

Civile Ord. Sez. 5 Num. 6842 Anno 2019

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: BALSAMO MILENA

Data pubblicazione: 08/03/2019

ORDINANZA

sul ricorso 13740-2014 proposto da:

SMAT SPA, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE
GIULIO CESARE 14 A-4, presso lo studio dell'avvocato
GABRIELE PAFONDI, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato GIORGIO SANTILLI;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI TORINO, elettivamente domiciliato in ROMA
VIALE BRUNO BOZZI 87, presso lo studio dell'avvocato
MASSIMO COLARIZI, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato GIAMBATTISTA RIZZA;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 211/2013 della COMM.TRIB.REG.
di TORINO, depositata il 17/12/2013;

2019

532

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 25/01/2019 dal Consigliere Dott. MILENA
BALSAMO.

RILEVATO CHE

1. La SMAT (società Metropolitana Acque Torino s.p.a.) impugnava l'avviso di accertamento con il quale il Comune di Torino le contestava l'omesso versamento ICI sugli immobili, oggetto di concessione su area demaniale, per gli anni dal 2005 al 2010, eccependo la decadenza dal potere impositivo ex art. 11 d.lgs 504/92 per l'annualità 2005, e la violazione dell'art. 3 e dell'art. 7 comma 1 lett. B d.lgs 504/1992 per insufficiente motivazione dell'atto impositivo, deducendo di essere mera detentrica dei cespiti affidatili per lo svolgimento delle funzioni di servizio pubblico.

Si trattava, in particolare, di infrastrutture concesse da Autorità d'ambito numero 3 a Società Metropolitana Acque Torino s.p.a. per la gestione del servizio idrico integrato nei territori dei singoli comuni, tra i quali era compreso il Comune di Torino, che erano associati di detta Autorità. In forza di convenzione stipulata il 1^o ottobre 2004, Autorità d'ambito aveva affidato in forma diretta, senza espletamento di gara ad evidenza pubblica ed ai sensi dell'articolo 113, comma 5, n. 3, della legge 267/2000, per la durata di anni 30 le infrastrutture idriche di proprietà dei comuni associati per la gestione del servizio idrico integrato.

A tal fine sosteneva di aver edificato l'immobile (destinato a Centro Ricerche) in forza di permesso a costruire rilasciatole a titolo gratuito ex art. 17 d.p.r. 380/2011 per gestire il servizio idrico; definito dall'art. 141 comma 2 d.lgs 152/2006 come insieme di servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua per usi civili di fognatura e depurazione delle acque reflue.

Negava altresì la sussistenza del rapporto concessorio relativo all'area per l'edificazione ed al servizio pubblico sopra descritto, in quanto costituita come società *in house providing*, a capitale interamente pubblico, attraverso la quale l'amministrazione comunale le aveva affidato direttamente i servizi pubblici.

Sicché, trattandosi di società *in house*, non poteva essere considerata soggetto terzo che opera sul mercato distinto dall'ente pubblico di cui

costituisce emanazione, quanto una sua articolazione interna (longa manus dell'ente), sottoposta al suo diretto controllo funzionale, gestionale e finanziario (c.d delegazione interorganica).

Tanto che l'affidamento pubblico mediante in house providing non consentirebbe di configurare un rapporto contrattuale intersoggettivo, di talchè l'ente in house dovrebbe considerarsi come uno degli strumenti propri dell'amministrazione.

La CTP, respinta l'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso, rigettava il ricorso della società, ritenendo fondato e motivato l'accertamento dell'ente comunale.

La società contribuente proponeva appello alla CTR del Piemonte la quale respingeva il gravame, rilevando che, pur volendo ammettere che la società fosse soggetta al cd. 'controllo analogo' da parte del Comune di Torino (elemento necessario per riconoscere la qualità di società *in house providing*), l'appartenenza a detta categoria di enti non ne escludeva la qualità di soggetto privato, in quanto la nozione di organismo di diritto pubblico era stata elaborata ai soli fini delle procedure ad evidenza pubblica di rilevanza UE.

In ogni caso, inferiva dalla lettera della convenzione del 2004 stipulata tra Comune e società ricorrente la sussistenza di una concessione "*comparabile ad un diritto reale d'uso temporaneo*" in relazione al quale gravavano sull'ente tasse ed oneri fiscali come espressamente pattuito tra i contraenti.

Avverso la sentenza della CTR del Piemonte indicata in epigrafe, la società SMAT ha proposto ricorso per cassazione articolato in tre motivi, illustrati con successiva memoria del 27.12.2018.

Il Comune di Torino resiste con controricorso, illustrato nelle successive memorie difensive.

CONSIDERATO CHE

2. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia il vizio di violazione degli artt. 1 comma 2 e 3 d.lgs n. 504/92, nonché dell'art. 113 d.l.s n. 267/2000 e dell'art. 17 D.P.R. n. 380/2001, ex art. 360, 1[^] co., n. 3 c.p.c.; per avere i giudici territoriali affermato, sulla base della natura di soggetto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

privato della società ricorrente, la sussistenza di un rapporto concessorio su area demaniale, attenendosi alla terminologia utilizzata nella convenzione del 2004, senza indagare sulla circostanza che, in realtà, in quanto società in house, essa doveva considerarsi mera affidataria diretta del Centro Ricerche e della gestione del servizio pubblico idrico.

Deduce, al riguardo, che l'affidamento diretto *in house providing* è uno strumento alternativo alla concessione del servizio pubblico e, dunque, in quanto non titolare di diritti reali sugli immobili né concessionaria dell'area demaniale, non è tenuta al pagamento dell'ICI, avendo ricevuto dal Comune di Torino solo la detenzione di beni per lo svolgimento del servizio idrico integrato.

La società, cosiddetta "in house", si configura - secondo la ricorrente - come un'articolazione organizzativa riconducibile all'amministrazione pubblica di riferimento, sicché sussiste una sostanziale identità tra la società ricorrente ed il comune del quale è emanazione e con il quale sussiste un rapporto di delegazione interorganica.

3. Con la seconda censura si lamenta omessa motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, non avendo il decidente esaminato la circostanza che la società aveva ottenuto l'esenzione dal contributo di costruzione di cui all'art. 17 DPR n. 380/2011 al pari di un ente pubblico, per realizzare l'area demaniale assoggettata ad imposta; né aveva valutato che l'area era destinata ad un utilizzo di pubblico interesse, con la conseguenza che essa ricorrente non poteva utilizzarla per altri fini. E, nell'aver usufruito dell'esenzione, in quanto organo strumentale del Comune di Torino, detta condizione doveva essere esaminata anche ai fini dell'esenzione ICI, in mancanza di soggettività passiva.

4. Con la terza censura si denuncia violazione dell'art. 11 comma 2 d.lgs 504/92, per avere i giudici regionali escluso la decadenza dal potere impositivo con riferimento all'anno di imposta 2005, rilevando che l'avviso era stato notificato nel dicembre 2011 e, dunque, nei termini di legge, in applicazione del combinato disposto dei commi 161 e 171 dell'art. 1 della L. 269/2006; censurando la pronuncia per aver applicato retroattivamente le disposizioni normative richiamate.

5. Le prime due censure, che possono essere trattate congiuntamente attenendo alla medesima questione, sono prive di pregio.

La questione controversa concerne la esenzione ICI di cui la società ricorrente, la quale gestisce il servizio idrico per i Comuni soci, pretende di beneficiare.

6. La verifica in ordine alla ricorrenza dei requisiti propri della società "in house", come delineati dall'art. 113, comma 5, lett. c), del d.lgs 18 agosto 2000, n. 267 (come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. d, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni nella legge 24 novembre 2003, n. 326) deve compiersi con riguardo alle previsioni contenute nello statuto della società, dovendosi intendere per società in house quella costituita da uno o più enti pubblici per l'esercizio di pubblici servizi, di cui esclusivamente i medesimi enti possano essere soci, che statutariamente espliciti la propria attività prevalente in favore degli enti partecipanti, e la cui gestione sia per statuto assoggettata a forme di controllo 'analoghe' a quello esercitato dagli enti pubblici sui propri uffici(S.U. n. 26283/2013; Cass. n. 3196/2017).

Perché sia configurabile (secondo la nota sentenza CGUE 'Teckal' n. 107/98 del 18 novembre 1999) una società "in house providing" occorre che: *"a) il capitale sociale sia integralmente detenuto da uno o più enti pubblici per l'esercizio di pubblici servizi e lo statuto vieti la cessione delle partecipazioni a soci privati; b) la società espliciti statutariamente la propria attività prevalente in favore degli enti partecipanti, in modo che l'eventuale attività accessoria non implichi una significativa presenza sul mercato e rivesta una valenza meramente strumentale; c) la gestione sia per statuto assoggettata a forme di controllo analoghe a quelle esercitate dagli enti pubblici sui propri uffici"*; detti requisiti devono sussistere tutti contemporaneamente e risultare da precise disposizioni statutarie (Cass. SSUU n. 22409/2018).

La natura della società SMAT, quale soggetto *in house providing*, non risulta controversa in giudizio, di guisa che occorre accertare se continuino ad applicarsi gli istituti privatistici del diritto societario, in quanto persona giuridica di diritto privato riconducibile al regime privatistico - caratterizzandosi sia per

la prevalenza della partecipazione pubblica sia per la prevalente destinazione dell'attività da essa svolta a favore dall'ente pubblico affidante - ovvero se l'equiparazione della società in house agli organi amministrativi interni dell'ente pubblico controllante la renda, a tutti gli effetti, un'articolazione in senso sostanziale della pubblica amministrazione da cui promana e non un soggetto giuridico ad essa esterno e da essa autonomo (Cass. civ., sez. II, 14 marzo 2016, n. 4938; Cons. St., sez. VI, 26 maggio 2015, n. 2660; Cons. St., sez. VI, 11 dicembre 2015, n. 5643; Corte Cost., 20 marzo 2013, n. 46).

7. Le S.U. (n. 7759/2017) hanno precisato *«che è, bensì, vero che le Sezioni unite di questa Corte, nella già menzionata sentenza n.26283/13, hanno affermato che "le società in house costituiscono in realtà articolazioni della pubblica amministrazione da cui promanano e non soggetti giuridici ad essa esterni e da essa autonomi; tuttavia, hanno altresì avuto cura di precisare che siffatta affermazione va intesa ai limitati fini del riparto di giurisdizione. Precisazione, questa, che si riferisce, ovviamente, al riparto di giurisdizione riguardante l'azione di responsabilità per danni arrecati dall'illegittimo comportamento degli organi sociali al patrimonio della società, che costituiva oggetto di quel giudizio. Ciò non implica però, necessariamente, che anche sotto ogni altro profilo l'adozione del paradigma organizzativo societario che caratterizza le società in house sia irrilevante e che le regole proprie del diritto societario siano poste fuori gioco. Sarebbe illogico postulare che la scelta di quel paradigma privatistico per la realizzazione delle finalità perseguite dalla pubblica amministrazione sia giuridicamente priva di conseguenze, ed è viceversa del tutto naturale che quella scelta, ove non vi siano specifiche disposizioni in contrario o ragioni ostative di sistema, comporti l'applicazione del regime giuridico proprio dello strumento societario adoperato»*.

La giurisprudenza di questa Corte (v. anche S.U. n. 24591 del 2016) ha preso le mosse dal rilievo decisivo dato dall'art. 4 (che reca la rubrica: Riduzione di spese, messa in liquidazione e privatizzazione di società pubbliche), comma 13, quarto periodo, del D.L. 6 luglio 2012, n. 95 (Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini, nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese

del settore bancario), convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 135, art. 1, comma 1, secondo cui *"Le disposizioni del presente articolo e le altre disposizioni, anche di carattere speciale, in materia di società a totale o parziale partecipazione pubblica si interpretano nel senso che, per quanto non diversamente stabilito e salvo deroghe espresse, si applica comunque la disciplina del codice civile in materia di società di capitali"*.

Disposizione, questa, che ha convinto in ordine all'inquadramento privatistico delle società con partecipazione dello Stato o di enti pubblici, la cui specifica disciplina sia contenuta esclusivamente o prevalentemente nello statuto sociale. Secondo questo orientamento, detta norma si caratterizza quale clausola normativa ermeneutica generale (norma di chiusura) salvo deroghe espresse, ed impone all'interprete di optare comunque per l'applicazione della disciplina del codice civile in materia di società di capitali.

Da questa premessa le S.U. hanno dedotto che la società per azioni con partecipazione pubblica non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perché il Comune ne posseda, in tutto o in parte, le azioni, in quanto il rapporto tra società ed ente locale è di assoluta autonomia, al Comune non essendo consentito incidere unilateralmente sullo svolgimento del rapporto medesimo e sull'attività della società per azioni mediante l'esercizio di poteri autoritativi o discrezionali, ma solo avvalendosi degli strumenti previsti dal diritto societario, da esercitare a mezzo dei membri di nomina comunale presenti negli organi della società (v. anche Cass., nn. 19340 del 2016; Sez. U, n. 7759/ 2017; S.U. n. 22406/2018).

8. Ogni dubbio in merito alla natura di detti enti è stato, poi, dissipato dal principio successivamente stabilito dall'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 175 del 2016 (nella specie, peraltro, inapplicabile "ratione temporis"), a tenore del quale, *"per tutto quanto non derogato dalle relative disposizioni, le società a partecipazione pubblica sono disciplinate dalle norme sulle società contenute nel codice civile"*, (con conseguente applicazione ex art. 14 della fallibilità delle società in house).

Norme che confermano la riconduzione delle società a partecipazione pubblica all'ordinario regime civilistico ma, soprattutto, eliminano ogni dubbio circa il



fatto che le società in house siano regolate dalla medesima disciplina che regola, in generale, le società partecipate, come confermato dalla pronuncia delle S.U. n. 22406/2018 secondo cui « *del tutto naturale che quella scelta (del legislatore), ove non vi siano specifiche disposizioni in contrario o ragioni ostative di sistema, comporti l'applicazione del regime giuridico proprio dello strumento societario adoperato*» (v. anche Cass. n. 26283 del 2016 e Cass.n.3196/2017).

Nella specie, la gestione degli immobili da parte della società in house, in regime di concessione a titolo gratuito, ove il permanere della proprietà degli immobili in capo ai comuni associati costituisce il presupposto della concessione stessa ed ove la gratuità dell'uso non muta la natura di essa, non consente di ritenere sussistenti i presupposti dell'esimente dell'art. 4 d. lgs 504/92, trattandosi comunque di un rapporto tra soggetti distinti: il Comune da una parte e la Società Metropolitana Acque Torino s.p.a. dall'altra.

Sotto altro profilo, la norma agevolatrice, di stretta interpretazione, impone la prevalenza dell'art.3, 2^a co. sull'art.4, 1^a co., ultimo periodo, d.lgs. 504/92.

9.Né risulta applicabile l'esimente di cui all'art. 7, comma 1, lett. a, del d. lgs 504/92, per la quale occorre considerare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'esenzione prevista dalla disposizione citata per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli enti pubblici ivi indicati, spetta soltanto se l'immobile è adibito ad un compito istituzionale riferibile, in via diretta ed immediata, allo stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale (e che sarebbe perciò soggetto passivo dell'imposta ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992) e non a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi, cui pure l'ente proprietario abbia in ipotesi l'obbligo, per disposizione di legge, di mettere a disposizione l'immobile, restando però del tutto estraneo alle funzioni ivi svolte (Cass. n.8496/2010; n. 10483 del 2016).

Del resto, detta esenzione riguarda gli immobili posseduti dallo Stato e da altri enti pubblici ivi elencati "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali". Non potendosi identificare il concetto di "finalità istituzionali", che sono proprie dell'ente locale e che costituiscono la ragione d'essere dello stesso, con quello di "servizi pubblici", che, invece, non rientrano tra i compiti istituzionali e

possono essere svolti anche tramite altri soggetti, come le aziende municipalizzate od altri enti o società; ne consegue che detti soggetti non hanno ragione di godere dell'esenzione(Cass. n. 24593 del 03/12/2010; Cass. n. 25300 del 25/10/2017; Cass. n. 23833/2017; nella specie la S.C. ha escluso l'esenzione in esame per un immobile, appartenente ad una società nella quale era confluita l'azienda di servizi municipalizzata, adibito alla produzione di energia elettrica).

Rileva, anche in questo caso, infine, il principio costantemente affermato in sede di legittimità per cui - in materia di ICI - l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, norma agevolatrice e, dunque, di stretta interpretazione, non opera in caso di utilizzo indiretto dell'immobile da parte dell'ente proprietario; ancorchè per finalità di pubblico interesse e senza fine di lucro (Cass. nn. 16797/2017; 14912/16; 12495/14; 7385/12 ed altre).

10.La terza censura è parimenti infondata.

Secondo l'univoco orientamento giurisprudenziale di questa Corte, l'obbligo posto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili già dichiarati qualora incidenti sulla determinazione della imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso, ma permane finché la dichiarazione (o denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi del citato D.Lgs, art. 14, comma 1. E' dunque errato ritenere che la violazione dell'obbligo di denuncia abbia natura istantanea, ovvero si esaurisca con la mera violazione del primo termine dettato a tal fine dal legislatore, in forza della considerazione che la disposizione in esame produce effetto (in mancanza di variazioni) anche per gli anni successivi, in quanto è ovvio che tale effetto (c.d. ultrattività della dichiarazione) possa solamente verificarsi in presenza di una dichiarazione, e non in assenza della stessa, per cui, ove detta dichiarazione (o denuncia) sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, detto obbligo non viene meno in relazione alla annualità successiva, sicché la sanzione può essere evitata solo con la presentazione di una denuncia

valida anche ai fini della annualità considerata (Cass.n.13129/2018; Cass.n. 14399/2017; Cass. n. 19877/2016; Cass. n. 8849/2010; Cass. n. 932/2009).

Tanto premesso, prima dell'entrata in vigore della legge n. 296/2006 era applicabile l'art. 11, comma 2, del d.lvo n. 504/92, secondo cui gli accertamenti in rettifica dovevano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello nel quale doveva essere eseguito il versamento dell'imposta (v Cass. n. 17205/2017).

L'art.1, comma 161, della legge 296/2006 prevede, invece, che: "*Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni*".

Il successivo comma 171 del medesimo art. 1 I. n. 296/2006 prevede, inoltre, che le nuove disposizioni, tra cui la nuova procedura di accertamento e i relativi termini si applicano anche ai rapporti di imposta precedenti al 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge finanziaria, vale a dire ai rapporti di imposta pendenti, escludendo quindi dal suo ambito operativo i rapporti ormai esauriti (Cass. n. 13066/2017; Cass. n. 24187/2016; Cass. n. 8350/2012; n. 21686/2010)

Nel caso che occupa emerge dalla sentenza impugnata che la contribuente aveva omesso di presentare dichiarazione, relativamente all'anno di imposta 2005, per il che gli atti impugnati erano accertamenti in rettifica che risultano notificati nel termine di cui all'art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006, che ha elevato a cinque anni il termine di decadenza, applicabile anche al rapporto di imposta in contestazione, in quanto ancora pendente.

In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

Le spese processuali del presente giudizio si compensano tra le parti per l'evoluzione nel tempo della giurisprudenza in materia.

P.Q.M.

La Corte

- Rigetta il ricorso;
- Compensa le spese del giudizio di legittimità;
- Ai sensi dell'art.13 comma 1 quater del d.p.r. n.115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13.