

# La soggettività passiva nell'associazionismo tra Comuni

Luigi Lovecchio – Massimo Basilavecchia

## Premessa metodologica.

Le forme giuridiche attraverso le quali può esplicarsi il fenomeno dell'associazionismo tra comuni, alla luce della legislazione di riferimento (D. Lgs. n. 267/00: Tuel), sono diverse. L'approccio tributario al fenomeno, pertanto, richiede che si prendano in esame singolarmente le diverse ipotesi, al fine di individuarne il trattamento fiscale. A tale scopo, dunque, si ritiene di dover distinguere le seguenti fattispecie: l'unione di comuni, il consorzio tra comuni, le convenzioni tra comuni e la fusione di comuni.

In particolare:

- con l'unione di comuni, disciplinata principalmente nell'articolo 32 del Tuel, si costituisce una associazione tra enti locali, dotata di personalità giuridica, allo scopo di gestire congiuntamente funzioni (e non servizi). L'unione non determina ovviamente la scomparsa degli enti locali partecipanti, poiché le sue finalità non comportano l'assorbimento delle singole soggettività;
- con il consorzio tra comuni, disciplinato principalmente nell'articolo 31 del Tuel, si dà vita ad un soggetto inquadrabile, in linea di principio, nell'istituto civilistico di cui agli articoli 2602 e seguenti c.c., con la finalità di gestire in forma associata funzioni e/o servizi;
- la convenzione, disciplinata nell'articolo 30 del Tuel, è un accordo tra comuni che consente la gestione in modo coordinato di funzioni e servizi. Di regola, la convenzione non genera un nuovo soggetto di diritto, anche se resta da chiarire cosa accade esattamente in presenza della costituzione di uffici comuni che esercitano "funzioni pubbliche in luogo degli enti partecipanti all'accordo". La previsione testuale sembra infatti prefigurare la costituzione di un'entità autonoma rispetto agli enti locali partecipanti, che infatti si sostituisce a questi, realizzandosi così una situazione simile all'unione di comuni;
- la fusione di comuni, disciplinata nell'articolo 15 del Tuel, determina infine la nascita di un nuovo ente locale, con il contestuale "assorbimento" degli enti locali che hanno dato luogo alla fusione stessa.

Passando al merito dell'aspetto tributario, occorre osservare, in via del tutto preliminare, come la legislazione vigente in materia di enti locali si occupi essenzialmente dei consorzi tra comuni, estendendo a questi le agevolazioni destinate agli enti locali, mentre nulla preveda a proposito delle unioni.

## 1. L'unione di comuni.

### 1.1 Le imposte sui redditi.

L'attuale articolo 74 del Tuir (ex art. 88) dispone l'esclusione da imposte sui redditi dei comuni e dei consorzi tra enti locali. Le unioni non vengono dunque prese in considerazione.

In dottrina non vi è unanimità di vedute in ordine alla esatta qualificazione della disposizione in esame, se si tratti cioè di una esenzione soggettiva ovvero di una vera e propria esclusione. La maggioranza degli autori<sup>1</sup>, i lavori preparatori al Tuir e la giurisprudenza che si è occupata della norma sono tuttavia orientati a ritenere che si tratti di una esclusione.

Per ciò che attiene ai lavori preparatori al D.P.R. 917/86, a commento dell'articolo 88, che nella versione originaria contemplava solo gli organi e le amministrazioni dello Stato, si legge "si è

---

<sup>1</sup> Tra i tanti, si vedano Fantozzi – Il diritto tributario, pag. 887, Torino 2003, Leo – Monacchi – Schiavo, Le Imposte sui Redditi nel testo unico, vol. II, pag. 1351, Milano 1999

pertanto avvertita l'esigenza di escludere la soggettività passiva degli organi e amministrazioni dello Stato, già discutibile in linea di principio e rivelatasi in concreto di nessuna utilità". Per quanto riguarda la giurisprudenza, sono emblematiche le pronunce emanate a proposito della discussa applicazione della ritenuta di cui all'articolo 26, D.P.R. 600/73, sugli interessi bancari corrisposti a comuni e aziende speciali e della correlata disposizione interpretativa di cui all'articolo 14, legge n. 28/'99. Sul punto, si ricorderà che la controversia interpretativa verteva sulla circostanza che la formulazione originaria della norma del predetto articolo 26 imponeva l'obbligo di effettuazione della ritenuta nei confronti dei soggetti "esenti" da imposta. A fronte dell'imponente interpretazione della giurisprudenza di merito favorevole alla non applicazione della ritenuta nei riguardi degli enti locali, fu emanata la disposizione interpretativa di cui al citato articolo 14, legge n. 28/'99, a mente della quale la previsione del ridetto articolo 26 "deve intendersi nel senso che tale ritenuta si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

La norma interpretativa in oggetto, come riconosciuto dalla giurisprudenza di riferimento (ex multis, Cass., sez. trib., n. 6500/2000 e n. 4904/1999, oltre che Corte Costituzionale, ord. n. 174/2001), costituisce una conferma diretta della qualificazione della previsione di cui all'articolo 74 del tuir.

Versandosi pertanto in una ipotesi di esclusione da imposta, secondo la teoria tradizionale <sup>2</sup>, la stessa dovrebbe essere giustificata dalla mancanza di una capacità contributiva. Se così fosse, se ne dovrebbe desumere ulteriormente l'interpretazione estensiva del disposto del medesimo articolo 74 del tuir nel senso di ricomprendere, oltre ai comuni ed ai consorzi tra enti locali, le unioni di comuni, in quanto esponenziali della medesima assenza di capacità contributiva rilevabile nei primi. A rafforzare tale conclusione, soccorre la prassi amministrativa formatasi in tema di consorzi tra enti locali. Come ha precisato il Ministero delle finanze (R.M. 18.6.2001, n. 92/E), infatti, la previsione di esonero in esame si applica esclusivamente ai cosiddetti "consorzi funzione", che si distinguono dai "consorzi azienda" per il fatto di essere preposti esclusivamente allo svolgimento di funzioni di natura pubblicistica. Così chiarita la ratio del trattamento riservato ai consorzi, risulterebbe quindi contrario all'articolo 53 della Costituzione non ammettere al beneficio in questione le Unioni, che hanno identica finalità.

Peraltro, anche volendo aderire ad una visione "riduttiva" della dicotomia tra esenzioni e esclusioni, quale quella recepita, tra le altre, nella sentenza n. 7047/1999 della Corte di Cassazione e nella già citata ordinanza n. 174/2001 della Consulta, a mente della quale "la categoria dottrinale della esclusione ... si basa pur sempre su una valutazione discrezionale del legislatore, che esclude l'attitudine di un determinato soggetto al pagamento del tributo" e ancora "la esclusione o la esenzione da imposta non è comunque sinonimo di assenza della capacità contributiva", l'interpretazione strettamente letterale del precetto del ridetto articolo 74, volta a espungere le unioni dalla descritta esclusione, si rivelerebbe, con ogni probabilità, contraria sinanche al criterio di ragionevolezza, che pure ispira la verifica del giudice delle leggi (cfr. ordinanza n. 174 sopra citata).

È chiaro, comunque, che in un'ottica prospettica sarebbe più che opportuno il recepimento della rassegnata opzione interpretativa da parte del legislatore.

## 1.2 Le ritenute

Non vi sono dubbi, invece, sul fatto che le unioni hanno i requisiti per essere qualificate come sostituti d'imposta, nell'accezione di cui agli articoli 23 e seguenti, D.P.R. 600/73. Sono infatti contemplati tutti gli enti e le società indicati nell'articolo 87 (oggi, 73), comma 1, del tuir, e cioè

---

<sup>2</sup> si tratta, come noto, di questione tutt'altro che pacifica tra gli studiosi. Nel senso qui ipotizzato, si vedano, comunque, per tutti, Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, vol. 1, pag. 77, Torino 1998, Fantozzi, Il diritto tributario cit., pagg. 184 – 185. Per una ampia e ragionata rassegna sul tema, si rinvia a Basilavecchia, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario), in Rass. Trib. 2002, pagg. 421 e segg.

enti e società commerciali e non commerciali. Ne consegue che, in presenza delle condizioni di legge (erogazione di redditi imponibili), le unioni dovranno effettuare le ritenute.

### 1.3 L'Irap.

Gli enti locali e le amministrazioni pubbliche in generale sono soggetti ad una disciplina specifica, nell'ambito dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (artt. 1 – 45, D. Lgs. 446/97). In particolare, ai sensi del combinato dell'articolo 3, lettera e-bis), e 10 bis, citato decreto n. 446, “le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, “ D. Lgs. 29/'93, determinano il valore della produzione netta secondo il cosiddetto “metodo retributivo”, che consiste nell'effettuare la sommatoria di talune erogazioni effettuate dagli enti (retribuzioni di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e lavoro autonomo occasionale), con facoltà di optare per le regole ordinarie di determinazione della produzione netta, limitatamente ai servizi commerciali eventualmente esercitati.

Ora, considerato che nella previsione di cui al menzionato articolo 1, comma 2, D. Lgs, n. 29/'93, rientrano “i comuni, le comunità montane, e loro consorzi ed **associazioni**”, stante l'ampiezza della formulazione di legge, non dovrebbero esserci difficoltà di sorta nel ritenervi incluse le unioni.

### 1.4 L'ici

Premesso che l'imposta comunale sugli immobili assoggetta a imposizione, in linea di principio, tutti gli immobili, a prescindere dalla destinazione d'uso o dalla titolarità (pubblica o privata) degli stessi, nel caso delle unioni potrebbero, in astratto, essere invocate le fattispecie di esenzione di cui alle lettere a) e i) dell'articolo 7, D. Lgs. 504/92.

La previsione di cui alla lettera a) esenta gli immobili posseduti da comuni e da consorzi tra comuni, destinati esclusivamente allo svolgimento dei compiti istituzionali. Di nuovo, la norma trascura le unioni. Vale al riguardo ricordare come la disposizione in esame sia stata oggetto di una norma interpretativa (articolo 31, comma 18, legge n. 289/'02), volta a chiarire l'applicabilità dell'esenzione a tutti i consorzi costituiti tra soggetti individualmente esenti dall'imposta. Tanto, in ragione del fatto che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3971/2002, aveva affermato l'estraneità dei consorzi “misti”, partecipati cioè sia da comuni che da camere di commercio, alla previsione di esenzione. Un simile rigore della giurisprudenza, tale da aver indotto l'intervento chiarificatore del legislatore, unitamente alla tradizionale, quanto ampia, area di discrezionalità che assiste, in generale, le disposizioni agevolative, porta a dubitare della possibilità di una interpretazione estensiva del suddetto articolo 7, lettera a), D.Lgs. 504/92, nel senso di ricondurre anche le unioni tra comuni. Resta comunque la forte perplessità di fondo, in termini di irragionevolezza della scelta legislativa, nei confronti di una interpretazione strettamente letterale della norma, che da un lato sembra esonerare tutti i consorzi tra comuni, dall'altro assoggetterebbe a imposizione un soggetto come l'unione che dal punto di vista dell'inquadramento giuridico offre maggiori garanzie di perseguimento esclusivo degli scopi istituzionali degli enti locali.

Passando alla disposizione oggetto della lettera i) del medesimo articolo 7, D.Lgs. 504/92, relativa agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, aventi le destinazioni d'uso esclusive ivi precisate, si ritiene che gli immobili delle unioni ben potrebbero godere dell'agevolazione, semprechè si realizzino le condizioni di legge. Si è infatti dell'avviso di non poter condividere la restrittiva posizione assunta dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 5747/2005), nell'ambito di una specifica controversia, a mente della quale, poiché gli enti locali (e le relative forme associative, se si condivide la lettura proposta nel precedente punto 1.1) sono contemplati nell'articolo 88 del tuir (oggi, articolo 74), gli stessi non potrebbero rientrare nella esenzione di cui alla predetta lettera i), riferibile esclusivamente ai soggetti menzionati nell'articolo 87 del tuir (oggi, articolo 73).

Piuttosto, la difficoltà di applicazione della esenzione prevista nella più volte ricordata lettera i) è di ordine pratico, dovendosi verificare un utilizzo esclusivo di tipo assistenziale, previdenziale,

eccetera, non riscontrabile, ad esempio, nello svolgimento di attività tipicamente amministrative (R.M. n. 2 del 25.6.1994).

## **1.5 L'imposta di registro e altre imposte indirette**

A tal fine vanno considerati i principali atti giuridici che vengono in evidenza a proposito della costituzione di un'unione di comuni, e nel corso della vita della stessa. La natura di tale associazione dovrebbe condurre ad escludere che in fase di costituzione o di gestione dell'unione comunale possa venire in rilievo il trasferimento – sotto forma di cessione o di conferimento – di un'azienda o di un complesso aziendale: ciò perché le funzioni che i comuni decidono di attribuire al nuovo ente locale non dovrebbero essere svolte in forma imprenditoriale, né è pensabile che, se si intende procedere all'esercizio imprenditoriale di talune funzioni o di taluni servizi, si ricorra allo strumento dell'unione. La principale rilevanza fiscale, sotto il profilo dell'imposizione indiretta, si avrà dunque con riguardo alla possibile cessione di beni immobili, dai comuni all'unione, all'atto dell'istituzione, o dall'unione ad altri enti, nel corso della vita dell'unione. Trasferimenti immobiliari che come noto coinvolgono, oltre all'imposta di registro, anche le imposte ipotecarie e catastali. Premesso che, in base all'art. 32 comma 2 del TUEL, l'unione viene costituita attraverso la sottoscrizione di un atto costitutivo e di uno statuto, i quali, in mancanza di un contenuto patrimoniale, possono ritenersi esclusi dall'obbligo di registrazione (art. 1 della tabella allegata al d.p.r. 131/86), nell'ipotesi in cui all'unione sia conferito un bene immobile da parte di uno dei comuni associati si rende sicuramente applicabile, ai fini del registro, la sola tassa fissa, attualmente pari a € 168,00, in base all'art. 1 comma 1 della tariffa allegata al d.p.r. 131/86. L'inapplicabilità dell'imposta proporzionale è strutturata, in tale disposizione, in base alla natura pubblica dell'ente che acquisisce il bene immobile: la dizione ampia di "enti pubblici territoriali" si presta senza dubbio a ricomprendere anche l'unione di comuni, anche perché oggetto di specifica menzione sono le comunità montane, che della stessa costituiscono un tipo speciale. L'ente-unione, però, non potrà beneficiare della stessa disposizione tutte le volte in cui figuri invece come cedente in un atto traslativo della proprietà o di altro diritto reale su un bene immobile, a meno che il cessionario non rientri tra gli enti pubblici indicati come beneficiari dell'agevolazione. Nella stessa logica, l'art. 2 della tariffa allegata al d.lgs. 347/90, in materia di imposte ipotecarie, prevede l'imposta fissa, in luogo della proporzionale del 2%, per le trascrizioni in favore di enti pubblici territoriali (in questo caso non compaiono le comunità montane). Per le imposte catastali, invece, la non soggezione sembra limitata, dall'art. 10 comma 3 del citato d.lgs. 347/90, alle vulture eseguite nell'interesse dello Stato, senza alcuna allusione ad enti pubblici diversi.

Potrebbe accadere, nell'ambito delle attività demandate all'unione, e accettando la premessa secondo la quale tale ente potrebbe svolgere anche servizi suscettibili di esercizio in forma imprenditoriale, che l'unione decida a sua volta di costituire, nella misura in cui le previsioni statutarie lo consentano, una società mista, con prevalenza pubblica o meno, con la quale esercitare servizi pubblici locali. In tal caso, al fine della tassazione indiretta degli immobili eventualmente conferiti, se la società è interamente pubblica e possiede i requisiti funzionali di cui al comma 13 dell'art. 113 TUEL, si applica l'art. 118 TUEL, che prevede un'esenzione totale e completa riferita a tutte le imposte indirette; altrimenti, se la partecipazione pubblica non è maggioritaria, si applica l'art. 7 della legge 218 del 1990 (c.d. legge "Amato"), richiamata dal comma 8 dell'art. 116, con applicazione di un'aliquota dell'1 per mille, sostitutiva delle ordinarie imposte di registro, ipotecarie e catastali, con il limite massimo di cento milioni di lire.<sup>3</sup> Se poi la società costituenda assorbe un'azienda speciale, rileva l'art. 115 comma 6 che riproduce una storica disposizione agevolativa secondo la quale i conferimenti e le assegnazioni di beni sono esenti da ogni imposizione diretta e indiretta, statale e regionale. Formulazione questa che, come la prima di quelle ora citate, sembra

---

<sup>3</sup> E' controverso se l'1 per mille si applichi per ciascuna imposta o cumulativamente, e lo stesso vale per il limite di cento milioni di lire.

sottintendere una detassazione così totale da rendere inapplicabile anche la tassa fissa normalmente persistente quando viene meno l'imposizione proporzionale.

## 1.6 L'IVA.

A proposito dell'IVA, va ricordato, preliminarmente, che si tratta dell'imposta con maggiore rigidità, dati i ben noti vincoli comunitari, solo all'interno dei quali per il legislatore nazionale è possibile esercitare discrezionalità di scelte.

Da un'analisi dell'art. 4 del d.p.r. 633/72, e soprattutto della sesta direttiva (77/388: art.4, par. 5, e allegato D), risulta che per le attività poste in essere nell'esercizio di prerogative pubblicistiche (poste in essere in qualità di "pubblica autorità) da enti pubblici non commerciali, non si verifica il presupposto soggettivo, se non nei casi delle attività "assolutamente commerciali" espressamente indicate. Quindi, in linea di massima, se l'unione deve svolgere funzioni pubbliche, piuttosto che servizi, e deve quindi svolgere un'attività modellata prevalentemente intorno a schemi pubblicistici, può escludersi in larga parte l'assunzione di una soggettività passiva IVA. Ciò comporta l'irrelevanza ai fini di tale tributo anche di eventuali somme corrisposte dai comuni all'unione, a compensazione delle spese da sostenere per svolgere le funzioni trasferite all'unione stessa; somme che, oltretutto, non dovrebbero mai assumere la funzione di remunerazione di specifiche attività rese, quanto piuttosto costituire un trasferimento di risorse genericamente destinato a finanziare il fabbisogno di mezzi necessario a condurre i compiti attribuiti.

Peraltro, non è così scontato che l'unione non possa assumere anche servizi a terzi, idonei ad uno svolgimento in forma imprenditoriale, o comunque compresi nell'elencazione di cui alla tbella D allegata alla direttiva (v. art. 4, comma quinto, del d.p.r. 633/72). Se si ipotizza<sup>4</sup> (pur con tutte le perplessità giuridiche di carattere generale, riconducibili alla improprietà della formula prescelta) un ingresso dell'unione dei comuni nei settori dell'energia, dei servizi sociali, della cultura, con lo svolgimento di servizi resi a terzi dietro corrispettivo, sarebbero da assoggettare ad iva le operazioni considerate appunto commerciali, anche se svolte da enti pubblici: ad es., erogazione di acqua e servizi di fognatura e di depurazione, gas, energia elettrica e vapore; fiere ed esposizioni a carattere commerciale; trasporto merci e persone;

## 2. Il consorzio tra comuni

L'ipotesi di maggiore interesse riguarda il "consorzio – funzione", poiché l'esercizio di attività economiche in forma diretta da parte dei comuni, anche attraverso i "consorzi – azienda", oltre ad apparire in netta controtendenza rispetto agli orientamenti politici e gestionali dominanti, presenta profili di dubbia compatibilità con l'ordinamento comunitario.

In linea generale, è agevole constatare come ai consorzi siano riservate le medesime agevolazioni previste per gli enti locali. In particolare:

- per ciò che attiene alle imposte sui redditi, l'esclusione della soggettività passiva di cui all'articolo 74 del tuir appare di piana applicazione. Vi è piuttosto da osservare come l'asserita estraneità dei consorzi azienda dall'ambito di operatività della previsione suddetta, pacifica nella prassi amministrativa (non constano precedenti giurisprudenziali di rilievo sul punto), seppure conforme alla ratio della stessa, non trovi espliciti supporti nella lettera della norma;
- per quanto riguarda l'Irap, si è già detto che i consorzi tra enti locali rientrano a pieno titolo tra le Amministrazioni pubbliche alle quali si applica il particolare regime di determinazione del valore della produzione netta, di cui all'articolo 10 bis, D. Lgs. n. 446/97. Le istruzioni alla dichiarazione Irap degli enti pubblici precisano al riguardo che non sono ammessi al regime

---

<sup>4</sup> Rinvio a BRACCI, Le forme associative tra comuni, in Fin.loc. 2003, 757ss. e a COCCHIARA, Le unioni dei comuni, un'occasione da utilizzare, in Nuove autonomie, 2001, 955ss..

retributivo i “consorzi – azienda”, che dovrebbero essere invece qualificati come imprese commerciali tout court;

- in ordine all’Ici, spetta l’esenzione prevista nell’articolo 7, lettera a), D. Lgs. n. 504/92, a condizione che si tratti di immobili destinati esclusivamente allo svolgimento dei compiti istituzionali, nella definizione desumibile dalle rigorose pronunce della Corte di Cassazione in termini (tra le tante, si vedano le sentenze n. 21571/2004 e n. 142/2004).

### **3. Le convenzioni tra comuni.**

Nei casi in cui le convenzioni si limitano a designare un comune capofila, al quale viene attribuito il compito di coordinare lo svolgimento della funzione o del servizio “convenzionato”, non si istituisce un nuovo soggetto d’imposta, con l’effetto che l’accordo di specie rientrerà nell’ambito di applicazione della fiscalità dei comuni.

Qualora invece si dovesse giungere alla costituzione di un ufficio comune, al quale viene affidato l’esercizio di una funzione pubblica, in vece dei comuni convenzionati, la situazione che sembra delinearsi è simile a quella delle unioni.

Se ciò è esatto, varrebbero le considerazioni (e soprattutto le perplessità, accresciute dalla maggiore atipicità del fenomeno delle convenzioni) esposte nel precedente punto 1.

### **4. Le fusioni tra comuni.**

La fattispecie è di semplice inquadramento, poiché al comune risultante dalla fusione risulterà applicabile la disciplina tributaria propria dei comuni.