale non è obbligatoria come nelle s.p.a., divenendo tale solo al superamento dei limiti di cui all'art. 2477 c.c. (fra i quali l'entità del capitale sociale previsto per le s.p.a.).

Laddove l'amministrazione comunale intendesse limitare i costi di gestione sociale, tali elementi potrebbero risultare sicuramente utili.

In merito, invece, all'opportunità per il comune o la provincia di costituire tale società, la questione si presenta più complessa. A prescindere per un attimo dalle valutazioni di natura giuridica in ordine alla tipologia di attività che è possibile affidare alla società, occorre ribadire che la costituzione di una società a cui affidare lo svolgimento di determinate attività

in precedenza svolte dall'ente locale potrebbe risultare estremamente favorevole per lo stesso alla luce del patto di stabilità.

Invero, nell'ambito della politica di contenimento della spesa pubblica (per evitare un peggioramento della finanza pubblica connesso al progressivo deterioramento del rapporto fra deficit e pil), è stato posto un tetto alla spesa corrente e in conto capitale degli enti territoriali riportandola, nell'ultima versione del patto (*) alla spesa media del triennio 2001-2003 maggiorata dell'11,5 o 10% (si applica la prima percentuale per gli enti che hanno registrato una spesa corrente media pro capite inferiore alla media pro capite della classe demografica di appartenenza, la seconda per i restanti enti locali).

Tuttavia, l'articolo unico, comma 24 della legge finanziaria per il 2005 (l. n. 311 del 30 dicembre 2004) esclude espressamente dal novero delle spese soggette al limite: lett. c) le "spese derivanti dall'acquisizione di partecipazioni azionarie, (...) e i conferimenti di capitale".

Il legislatore non solo autorizza la costituzione o l'acquisizione di società, ma pare addirittura favorire l'adozione di tali decisioni sottraendo dal regime del patto di stabilità le relative spese.

La conseguenza, quindi, sarebbe quella di favorire le "esternalizzazioni", facendo svolgere alla società parte dei compiti di spettanza dell'ente locale: se tali compiti continuassero, infatti, ad essere svolti dal comune o dalla provincia la relativa spesa accrescerebbe quella sottoposta a limite, mentre se la stessa venisse sostenuta dalla società, attraverso finan-

(3) La legge finanziaria per il 2005 ha novevolmente modificato le precedenti disposizioni in tema di patto di stabilità e quanto già previsto per il 2005 dall'art. 29 della l. n. 289/2002 (finanziaria 2003). Sianche la sua valenza triennale, infatti, la finanziaria 2003 aveva già dettato le regole per la determinazione del saldo quale differenza tra le entrate e le uscite finali detratte i trasferimenti dello Stato, dell'Unione europea e di altri enti partecipanti al patto, i trasferimenti statali attribuiti sotto forma di compartecipazione ai tributi erariali, le entrate derivanti dai proventi delle dimissioni di attività finanziarie e dalla riscossione di crediti, le spese derivanti dall'acquisizione di partecipazioni azionarie e di altre attività finanziarie, dai conferimenti di capitali e dalle concessioni di crediti) non superiore a quello del 2003 aumentato del 7,8% (inferiore del 7,8% se esso era positivo).

Con l'ultima finanziaria viene abbandonato il riferimento alle entrate di cui alle precedenti versioni del patto e introdotto un limite di crescita percentuale differenziato, come si diceva, a seconda che la spesa media annua sostenuta nel triennio 2001-2003 sia risultata inferiore o superiore a quella media della classe di appartenenza.

Per ulteriori approfondimenti sul punto si rinvia a *Cossiga e Lanzalone, Il patto di stabilità interno nel 2005*, in "Fin. loc.", 4/2005, 99 s.; *Perez, I nuovi contenuti del patto di stabilità interno*, in "Giur. Dir. Amm.", 2005, 362 ss.

ziamenti o versamenti a fondo perduto o in conto capitale dell'ente locale, le opere o i servizi verrebbero comunque resi, senza però incidere sul patto.

La norma avrebbe sicuramente richiesto un chiarimento nella parte in cui esclude le acquisizioni di partecipazioni azionarie e non quelle diverse, come le quote di società a responsabilità limitata. Si ritiene, comunque, che la circostanza che i conferimenti di capitale ricomprendono sia i conferimenti in società per azioni sia i conferimenti in società a responsabilità limitata, sia sufficiente, dato il carattere generico della previsione, per ritenere irrazionale l'interpretazione della norma volta a ricomprendere nel patto la spesa per l'acquisizione di partecipazioni non azionarie per assenza di una norma esplicita di esclusione.

Si sottolinea, peraltro, che la normativa *testé* citata non ha subito alcun mutamento per effetto del d.l. n. 44 del 31 marzo 2005, conv. in l. n. 88 del 31 maggio 2005, correttivo della Finanziaria, con l'effetto, quindi, tra l'altro, di non rendere illegittime le decisioni che taluni enti locali hanno già adottato in merito alla costituzione di società "patrimoniali" (4).

3. I riflessi della normativa comunitaria e nazionale sull'agire della società

La società "patrimoniale" del comune o della provincia non potrà mai, comunque, divenire uno strumento per affievolire il rispetto dei principi di evidenza pubblica, di trasparenza, di libera concorrenza di matrice comunitaria sui quali deve fondarsi l'agire amministrativo (5).

L'utilizzo di uno strumento, quale quello societario, di stampo privatistico consentirà, comunque, di non ricorrere a procedure concorsuali per il re-

(4) Per un ulteriore elemento che evidenzia un *favor* del legislatore verso la costituzione di società patrimoniali dell'ente locale si rinvia al paragrafo 4.

(5) La dottrina e la giurisprudenza più recente escludono che l'assunzione della veste formale di società di capitali sia idonea a far perdere la natura pubblicistica ad un soggetto che, controllato in maggioranza dall'azionista pubblico, continui ad essere affidatario di rilevanti interessi pubblici. In questo senso, ancorché su un problema specifico di giurisdizione, vedi Corte Cost., 28 dicembre 1993, n. 466, in *cortecostituzionale.it*; Cons. Stato, sez. VI, 20 maggio 1995, n. 498 in *giustizia-amministrativa.it*. Sul punto anche Cons. Stato, ad. plen., 5 settembre 2005, n. 5 ed in precedenza Cons. Stato, ad. plen., 22 aprile 1999, n. 5; Cons. Stato, sez. VI, 5 marzo 2002, n. 1303; T.A.R. Campania, Napoli, sez. V, 18 novembre 2004, n. 16854, in *giustizia-amministrativa.it*.

clutamento dell'eventuale personale impiegato nell'attività, e permetterà l'adozione di tutte le forme contrattuali oggi consentite dalla legge (vedi legge Biagi) per l'"assunzione" di collaboratori ed addetti (6).

Certo, essendo in presenza di società a capitale pubblico, sarebbe comunque auspicabile che la stessa ricorra a procedure di selezione, ancorché di stampo privatistico, allo scopo di conferire trasparenza all'attività di reclutamento del personale (se del caso, ricorrendo a terzi specializzati in tali attività).

3.1. L'assoggettamento della società "patrimoniale" dell'ente locale alla legge Merloni

Per quanto attiene, invece, all'eventuale esecuzione di opere pubbliche da parte della società, occorre osservare come la stessa rientri sicuramente nell'ambito dei soggetti destinatari della legge quadro in materia di lavori pubblici (legge 11 febbraio 1994, n. 109, c.d. legge Merloni). Invero, l'art. 2, comma 2, lett. b) ricomprende fra i soggetti che possono assumere la qualifica di stazione appaltante "le società con capitale pubblico, in misura anche non prevalente, che abbiano ad oggetto della propria attività la produzione di beni o servizi non destinati ad essere collocati sul mercato in regime di libera concorrenza", nonché le società di cui agli artt. 113, 113-bis, 115 e 116 del t.u.e.l.

In verità, la società "patrimoniale" dell'ente locale sembrerebbe soddisfare anche i requisiti soggettivi di cui alla lett. a) del citato art. 2, comma 2, quale "organismo pubblico". Il comma 7 del medesimo articolo, infatti, definisce "organismo di diritto pubblico qualsiasi organismo con personalità giuridica, istituito per soddisfare specificatamente bisogni di interesse generale non aventi carattere industriale o commerciale e la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dalle regioni, dalle province autonome di Trento e Bolzano, dagli enti locali, da altri enti pubblici o da altri organismi di diritto pubblico, ovvero la cui gestione sia sottoposta al controllo di tali soggetti, ovvero i cui organismi di amministrazione, di direzione o di vigilanza

(6) Sull'argomento si veda, *Tuesi, L'ambito oggettivo di applicazione, in Il lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche d.d.lgs. n. 29/93 in d.lgs. n. 396/97, 80/98 e 387/98, Commentario dir. da Cabini e D'Avroma*, Tomo I, Milano, 2000, p. 53.

siano costituiti in misura non inferiore alla metà da componenti designati dai medesimi soggetti" (7).

Nel caso di specie, venendo utilizzata la società (dotata ex lege di personalità giuridica) principalmente per la realizzazione di opere pubbliche, finanziate attraverso versamenti in conto capitale del comune o della provincia, risulterebbe evidente:

- a) il soddisfacimento di bisogni di carattere non industriale o commerciale (8);
- b) il finanziamento maggioritario da parte dell'ente locale, essendo, si ribadisce, l'attività sociale finanziata principalmente ottenendo versamenti in conto capitale dall'ente;
- c) la designazione della maggioranza degli amministratori e sindaci da parte dell'ente locale. Tale requisito risulta soddisfatto automaticamente per effetto della semplice applicazione delle norme del codice civile prevedendo l'ente locale in tale società la totalità o al limite la maggioranza assoluta delle quote.

La sottoposizione al controllo dell'ente locale è un requisito che necessita, invece, di approfondimento. Infatti, se, come si vedrà, agli effetti della normativa comunitaria, il controllo si identifica nel potere di nomina di organi che svolgono tale funzione, il requisito risulterà integrato come già visto al punto precedente. In caso contrario, occorrerà attivare dei mecca-

(7) Sulla categoria dell'"organismo di diritto pubblico" di derivazione comunitaria si veda TOMMASI, *Il nuovo diritto privato della pubblica amministrazione*, in "Giurisprudenza critica", diretta da CENON, Torino, 2004; DEONTO, *Le società pubbliche. Il regime dei contratti*, in *giustiziammi.it*, 6/2005; CURIALI, *Autonomia pubblica e diritto privato nell'amministrazione. Dalla specialità del soggetto alla rilevanza della funzione*, Padova, 2005, p. 497 ss.; *Affidamento dei lavori, gara obbligatoria solo per le società che svolgono servizio pubblico*, in "Il Sole 24 Ore" - Edilizia e Territorio, 24 gennaio 2005, n. 3; BALUCCO, *Le società a prevalente capitale pubblico tra vincoli istituzionali e principi concorrenziali*, in "Urb. e app.", 2005, 184 ss.; PIGNINI, *Enel s.p.a. ed Enel: il nuovo organismo di diritto pubblico (Nota a Consiglio di Stato, 17.09.2002)*, in *diritto2000.it*; DI CUNO, *L'appalto di lavori e l'esercizio della disciplina ad evidenza pubblica*, in *giustiziammi.it*, 2005; CURIALI, *Principi del diritto amministrativo*, Torino, 2005, p. 124 ss.; CASERTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2001, p. 87 ss.

(8) La giurisprudenza comunitaria distinguendo tra bisogni di interesse generale di carattere non commerciale o industriale da quelli aventi carattere industriale e commerciale, definisce i primi come "quei bisogni che, da un lato, sono soddisfatti in modo diverso dall'offerta di beni o di servizi sul mercato e al cui soddisfacimento, d'altro lato, per motivi connessi all'interesse generale, lo Stato preferisce provvedere direttamente o con riguardo ai quali intende mantenere un'influenza determinante (...)". Corte Giustizia, 22 gennaio 2003, causa C-1801, caso Falcolato, in "Urb. e app.", 2003, 1139. I giudici comunitari (sentenza 15 gennaio 1998, causa C-44/96, caso Mannesmann, in "Giorn. dir. amm.", 1998, 437) hanno, peraltro, chiarito che gli stessi organismi non necessariamente sono preordinati esclusivamente al soddisfacimento di interessi di carattere non industriale o commerciale, potendo gli stessi svolgere anche attività d'impresa in mercati concorrenziali, senza per ciò perdere la qualifica di organismo di diritto pubblico.

Per ulteriori approfondimenti sul punto si veda GUCCIONE, *La nozione di organismo di diritto pubblico nella più recente giurisprudenza comunitaria*, in "Giorn. dir. amm.", 2003, 1027; DEONTO, *cit.*, CURIALI, *op. cit.*, 126.

nismi di controllo ulteriori che garantiscano il soddisfacimento del requisito. Si rinvia sotto questo aspetto al paragrafo 3.3.

La giurisprudenza comunitaria (9) ha attribuito alle condizioni testé enunciate carattere cumulativo; mancando anche una sola di esse, un organismo non può essere considerato di diritto pubblico e dunque amministrativa agguadante.

Il fatto che la società sia "organismo di diritto pubblico", rientrando tra i soggetti di cui all'art. 2, comma 2, lett. a), o soggetto di cui all'art. 2, comma 2, lett. b), non è indifferente rispetto all'applicazione della legge. Invero, i secondi sono esonerati da taluni obblighi (programma dei lavori pubblici, r.i.p., ecc. (10)) a cui, di converso, sono sottoposti i primi.

Certo, i principi di ermeneutica potrebbero portare a ritenere che la fattispecie speciale prevalga sulla fattispecie generale (11); tuttavia, dato che tali adempimenti sarebbero comunque stati posti in essere dall'amministrazione locale che avesse fatto eseguire le opere pubbliche, sarebbe auspicabile, per prudenza, assoggettare la società agli obblighi più rigorosi previsti per gli organismi di diritto pubblico, posto che ciò non comporterà in ogni caso un aggravio di costi.

D'altro canto, la stessa giurisprudenza (12) nello stabilire se una società a capitale pubblico maggioritario rientrasse nell'ambito soggettivo della l. n. 109, ha confrontato il caso *sub judice* sia con la fattispecie di cui all'art. 2, comma 2, lett. a), sia con quella di cui alla lett. b); con ciò lasciando intendere che la società a capitale pubblico maggioritario, per essere esclusa dalla portata soggettiva della legge Merloni, non devono soddisfare, non solo i requisiti di cui alla lettera a), ma anche quelli di cui alla lett. b).

(9) Sentenze 10 novembre 1998, causa C-360/96, caso Bfl Holding, in "Giorn. dir. amm.", 1999, 316; 10 maggio 2001, cause riunite C-223/99 e C-260/99, Agorà ed Escalcor, in "Guida dir.", 2001, 108; 15 gennaio 1998, causa C-44/96, *cit.*, e 22 maggio 2003, causa C-1801, *cit.*

Sul punto si veda anche la Corte di Cassazione (Cass., sez. un., 4 aprile 2000, n. 97, in "Giorn. Dir. amm.", 2000, 549) che nega la qualifica di organismo di diritto pubblico all'Ente Iera di Milano appunto per la mancanza di tutti i requisiti contemporaneamente necessari. Sull'argomento TOMMASI, *op. cit.*, 634.

(10) Ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. b) della l. n. 109/94 non si applicano ai soggetti di cui alla lett. b) e, quindi, tra gli altri, alle società di cui all'art. 113 del l.u.c.l., gli artt. 7, 14, 18, 19, commi 2 e 2-bis, 27 e 33 della legge.

(11) Per una nozione sostanzialista di organismo di diritto pubblico, che faccia prevalere l'assoggettamento alle regole pubblicistiche in ragione dell'attività svolta piuttosto che della forma della soggettività giuridica assunta, si veda T.A.R. Lazio, sez. III, 18 gennaio 2005, n. 351 con commento di Dr. BENETTI, in "I contratti dello Stato e degli enti pubblici", n. 2/2005.

(12) Sentenza del Consiglio di Stato, 6 ottobre 2003, n. 5902, in *giustizia-amministrativa.it*.

3.2. Divieto di affidamento delle funzioni e delle attività di stazione appaltante. L'in house construction

Quale che sia la soluzione al quesito di cui al punto precedente, la società - che rientri tra i soggetti di cui all'art. 2, comma 2, lett. a) o tra quelli di cui alla lett. b) - non può essere in ogni caso destinataria delle funzioni di stazione appaltante.

Recita, infatti, l'art. 19, comma 3, della legge 11 febbraio 1994, n. 109 che "le amministrazioni aggiudicatrici e i soggetti di cui all'art. 2, comma 2, lett. b) non possono affidare a soggetti pubblici o di diritto privato l'espletamento delle funzioni e delle attività di stazione appaltante di lavori pubblici".

Tali funzioni consistono nelle attività prodromiche alla realizzazione dell'opera o dei lavori, ricomprendono la pianificazione tecnica, la progettazione, la pubblicazione dei bandi, l'espletamento della procedura di aggiudicazione e financo la predisposizione del contratto che dovrà essere firmato dalla stazione appaltante con l'aggiudicatario.

Qualora le opere pubbliche vengano realizzate direttamente dalla società in qualità di stazione appaltante, entrando, pertanto, una volta realizzate, nel proprio patrimonio, il problema di incorrere in tale divieto non dovrebbe quindi sussistere⁽¹³⁾.

Alla società è, oggi, invece, consentito eseguire in proprio, ovvero con la propria organizzazione imprenditoriale, i lavori pubblici di sua competenza. Anche la giurisprudenza amministrativa⁽¹⁴⁾ ha messo in evidenza come, a seguito dell'eliminazione del comma 5-bis dell'art. 2 della citata legge Merloni, ad opera della legge 1 agosto 2002, n. 166, sia venuto meno il principio di esternalizzazione dei lavori.

Il predetto comma, disponeva che "i soggetti di cui al comma 2 provvedono all'esecuzione dei lavori di cui alla presente legge, esclusivamente mediante contratti di appalto o di concessione di lavori pubblici" ovvero in economia, ma solo nelle limitate ipotesi consentite dall'art. 24⁽¹⁵⁾.

(13) Peraltro, mentre il nostro ordinamento ha eliminato la figura della concessione di committenza non più compatibile con l'art. 19, comma 3, secondo il quale appunto le amministrazioni aggiudicatrici non possono delegare le funzioni di stazione appaltante, la direttiva 2004/18/CE del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi, ha introdotto la cosiddetta "centrale di committenza" anche nei lavori pubblici.

(14) Sentenza del Consiglio di Stato, sez. VI, 7 settembre 2004, n. 5843, in "Urb. e App." 2005, 184. Ecu, fatti salvi i lavori del Ministero della difesa che vengono eseguiti in economia a mezzo delle truppe e dei reparti del Genio militare, disciplinati dal regolamento per l'attività del Genio militare di cui all'articolo

Venuta meno la previsione di cui al comma 5-bis, e quindi il principio di esternalizzazione, sarebbe caduto quel vincolo che, a detta del Consiglio di Stato, impediva, nel regime previgente, agli enti committenti di cui all'art. 2 della legge n. 109 di eseguire in proprio i lavori di loro competenza.

Allo stato attuale, quindi, una società a partecipazione pubblica che sia in possesso dell'attestazione SOA sarebbe legittimata ad eseguire in proprio lavori di cui essa stessa sia committente⁽¹⁶⁾.

La dottrina, tuttavia, si è interrogata sulla piena legittimità della soluzione accolta dal giudice amministrativo.

Il Consiglio di Stato, offrendo all'ente committente la possibilità di eseguire in proprio i lavori di sua competenza, ha, di fatto, legittimato l'ipotesi di esecuzione *in house* dei lavori. Pur venuta meno la disposizione (il comma 5-bis) che imponeva l'affidamento all'esterno dei lavori, parte della dottrina si è quindi chiesta se, analogamente a quanto previsto nella disciplina sui servizi pubblici locali, siano ammissibili affidamenti *in house* di lavori pubblici operati da un ente committente a favore di una società da esso controllata in possesso dell'attestazione SOA.

La questione non viene affrontata né dalla citata giurisprudenza, né dalla specifica normativa sui lavori pubblici; tuttavia, parte della dottrina si è espressa ritenendo legittimo, anche per i lavori pubblici, l'affidamento *in house*, purché ciò avvenga nel rispetto degli stessi principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria per tale tipologia di affidamento.

Secondo l'orientamento della Corte di giustizia europea⁽¹⁷⁾ l'affidamento

3. comma 7-bis, e degli organismi di cui agli articoli 3, 4 e 6 della legge 24 ottobre 1977, n. 801, che sono disciplinati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, emanato su proposta del Comitato di cui all'articolo 2 della citata legge n. 801 del 1977, previa intesa con il ministro dell'economia e delle finanze."

(16) La citata sentenza n. 5843 ha riconosciuto la legittimità del rilascio in capo ad una società a partecipazione pubblica, nel caso specifico una società partecipata in via maggioritaria da un comune per la gestione del servizio pubblico locale di fornitura di acqua ed energia, dell'attestato SOA ai fini dell'esecuzione di lavori pubblici.

(17) Sentenza 18 novembre 1999, causa C-107/1998, Teckal, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", 2000, 1393 con la quale la Corte ha specificato i tratti caratteristici dell'*in house providing* rinvenibili nel "controllo analogo" e nello svolgimento da parte dell'affidatario della parte più importante della propria attività in favore dell'amministrazione. Concetti peraltro ripresi dall'organo giurisdizionale comunitario nelle sentenze 7 dicembre 2000, causa C-94/1999, Arge, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", 2000, 1442; 7 dicembre 2000, causa C-324/98, Telaustria, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", 2000, 1419. Ancora le sentenze 10 novembre 1998, causa C-360/1996, Arnhem e 9 settembre 1999, causa C-108/1998, Ri-Sun, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", 2000, 1379 con le quali la Corte ha individuato gli indici atti a configurare in concreto il vincolo di dipendenza tra l'ente ed il soggetto affidatario o l'assenza di "autonomia decisionale" nella dipendenza finanziaria, da rinvenirsi nella relazione proprietaria, sotto la forma della partecipazione pubblica, diretta

in house deve considerarsi legittimo qualora siano rispettati contestualmente i seguenti requisiti:

- l'ente committente eserciti sul soggetto affidatario un controllo analogo a quello che esercita sui propri servizi;
- esista tra l'amministrazione aggiudicatrice ed il soggetto affidatario una delegazione interorganica (cioè che si realizza con la totale partecipazione pubblica alla società);
- il soggetto affidatario realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente committente che lo controlla.

Soddisfatti i requisiti *testé* enunciati, ed in particolare quello secondo cui l'ente pubblico committente deve esercitare sulla società partecipata un controllo analogo a quello che esercita sui propri servizi, l'affidamento *in house* deve considerarsi legittimo.

La Corte di giustizia europea, infatti, ha affermato il principio in via generale, riferendosi *tout court* agli affidamenti *in house*, qualunque sia il settore di attività in cui essi operano. Invero, i requisiti richiesti dalla sentenza *Teckal*, pur essendo stati pronunciati in relazione ad un appalto di fornitura, sono stati recepiti anche per i servizi pubblici dal legislatore nazionale⁽¹⁸⁾, il che potrebbe consentire, con un'interpretazione analogica⁽¹⁹⁾, l'applicazione anche in relazione ad un appalto di lavori. Secondo,

o indiretta, nella società, e nella dipendenza gestionale organizzativa. Sul punto anche la sentenza 27 febbraio 2003, C-373/2000, *Tuley*, con la quale la Corte ha ulteriormente chiarito i requisiti di controllo di cui deve intercorrere tra l'ente pubblico ed il soggetto affidatario precisando che i poteri pubblici devono verificare "non solo i conti annuali dell'organismo considerato, ma anche l'esattezza, la regolarità, l'economicità, la redditività e la razionalità dell'amministrazione corrente, dall'altro, gli stessi poteri pubblici sono autorizzati a visitare i locali e gli impianti aziendali del suddetto organismo ed a riferire sul risultato di tali verifiche a un ente locale che detenga, tramite un'altra società, il capitale dell'organismo di cui trattasi". Si veda anche la sentenza 11 gennaio 2005, causa C-262/2003, *Stadt c. Halle*, con la quale si delimita la portata normativa dell'*in house providing*, escludendo che l'amministrazione aggiudicatrice possa esercitare su una società a partecipazione privata, anche se in minima parte, un controllo analogo a quello che esercita sui propri servizi. Sul punto si vedano le Conclusioni dell'Avv. Generale *JULIANE KOKOTT*, 1° marzo 2005 nella causa C-458/03, in *dirittodeiserviziipubblici.it*; *ASINBAU*, *Gli affidamenti "in house": dal diritto comunitario ai servizi pubblici locali*, in *testidire.it* n. 12/2003; *VARANI*, *"In house providing": la Corte di Giustizia torna a parlare di "controllo analogo"*, in *filodiritto.it*; *Sono*, *Escluso il ricorso alla procedura "in house providing": ora necessaria anche se la partecipazione è minima*, in "Il Sole 24 Ore-Guida al Diritto", 29 gennaio 2005, n. 4; *Lotti*, *Affidamento in house nei servizi pubblici locali e pregiudizio per la concorrenza: la parola alla Corte di Giustizia*, in "Urb. e App.", 2005, 223 ss.; *TASSANO*, *La gestione in house di pubblici servizi: in diritto dei servizi pubblici*, in "Urb. e App.", 2005, 223 ss.; *Secondo l'art. 113, comma 5, lett. c) del d.lgs. n. 50 del 28/2/1998, è consentito l'affidamento di servizi pubblici aventi rilevanza economica "a società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano"*.

(18) Sul punto si rinvia a *MARCONI*, *In house, ancora fragili i confini per gli affidamenti diretti di lavori*, in "Il Sole 24 Ore - Edilizia e Territorio", 4 ottobre 2004, n. 38. Per un approfondimento sul tema dei lavori *in house* si

pertanto, la dottrina *testé* citata i requisiti enunciati dovrebbero sussistere anche laddove vi sia affidamento diretto di lavori pubblici.

Tale problematica, tuttavia, potrebbe non interessare il caso in esame, posto che la finalità per la quale un comune o la provincia intenderebbe costituire la propria società "patrimoniale" sarebbe quella di realizzare opere pubbliche senza incorrere nei vincoli imposti dal patto di stabilità. Tali opere, infatti, verrebbero realizzate in proprio dalla società e non saremmo, pertanto, di fronte all'ipotesi dell'*in house construction* (20).

Non è da trascurare, comunque, l'ipotesi che la società in futuro possa essere, essa stessa, affidataria diretta di servizi pubblici o di appalti di servizi o forniture. Come tale, secondo il legislatore comunitario prima, e quello nazionale poi (per i soli servizi pubblici: art. 113, comma 5, t.u.c.l.), la stessa dovrebbe in ogni caso soddisfare quei requisiti, sopra richiamati, che costituiscono i tratti caratteristici dell'*in house providing*.

rinvia a *CARABELLA*, in *Il nuovo diritto degli appalti pubblici nella Direttiva 2004/18/Ce e nella legge comunitaria n. 62/2005*, 255 ss. e *CASALINI*, *L'organismo di diritto pubblico e l'organizzazione in house*, Napoli, 2003. (20) Per la stessa ragione non rileva la questione se la realizzazione di opere pubbliche rientri o meno tra i servizi pubblici locali, posto che non vi è alcun affidamento da parte dell'ente locale alla società. Recentemente il T.A.R. Emilia-Romagna, con sentenza del 25 maggio 2005, n. 288, ha escluso la possibilità di costituire società miste locali finalizzate all'attività di progettazione perché in contrasto: a) con il disposto degli artt. 17 e 18 della legge n. 109/1994 (la più volte ripetuta legge Merloni), nonché dell'art. 50 del d.l.P.R. n. 554/1999, b) con le norme del d.lgs. n. 267/2000 che prevedono la costituzione di società per azioni con partecipazione degli enti locali per l'esercizio di servizi pubblici locali. Più precisamente, secondo il T.A.R., richiamando peraltro una precedente pronuncia del Consiglio di Stato (Cons. di Stato, sez. IV, del 23 gennaio 2002, n. 391), la progettazione esterna di opere pubbliche di cui alla legge n. 109 del 1994 può essere affidata ai soli soggetti elencati dall'art. 17 della legge stessa, e quindi non alle società miste disciplinate dal t.u.c.l., che non rientrano tra le tipologie di soggetti di cui all'art. 17. Del resto, prosegue il T.A.R., la progettazione non rientra nel novero dei servizi pubblici locali, e quindi non è suscettibile di divenire oggetto sociale di una società mista, modello non contemplato dalla normativa sugli appalti di lavori pubblici. La sentenza in commento esclude l'attività di progettazione dai servizi pubblici locali senza darne ulteriore motivazione. D'altro canto il legislatore non ha fornito una nozione espressa di servizio pubblico; esistono solo alcuni riferimenti normativi, tra i quali la definizione di servizio pubblico locale data dall'art. 112 del l.u.c.l. Tuttavia la dottrina ha individuato tre presupposti per la qualificazione di un servizio pubblico, ossia: 1) che il risultato dell'attività consista in una prestazione; 2) che per la gestione del servizio vi sia un'organizzazione stabile con un controllo pubblico che assicuri un livello minimo di erogazione; 3) che l'attività sia diretta alla soddisfazione immediata dei bisogni del cittadino. Sulla questione peraltro si è pronunciato in modo più netto il Consiglio di Stato, sez. V, 10 marzo 2003, n. 1289, in *giurisprudenza-amministrativa.it*, definendo servizio pubblico soltanto quello che si rivolge alla collettività.

Ebbene, alla stregua di tale definizione, l'attività di progettazione non rientrerebbe nel novero dei servizi pubblici locali in quanto attività che si configura come presupposto per la realizzazione di opere pubbliche e rivolta a vantaggio dell'ente pubblico aggiudicatario e solo in via mediana al soddisfacimento dei bisogni sociali. Nel caso di specie, la società, quale stazione appaltante potrebbe provvedere in proprio al suo interno, a svolgere l'attività di progettazione ed i servizi ad essa connessi, avvalendosi a tal fine dei propri uffici tecnici, escludendo di conseguenza, l'ipotesi di "esternalizzazione dei lavori" ovvero di "affidamento" all'esterno degli stessi. In caso contrario, non potendo essere, come si è detto, preclusa all'ente la costituzione di una società "patrimoniale", questa potrà pur sempre ricorrere ai soggetti di cui all'art. 17 della legge n. 109 per l'attività di progettazione e direzione lavori, attraverso le procedure ad evidenza pubblica previste dalla Merloni stessa.

A questa stregua, quindi, indipendentemente dalla possibilità o meno di realizzare l'affidamento *in house* nel campo delle opere pubbliche, sarà necessario adeguare lo statuto della società ai citati requisiti.

3.3. Il requisito del controllo analogo e la questione della compatibilità con il diritto delle società

Di recente la legge di riforma dei servizi pubblici locali ha fatto emergere la questione in merito alla compatibilità con l'ordinamento societario italiano dell'*affidamento* di attività *in house* da parte dell'ente pubblico a favore di un soggetto controllato di natura societaria.

Il concetto di controllo, dell'ente pubblico nei confronti del soggetto affidatario, analogo a quello che esso esercita sui propri servizi, requisito che legittima l'affidamento diretto, sembrerebbe non garantito dallo "statuto" legale delle società affidatarie.

Non sarebbe, infatti, così palese che in virtù dell'ordinamento societario tra affidante ed affidatario si possa configurare una sorta di controllo analogo a quello esercitato dall'ente pubblico sui propri servizi.

Perché vi sia controllo analogo, secondo quanto previsto dall'orientamento comunitario, non appare sufficiente il possesso dell'intero capitale del soggetto affidatario.

La Commissione dell'Unione europea ha avuto modo di esprimersi sul punto ⁽²¹⁾ affermando che "Per quanto riguarda in particolare la nozione di controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi di cui alla giurisprudenza in discorso, la Commissione sottolinea che affinché tale tipo di controllo sussista non è sufficiente il semplice esercizio degli strumenti di cui dispone il socio di maggioranza secondo le regole proprie del diritto societario. Il controllo contemplato nella sentenza Teckal fa infatti riferimento ad un rapporto che determina, da parte dell'amministrazione controllante, un assoluto potere di direzione, coordinamento e supervisione dell'attività del soggetto partecipante, e che riguarda l'insieme dei più importanti atti di gestione del medesimo".

Il concetto di controllo analogo contemplato dalla giurisprudenza comunitaria, potrebbe implicare l'annullamento di quella autonomia organizzativa e gestionale che rappresenta l'essenza stessa delle società e potrebbe quindi apparire incompatibile con la natura e la funzione dello

(21) Nota 26 giugno 2002 Cc. Sul punto TESSAROLO, cit.

strumento societario. Di conseguenza, potrebbe non apparire nemmeno legittimo l'affidamento diretto del servizio a favore di una società, ancorché a totale partecipazione pubblica.

Del resto, tale dubbio è stato sollevato anche dal Consiglio di Stato ⁽²²⁾, il quale ha rimesso alla Corte di Giustizia europea la questione relativa alla compatibilità con i principi di diritto comunitario di una norma contenuta nella legge regionale Trentino Alto Adige, n. 1 del 4 gennaio 1993 (nel testo sostituito dalla l.r. n. 10 del 23 ottobre 1998) che consente l'affidamento diretto di servizi pubblici a favore di una società per azioni a capitale interamente comunale. La questione sollevata fa riferimento alla citata legge regionale e, come peraltro rilevato nell'ordinanza, è sostanzialmente analoga a quella che si pone nei confronti dell'art. 113 l.u.e.l.

Il Consiglio di Stato, pertanto, si è rivolto alla Corte di Giustizia per chiedere alla stessa di chiarire se il concetto di controllo analogo, da essa più volte invocato, può ritenersi applicabile anche al fenomeno giuridico costituito dal rapporto tra ente pubblico committente e società controllata affidataria.

Sulla questione non si è ancora pronunciata la Corte di Giustizia ed è per questo che in fase di costituzione di società pubbliche, che dovranno operare in affidamento diretto, occorre usare la massima cautela.

Se sotto il profilo teorico la dottrina commerciale ⁽²³⁾ tende a svalutare lo scopo lucrativo, dando maggiore risalto all'ideoneità dell'organizzazione societaria a svolgere un'attività economica – con ciò valorizzando un maggior grado di neutralità dello strumento societario – è anche vero che, sotto il profilo pratico, poiché l'orientamento europeo e quello nazionale spingono verso un rapporto, tra ente locale e società affidataria, di delegazione interorganica, è auspicabile che gli statuti, i contratti di servizio e la carta dei servizi contengano comunque una serie di disposizioni tali da far emergere chiaramente il suddetto rapporto.

È necessario, pertanto, anche nel caso in esame, affinché sussista il cosiddetto controllo analogo, che gli atti che regolano la vita della società e i

(22) Ordinanza 21 aprile 2004, n. 2316, in *avvocatiadministralisti.it* con commento di BROWNINO, *Servizi pubblici locali: appalti in house e rispetto delle regole comunitarie sulla concorrenza*. Sul punto anche: NICOLETTO, *Affidamenti in house: il Consiglio di Stato si rivolge alla Corte di Giustizia (note sull'ordinanza del Consiglio di Stato, sez. V 22.4.04, n. 2316)*, in *espresso.it*; MASSEBO, "Un house providing": una questione da definire, in "Giur. dir. amm." 2004, 849.

(23) Sull'argomento per le varie teorie si rinvia a MARASA, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, Vianuzzi, *Società cooperativa*, p. 140 e ss.; ZANELLI, *La nozione di oggetto sociale*, p. 19 ss., Gruppo, *Le società*, in *Avv. Diritto Commerciale*, Bologna, (ed. 3), 1999.

rapporti con l'ente comunale siano in grado di far trasparire le modalità attraverso le quali si estrinsecano l'attività di indirizzo, programmazione, vigilanza e controllo da parte dell'ente locale unico azionista. Laddove, quindi, si voglia procedere alla costituzione delle società in argomento sarebbe necessario apportare quegli accorgimenti atti a far emergere chiaramente i poteri di programmazione, direzione e controllo dell'ente locale nei confronti della società. A tal fine sarebbe auspicabile:

- prevedere nello statuto la sottoposizione dell'attività dell'organo amministrativo alla verifica di un'apposita Commissione di Controllo di nomina comunale, che vagli periodicamente l'attività svolta dall'organo amministrativo stesso in termini di liceità, regolarità, economicità, redditività e razionalità delle scelte poste in essere;
- prevedere la sottoposizione preventiva⁽²⁴⁾ all'apposita Commissione di controllo esterna della proposta di bilancio, della proposta di Piano programma, del piano degli investimenti, del piano finanziario, delle politiche del personale, dei piani annuali di produzione dell'azienda e le variazioni che si rendessero necessarie.

Tale Commissione potrebbe poi esprimere un parere in merito all'ente locale. Detto questo, va comunque ribadito che, come su esposto, esclusivamente in presenza di tutti e tre i su menzionati presupposti può essere legittimamente disposto, esonerando l'ente pubblico dal procedere all'indizione di una procedura concorsuale, l'affidamento *in house* (ai sensi dell'art. 113, comma 5, lett. c) t.u.e.l.) dei servizi o delle attività di competenza dell'ente locale.

La società, nell'ipotesi contemplata alla fine del par. 3.2. (25), dovrà, pertanto, soddisfare anche gli altri due requisiti:

- a) il capitale sociale dovrà essere interamente pubblico;
- b) la parte più rilevante della sua attività dovrà essere svolta in favore dell'ente pubblico controllante.

Circa il primo presupposto non si porrebbe alcun problema dal momento che la società sarebbe interamente partecipata dall'ente locale.

In merito al secondo, nemmeno, visto che la società opererebbe per tutto esclusivamente a favore dell'ente pubblico che la controlla.

(24) Prima dell'eventuale scadenza per l'approvazione da parte degli organi competenti.

(25) Trattasi sostanzialmente dell'ipotesi in cui la società "patrimoniale" risulti anche affidataria di servizi pubblici o di appalti di servizi o forniture.

4. Aspetti fiscali

4.1. Assenza di oneri fiscali connessi all'eventuale trasferimento di parte del patrimonio immobiliare disponibile del comune alla società

L'ente locale potrebbe avere la necessità di trasferire parte del proprio patrimonio immobiliare disponibile alla società o per farlo gestire a quest'ultima o allo scopo, ad esempio, di fornire alla stessa i mezzi finanziari per sostenere la gestione ordinaria (affitti, canoni, ecc.) in attesa di realizzare le opere pubbliche.

In questo contesto l'imposizione indiretta sulle cessioni immobiliari avrebbe potuto costituire un deterrente al trasferimento dei beni. Proprio per ovviare a ciò, e pertanto in un'ottica di *favor* del legislatore, l'art. 1, comma 275 della l. n. 311/2004 (legge finanziaria 2005) ha abbattuto in misura fissa l'imposta di registro nel caso di trasferimento (tramite cessione o conferimento) di immobili di proprietà dei comuni in favore di proprie società.

Si ribadisce, tale novità contribuirebbe a suffragare la tesi inizialmente esposta, secondo cui il legislatore sembrerebbe favorire le esternalizzazioni delle attività e competenze proprie degli enti locali a società da questi ultimi partecipate, ciò che, in un contesto normativo non sempre chiaro, può rappresentare un elemento da non sottovalutare nelle scelte finanziarie dell'ente.

Unico elemento che potrebbe deporre in senso contrario appare la circostanza che le province sembrano escluse dalla portata soggettiva dell'agevolazione.

Se è vero che la dottrina più attenta⁽²⁶⁾ ritiene che la norma agevolativa tributaria inopinatamente discriminatoria sia illegittima per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. - ciò che potrebbe di per sé autorizzare un'interpretazione estensiva della norma in commento - sarebbe comunque auspicabile un intervento chiarificatore del legislatore in tal senso.

4.2. Deducibilità dell'Iva sugli acquisti

L'acquisizione e la realizzazione di immobili da parte della società potrebbe comportare, inoltre, alcuni vantaggi anche sotto il profilo Iva.

(26) MOSCIUCCI e ZENNARO, voce *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. It. Disc. Priv.*, Torino, 1987, estr. p. 46; D'AMATI voce *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nuoviss. Dig. It.*, app. I, Torino, 1980, p. 163; LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 191 e 199. Si veda anche sull'argomento Corte Cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14574 in "Corr. Trib." 2002, 603.

Invero, come è noto, qualora l'acquisto o la costruzione di un edificio non adibito ad attività commerciale venga effettuato direttamente dal comune, l'imposta pagata costituirebbe un onere accessorio ed ulteriore rispetto a quello sostenuto: l'ente locale, infatti, opererebbe nella veste di "consumatore finale" e, pertanto, non potrebbe detrarre l'Iva corrisposta all'impresa costruttrice o venditrice.

La società immobiliare, invece, operando in veste di soggetto esercente attività commerciale, ha la possibilità di recuperare l'imposta corrisposta in sede di acquisto o costruzione dei cespiti quale credito verso l'erario. Tale credito potrà essere utilizzato in detrazione dall'imposta applicata sulla locazione degli stessi beni (ovvero relativa ad altre eventuali operazioni commerciali poste in essere) o venir utilizzato in compensazione con altri tributi e/o contributi (Ires, Irap, ritenute fiscali e previdenziali). Lo stesso potrà eventualmente essere chiesto a rimborso, in tutto o in parte, secondo le norme e i limiti di cui all'art. 30 del d.P.R. 633/1972.

Occorre notare, tuttavia, che i vantaggi fiscali realizzabili potrebbero risultare solo temporanei nell'ipotesi di locazione dei cespiti allo stesso ente locale socio, in quanto l'imposta sui canoni finirebbe con l'incidere direttamente sull'ente medesimo.

Infine, si sottolinea come le società in oggetto, acquisendo o costruendo prevalentemente immobili non ad uso abitativo, non dovrebbero incorrere nella disciplina delle società di godimento di cui all'art. 4, comma 5 del d.P.R. 633 del 1972⁽²⁷⁾, lasciando così integro il diritto alla detrazione.

(27) Mi sia consentito rinviare sull'argomento a ITRASPARO, *Gli imprenditori in L'imposta sul valore aggiunto - Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauo, Torino, 2001, p. 123 ss. Anche sotto il profilo Ires si pone il problema dell'applicabilità a siffatte società del regime delle società non operative di cui all'art. 30 della l. 724 del 1994. Fra le ipotesi di esclusione dalla portata della normativa sono contemplati i "soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali". Inizialmente lo stesso Ministero (circ. 15 maggio 1995, n. 140/E, in *bdc.ilsol24ore.com*) aveva spiegato la ratio della norma nell'impossibilità per tali soggetti di trasformarsi in società di persone per sfuggire all'applicazione della disciplina. Una volta estesa l'applicabilità di quest'ultima anche alle società di persone tale motivazione è evidentemente venuta meno, con la conseguenza che taluni hanno ritenuto di motivare il mantenimento di tale esclusione sulla base delle garanzie di operatività offerte dai soggetti che tale veste devono assumere, svolgendo i medesimi normalmente attività di pubblico interesse (così circ. Assonime, 22 aprile 1997, n. 46 in *bdc.ilsol24ore.com*). D'altro canto lo stesso Ministero (circ. 26 febbraio 1997, n. 48/E, in *bdc.ilsol24ore.com*) ha incluso fra i soggetti rientranti nell'esclusione le società di cui all'art. 22 dell'ormai abrogata l. n. 142 del 1990, ovvero le società di capitali degli enti locali svolgenti servizi pubblici. In virtù di tale modifica, e pertanto della nuova ratio che valorizza l'interesse pubblico, nonché in virtù della circostanza che un ente locale non può partecipare ad una società in qualità di socio illimitatamente responsabile (vedi par. 2), è da ritenere che anche le società in oggetto debbano rientrare nella citata esclusione.