

Valerio Ficari

L'ATTRIBUZIONE DI "FUNZIONI PUBBLICHE"
A SOGGETTI PRIVATI
TRA CONCESSIONI AMMINISTRATIVE
E CREAZIONI DI SOGGETTI AD HOC: PROFILI TRIBUTARI

THE ATTRIBUTION OF
"PUBLIC FUNCTIONS" TO PRIVATE SUBJECTS
BETWEEN ADMINISTRATIVE CONCESSIONS
AND CREATION OF AD HOC PERSONS: TAX PROFILES

Abstract

L'utilizzazione sia della concessione amministrativa che di soggetti di forma societaria per offrire alla collettività beni pubblici nel passato garantiti direttamente dallo Stato e dagli enti pubblici richiede di applicare le diverse disposizioni tributarie (imposte sui redditi, Iva, tributi locali) attraverso una interpretazione storicamente attuale.

Parole chiave: concessioni amministrative, agevolazioni, imposte sui redditi, Iva, tributi locali

The parallel use of administrative concessions and private companies to offer public goods traditionally offered only by the State and public bodies requires the application of various tax provisions (income taxes, VAT, local taxes) through a historically current interpretation.

Keywords: administrative concessions, tax breaks, income taxes, VAT, local taxes

SOMMARIO:

1. Premessa. La concessione amministrativa: caratteri generali di rilevanza tributaria; la natura del concessionario tra ente pubblico o privato. – 1.1. La funzione pubblica del concessionario e l'attenuazione della sua natura privatistica. – 1.2. I rapporti finanziari univoci e biuni-

voci tra concedente e concessionario. – 1.3. Funzione pubblica, interessi pubblici ed impresa commerciale del concessionario; impresa del concessionario e mercato. – 2. Forma soggettiva e sostanza delle nozioni presenti nei diversi livelli normativi (norme nazionali di derivazione domestica e comunitaria, norme comunitarie). – 2.1. Le indicazioni dalla disciplina di diritto amministrativo armonizzato. – 2.2. *Segue*: dalla disciplina dell'Iva quale imposta armonizzata (l'esercizio di un potere pubblico quale pubblica autorità; l'assenza di effetti distorsivi sulla concorrenza derivanti dalla mancata applicazione dell'Iva). – 2.3. *Segue*: dalla disciplina dell'Ires. – 2.4. *Segue*: dalla disciplina delle agevolazioni soggettive ex D.P.R. n. 601/1973; le società "in house providing". – 2.5. *Segue*: dalla disciplina dei tributi locali. – 2.6. Prime conclusioni sulla "pubblicizzazione" dell'ente privato concessionario. – 3. La concessione e la fiscalità del concessionario tra interpretazione storicamente attuale e giurisprudenza. Considerazioni generali. – 3.1. L'orientamento giurisprudenziale restrittivo. – 3.2. *Segue*: segnali giurisprudenziali più innovativi. – 4. Le concrete esperienze normative e l'interpretazione giurisprudenziale. – 4.1. Gli immobili di proprietà dell'ente concedente posseduti, gestiti ed utilizzati dal concessionario ed i tributi locali (tributi immobiliari, tributi sulla raccolta dei rifiuti, sull'occupazione di suolo pubblico). – 4.1.1. I tributi locali immobiliari (Ici, Imu). – 4.1.2. I tributi sulla raccolta dei rifiuti. – 4.1.3. La tassa sull'occupazione di suolo pubblico. – 4.1.4. L'effettiva destinazione di immobili a finalità istituzionali nella gestione economica diretta in assenza di un concessionario ed i tributi immobiliari locali. – 4.2. L'attività del concessionario e l'imposta sul valore aggiunto. Le operazioni effettuate dal concessionario nei confronti di terzi. – 4.2.1. L'articolata disciplina comunitaria (art. 13 Direttiva 2006/112/CE) ed i requisiti delle vesti di pubblica autorità, dell'assenza di un mercato concorrenziale e della copertura di costi prevalentemente con entrate di origine pubblica. – 4.2.2. La disciplina nazionale (art. 4 D.P.R. n. 633/1972). – 4.2.3. *Segue*: e gli orientamenti giurisprudenziali di legittimità. – 4.3. L'attività del concessionario e l'imposta sul valore aggiunto. Le operazioni effettuate dal concedente a favore del concessionario e dal concessionario a favore del concedente. – 4.4. *Segue*: le operazioni Iva esenti. – 4.5. *Segue*: Iva e attività di una società mista o interamente pubblica quale soggetto concessionario. – 4.6. Le acquisizioni immobiliari a favore dell'ente concessionario e le imposte di registro ed ipocatastali. – 5. Conclusioni.

1. *Premessa. La concessione amministrativa: caratteri generali di rilevanza tributaria; la natura del concessionario tra ente pubblico o privato*

L'offerta di "beni" pubblici ai membri della collettività per tradizione storica è stata rimessa dal legislatore all'ente pubblico, sia territoriale che non territoriale, con le modalità e le caratteristiche tipiche dell'agire amministrativo sia nell'attribuzione della funzione che nell'erogazione.

Lo sviluppo economico nella prospettiva della sussidiarietà, la crisi della offerta e della gestione diretta da parte degli enti pubblici, la liberalizzazione di alcuni settori di fabbisogno collettivo e la dimensione sempre più comuni-

taria e privatistica dell'agire amministrativo hanno, però, mutato profondamente lo scenario sia degli attori che delle regole.

Da un lato, infatti, lo Stato e gli enti pubblici operano, oramai, sempre più indirettamente attraverso lo strumento della concessione; dall'altro, l'agire tipico del tradizionale ente pubblico ricorre, in alcuni casi, in figure soggettive privatistiche sostanzialmente strutturate in termini pubblicistici; si manifesta, così, una chiara e rapida evoluzione del concetto stesso di ente pubblico.

Lo strumento della concessione, come si comprende dalla lettura del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (il c.d. Codice appalti), ha più tipologie che esprimono tutte, pur nelle loro diversità tecniche, una pluralità di caratteri comuni che si rivelano significativi per definire in senso storicamente attuale le caratteristiche soggettive ed oggettive della fiscalità del concessionario quale soggetto privato e dell'ente pubblico.

La chiara funzionalizzazione pubblica dell'impresa del concessionario induce, infatti, a chiedersi se e a quali condizioni si possa superare ai fini tributari il "velo" della forma giuridica societaria privatistica per equiparare l'ente concessionario, in virtù della sua missione, ad un ente pubblico; l'eventuale superamento consentirebbe l'applicazione delle regole fiscali (spesso agevolative) che nei plurimi settori impositivi il legislatore tributario riserva *ad litteram*, in diverse sedi e con denominazioni non sempre identiche, allo "Stato", agli "enti di diritto pubblico" e agli "organismi di diritto pubblico".

A tal fine sono rilevanti, come vedremo, una serie di caratteristiche soggettive e oggettive riguardanti la vocazione pubblica dell'azione economica del concessionario, i rapporti interni tra concedente e concessionario funzionali all'ottimizzazione dell'attività di interesse pubblico, la presenza dell'imprenditore concessionario in mercati sostanzialmente monopolistici o, invece, concorrenziali; su tutti o, comunque, molti di questi aspetti la giurisprudenza ha offerto ampia esperienza e ad essa deve essere dedicata attenzione anche in chiave critica.

1.1. *La funzione pubblica del concessionario e l'attenuazione della sua natura privatistica*

Attraverso la concessione l'ente pubblico concedente investe un soggetto privato, per un lasso di tempo variabile ma ragionevolmente lungo, di funzioni pubbliche.

L'attività del concessionario consente di soddisfare i bisogni pubblici che il concedente non potrebbe altrimenti garantire alla collettività, soddisfazione variamente regolata in base all'oggetto, alle forme e ai vincoli contrattuali rela-

tivi alle modalità gestionali/finanziarie e alle finalità; già da subito emerge, quindi, il ruolo sussidiario del concessionario rispetto all'ente pubblico concedente¹.

Il carattere privatistico della forma giuridica del concessionario, quella societaria, da un lato, e il perseguimento di un lucro oggettivo e soggettivo tipico dell'impresa commerciale, dall'altro, sono attenuati dall'assetto regolamentare legale e contrattuale le cui concrete disposizioni sono intese a garantire l'assolvimento della funzione pubblica dell'ente concessionario.

I diversi poteri e controlli di origine pubblica trasferiti al concessionario nonché esercitati nei confronti di questo rendono il concessionario senza dubbio meno "privato" e, quindi, meno assimilabile ad un normale operatore imprenditoriale che offrisse, in ipotesi, alla collettività gli stessi "beni e servizi" in regime di libera concorrenza.

1.2. I rapporti finanziari univoci e biunivoci tra concedente e concessionario

La stretta "intimità" tra concedente e concessionario si manifesta anche nei loro possibili rapporti finanziari e patrimoniali.

Nella realtà si notano eterogenee erogazioni finanziarie e atti di dotazione patrimoniale posti in essere dal concedente nonché, in senso inverso, dal concessionario, erogazioni la cui natura anche a fini fiscali vive, come si vedrà, dell'alternativa tra rilevanza sinallagmatica e privatistico/societaria, rilevanza meramente patrimoniale e rilevanza pubblicistica.

1.3. Funzione pubblica, interessi pubblici ed impresa commerciale del concessionario; impresa del concessionario e mercato

Le funzioni del concessionario sono assolte con attività imprenditoriali commerciali continuative aventi ad oggetto cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore dell'ente concedente nell'interesse della collettività (in termini generali o circoscritti).

L'impresa si realizza, a seconda dei casi, con un singolo atto produttivo di rilevante consistenza reso possibile dalla forza strutturale del concessionario diversa da quella dell'ente pubblico concedente, con un'attività di gestione

¹ Sulla sussidiarietà ed applicazione di agevolazioni funzionali alla tutela di esigenze pubbliche da ultimo anche per riferimenti BARABINO, *Il bilanciamento tra la capacità contributiva, le spese pubbliche e il tempo nel project financing: un regime "ordinario differenziato"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, pp. 285 ss., spec. 291 ss.

oppure con più atti di scambio (cessioni o prestazioni) di carattere abituale volti a soddisfare uno o più interessi pubblici nei confronti di collettività più o meno ampie.

La varietà di settori nei quali il concessionario può operare perseguendo finalità lucrative con le peculiarità modalità citate pone all'attenzione la circostanza che il concessionario agisca come unico attore oppure in un mercato di concorrenza assieme ad altri operatori non concessionari; essa è di indubbia rilevanza, soprattutto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nonché della eventuale qualifica del concessionario stesso come ente pubblico.

2. *Forma soggettiva e sostanza delle nozioni presenti nei diversi livelli normativi (norme nazionali di derivazione domestica e comunitaria, norme comunitarie)*

Il ruolo rivestito dal concessionario in virtù della propria attività, delle regole che la orientano e della frequente assenza di concorrenza nello specifico settore di attività oggetto della concessione – tale da rendere spesso il concessionario l'unico ad offrire o gestire i “beni” di interesse pubblico – induce a verificare se le categorie soggettive di riferimento nelle norme tributarie trovino *de iure condito* una definizione unitaria o molteplici definizioni oppure, ove ciò non sia riscontrabile, se la definizione, per ovvie esigenze di certezza del diritto, sia ricostruibile in via interpretativa utilizzando le definizioni ritraibili dalle sedi normative extratributarie, ricorrendo ad un metodo di interpretazione storicamente attuale².

²Nei casi di interesse anche quando si tratti di agevolazioni la fattispecie soggettiva e/o oggettiva si può rivelare indubbiamente comune, nella sua forma lessicale, ad una o più disposizioni anche tributarie oppure può manifestare una diversità lessicale rispetto ai termini e/o definizioni esplicitate in settori non tributari.

Il punto è che, laddove ci si trovi in entrambi i settori giuridici davanti allo stesso fenomeno oppure la tipologia fenomenica sia mutata nel corso del tempo a fronte di un lessico dalla forma esplicita non più attuale in quanto circoscritta solo ad uno dei tipi soggettivo e/o oggettivi regolabili, si dovrebbe adeguare l'ambito normativo alle innovazioni soggettive ed oggettive dell'istituto giuridico di riferimento pur verificando se il canone interpretativo sistematico e storicamente attuale non sia impedito dalla specificità del contesto di inserimento; per ulteriori riflessioni tra gli altri FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria* in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, Torino, 2012, p. 261 ss.; interessanti approfondimenti in MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, spec. pp. 102 ss., 111 ss., 136 ss., 143 ss. per l'utilizzo di termini appartenenti a branche del diritto diverse da quella tributaria nonché p. 301 ss. per l'interpretazione sistematica

2.1. Le indicazioni dalla disciplina di diritto amministrativo armonizzato

Si può già anticipare come solo la disciplina amministrativistica accompagni al tipo di attore la relativa nozione; la disciplina tributaria si limita, invece, ad una diversificata terminologia, frutto della stratificazione temporale delle plurime disposizioni e degli interventi sopravvenuti, priva di contenuti esplicitati e, di conseguenza, bisognosa di una interpretazione storicamente attuale anche traendo indicazioni dagli altri settori dell'ordinamento giuridico.

La regolamentazione non tributaria di riferimento è, ovviamente, il Codice appalti in cui, come accennato all'inizio, il legislatore affianca forma privatistica di esercizio ad attività economiche di interesse generale, rafforzando, così, la sussidiarietà *ex lege* del tipo societario rispetto all'ente pubblico tradizionalmente inteso.

Si segnalano, da subito le definizioni che questo offre all'art. 3 di "amministrazioni aggiudicatrici", di "organismi di diritto pubblico" – termine, peraltro, già noto alla legislazione tributaria –, di "enti aggiudicatori" e di "imprese pubbliche"³; ad esse si aggiungono quelle contenute nelle disposizioni che regola-

ca adeguatrice; si legga anche MASTROIACOVO, *Interpretative di accoglimento e divieto di analogia*, in *Giur. cost.*, 2018, p. 366 ss.

³In particolare, si definiscono:

«organismi di diritto pubblico» qualsiasi «organismo, anche in forma societaria, il cui elenco non tassativo è contenuto nell'allegato IV: 1) istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale; 2) dotato di personalità giuridica; 3) la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.»;

«enti aggiudicatori» ai fini della disciplina di cui alla: 1) parte II del presente codice, gli enti che: 1.1. sono amministrazioni aggiudicatrici o imprese pubbliche che svolgono una delle attività di cui agli articoli da 115 a 121; 1.2. pur non essendo amministrazioni aggiudicatrici né imprese pubbliche, esercitano una o più attività tra quelle di cui agli articoli da 115 a 121 e operano in virtù di diritti speciali o esclusivi concessi loro dall'autorità competente; 2) parte III del presente codice, gli enti che svolgono una delle attività di cui all'allegato II ed aggiudicano una concessione per lo svolgimento di una di tali attività, quali: 2.1 le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici territoriali, gli organismi di diritto pubblico o le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da uno o più di tali soggetti; 2.2 le imprese pubbliche di cui alla lettera t) del presente comma; 2.3 gli enti diversi da quelli indicati nei punti 2.1 e 2.2, ma operanti sulla base di diritti speciali o esclusivi ai fini dell'esercizio di una o più delle attività di cui all'allegato II. Gli enti cui sono stati conferiti diritti speciali o esclusivi mediante una procedura in cui sia stata assicurata adeguata pubblicità e in cui il conferimento di tali diritti si basi su criteri obiettivi non costituiscono «enti aggiudicatori» ai sensi del presente punto 2.3;»

«imprese pubbliche» le «imprese sulle quali le amministrazioni aggiudicatrici possono eserci-

no le menzionate erogazioni finanziarie e dotazioni patrimoniali tra le parti della concessione in linea generale e con riguardo a particolari specie concessorie nonché quelle che disciplinano il c.d. partenariato pubblico privato, la finanza di progetto, le società di progetto, le società *in house*, il c.d. baratto amministrativo e la cessione di immobili in cambio di opere.

In senso non condivisibile l'Agenzia delle Entrate si è dichiarata contraria a utilizzare tali recenti definizioni rivendicando *pro Fisco* l'autonomia delle categorie tributarie e degli strumenti interpretativi⁴.

La natura non tributaria della disciplina che coinvolge (e coinvolgerà sempre di più) i soggetti privati nell'offerta di beni e servizi pubblici certo non può essere ostativa ai fini della definizione del concreto contenuto della categoria soggettiva tributaria in base a criteri di interpretazione normativa funzionali e storicamente attuali.

In particolare, le definizioni extratributarie indicano che l'organismo di diritto pubblico:

- può essere un ente societario;
- ha lo scopo istituzionale di soddisfare esigenze generali di natura non industriale o commerciale;
- deve avere personalità giuridica;
- è controllato dallo Stato, enti pubblici territoriali o altri organismi dal punto di vista finanziario o gestionale/amministrativo.

In ordine all'impresa pubblica su di essa l'ente concedente esercita, direttamente o indirettamente, un'influenza dominante a titolo di proprietà o di rapporti contrattuale ed economici, influenza presunta in alcune ipotesi.

Ne discende, allora, una cornice entro la quale la forma giuridica di stampo privatistico è superata per apprezzare la funzionalizzazione dell'attività agli interessi collettivi in un legame stretto tra l'ente pubblico territoriale conceden-

tare, direttamente o indirettamente, un'influenza dominante o perché ne sono proprietarie, o perché vi hanno una partecipazione finanziaria, o in virtù delle norme che disciplinano dette imprese. L'influenza dominante è presunta quando le amministrazioni aggiudicatrici, direttamente o indirettamente, riguardo all'impresa, alternativamente o cumulativamente: 1) detengono la maggioranza del capitale sottoscritto; 2) controllano la maggioranza dei voti cui danno diritto le azioni emesse dall'impresa; 3) possono designare più della metà dei membri del consiglio di amministrazione, di direzione o di vigilanza dell'impresa;».

⁴L'Agenzia delle Entrate ha più volte espresso la tesi che il concetto di organismo di diritto pubblico di cui alla disciplina degli appalti non sia coincidente con quella di ente pubblico soprattutto quanto si tratti di un soggetto formalmente privatistico per la sua veste societaria. Cfr. Ris. Agenzia Entrate 30 maggio 2014, n. 56/E; 16 aprile 2008, n. 155/E; 8 marzo 2007 n.37/E; 9 novembre 2006, n. 129/E; in senso diversi sembra Ris. 12 marzo 2008, n. 89/E.

te ma originariamente esclusivo titolare dell'“offerta” di “beni” pubblici e l'ente societario; questo legame garantisce, almeno astrattamente, una continuità pur nell'alterità tra l'ente pubblico (territoriale o non economico) e l'ente societario⁵.

A tutto ciò il diritto tributario non può essere insensibile anche per l'assenza di una manifestazione positiva della specialità che sigilli espressamente la diversa essenza della nozione.

2.2. Segue: *dalla disciplina dell'Iva quale imposta armonizzata (l'esercizio di un potere pubblico quale pubblica autorità; l'assenza di effetti distorsivi sulla concorrenza derivanti dalla mancata applicazione dell'Iva)*

Muovendo al contesto tributario, importanti indicazioni si traggono, innanzitutto, dalla lettera e dall'interpretazione delle disposizioni dettate in materia di Iva, imposta armonizzata, sotto diversi profili.

La normativa armonizzata equipara gli enti pubblici agli enti pubblici territoriali in presenza del comune elemento di offrire beni e servizi alla collettività esercitando poteri quali “*pubbliche autorità*”; lo richiede espressamente l'art. 4, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, a seguito delle modifiche apportate dal d.l. 18 ottobre 2012, n. 179 il quale nega che siano commerciali «*le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità*».

Se si escludono i casi in cui, nonostante il carattere pubblico dell'ente, si ha prevalenza della commercialità dell'attività svolta così da equiparare il regime Iva dell'ente pubblico a quello degli enti privati – in tal senso l'art. 4, comma 5, D.P.R. n. 633/1972 in ordine alla cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, di erogazione di acqua, servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore, di gestione di fiere ed esposizioni di carattere commerciale, di spacci aziendali, mense e somministrazione pasti, trasporto e deposito merci, trasporto di persone, organizzazione viaggi e soggiorni, prestazioni alberghiere e di alloggio, servizi portuali e aereoportuali, pubblicità commerciale, telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari – le condizioni richieste dalla disciplina Iva per la non applicazione del tributo sono duplici e concorrenti:

⁵ Per un caso di società partecipata dall'Acì qualificata come organismo di diritto pubblico cfr. Cass., sez. un., 28 marzo 2019, n. 8673, la quale, tra l'altro, ritiene compatibile con la qualifica di organismo pubblico anche l'operare in un regime di potenziale concorrenza.

– l'operatore deve essere qualificato come un ente di diritto pubblico: rispetto a questo primo elemento le definizioni extratributarie di derivazione comunitaria presenti nel codice appalti sono senza dubbio utili;

– l'attività di cessione di beni e prestazioni di servizi deve essere esercitata nelle vesti di "pubblica autorità": questa seconda caratteristica è, invece, ben chiarita nell'esperienza giurisprudenziale comunitaria nonché delle disposizioni della Direttiva in materia di Iva cui si dedicherà a breve attenzione⁶.

In altre ipotesi, come nell'art. 10, n. 27 *ter*, D.P.R. n. 633/1972 in materia di esenzioni per prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, etc., lo stesso legislatore nazionale, nel regolare esenzioni di natura soggettiva, menziona la categoria dell'"organismo di diritto pubblico" di cui al codice appalti mentre in diversa occasione, nell'art. 10, n. 12, quella di "enti pubblici" tradizionalmente conosciuta ma mai definita.

Di fronte alla pluralità lessicale ed all'assenza di una positiva definizione, esigenze di logica e certezza inducono a preferire una ricostruzione unitaria traendo indicazioni dalle fonti e dalla giurisprudenza comunitaria così da interpretare in termini storicamente attuali il termine ente pubblico tradizionalmente adottato nella legislazione nazionale.

In questa prospettiva è, allora, significativo ricordare come il diritto tributario comunitario non solo adotti termini tendenzialmente ricorrenti ma contribuisca all'eterodefinizione delle categorie tributarie domestiche fissando contenuti delle nozioni non ancora recepiti letteralmente nel diritto tributario nazionale ma non per questo eludibili.

L'art. 13 della Direttiva del 2006/112/CE (*ex art. 4, n. 5, comma 1, della VI Direttiva n. 77/388/CEE*), in modo ancora più chiaro e indiscutibile, stabilisce che si è di fronte ad un ente pubblico se il soggetto esercita un'attività quale pubblica autorità.

In via di principio ed in deroga alla disciplina ordinaria, infatti, l'attività economica degli enti pubblici non rileva ai fini Iva se svolta in veste di pubblica autorità: «*gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni*».

Lo stesso art.13 della Direttiva equipara l'attività degli enti pubblici a quella degli enti privati qualora l'attività pur esercitata in regime di diritto pubblico

⁶Cfr. PORCARO, *Attività dell'ente locale tra autoritatività e consensualità: riflessi in tema di soggettività passiva Iva*, in *Rass. trib.*, 2006, I, p. 775 ss.

sia, però, in grado di alterare il regime di libero mercato: in tale eventualità «essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza».

Nel precisare ciò il legislatore comunitario attenua la rilevanza pubblica del soggetto solo in presenza di un mercato di libera concorrenza e, conseguentemente, giustifica il prelievo se il soggetto (es. il concessionario), di forma privatistica ma dai connotati sostanzialmente pubblici, operi in un mercato concorrenziale⁷.

Ove, invece, il soggetto concessionario soddisfi le condizioni soggettive richieste per l'ente pubblico/organismo di diritto pubblico e non operi in un mercato concorrenziale, sarebbe ipotizzabile l'applicazione delle peculiari agevolazioni ed esenzioni previste per lo Stato e gli enti pubblici tradizionalmente intesi.

2.3. Segue: dalla disciplina dell'Ires

Altra sede normativa tributaria nazionale in cui si menziona il tipo senza definirne il contenuto caratteristico è quella dell'imposizione sui redditi notoriamente non armonizzata: l'art. 74, comma 2, TUIR n. 917/1986 esclude, infatti, l'applicazione dell'Ires anche per gli enti pubblici prevedendo che “Non costituiscono esercizio dell'attività commerciali: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici”.

Le caratteristiche richieste sono che:

- il soggetto, similmente a quanto previsto dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 per l'Iva, sia un ente pubblico;
- l'attività sia esercitata nell'adempimento “di funzioni statali”.

2.4. Segue: dalla disciplina delle agevolazioni soggettive ex D.P.R. n. 601/1973; le società “in house providing”

Ulteriore settore impositivo non armonizzato è quello delle agevolazioni ex D.P.R. n. 601/1973; in esso, nuovamente, il legislatore non definisce le nozioni pur dando elementi utili negli artt. 5 e 6.

⁷ Sul punto senza pretesa di esaustività per tutti cfr. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività di impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 781 ss.; BEGHIN, *L'esercizio di impresa nell'Iva*, *ivi*, p. 795 ss.; NIKIFARAVA, *La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 289 ss.

Da un lato, si attribuisce una esenzione soggettiva per gli immobili degli organi e amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici territoriali “*destinati ad usi o servizi di pubblico interesse*» (art. 5).

Dall'altro, si riduce l'imposta alla metà per «a) *enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;*» cioè enti che in molti casi soddisfano un interesse (anche) pubblico (art. 6).

Il dato innovativo è, peraltro, costituito dalla previsione che tale riduzione sia concessa anche per «*c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di “in house providing” e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013*» (art. 6).

Si tratta, quindi, del riconoscimento dell'agevolazione a favore di soggetti privati societari a enti pubblici in ragione del cambiamento dei tempi.

2.5. Segue: dalla disciplina dei tributi locali

In materia di tributi locali immobiliari, sulla raccolta dei rifiuti e sull'occupazione del suolo pubblico, se si eccettua l'espressa soggettività passiva ai fini Imu (ora ed Ici in precedenza) del concessionario di aree demaniali, non si rinviene, come vedremo successivamente, nessun dato normativo innovativo in quanto l'esclusione dall'ambito soggettivo resta confinata, nella lettera delle norme, agli enti pubblici, anche non territoriali.

L'unico dato utile, nella prospettiva di una interpretazione evolutiva e storicamente attuale, è il frequente richiamo ad una necessaria destinazione oggettiva dei beni a finalità istituzionali di pubblico interesse, esaltando, così, vincoli funzionali dei beni prevalenti rispetto alla tipologia soggettiva del possessore.

2.6. Prime conclusioni sulla “pubblicizzazione” dell'ente privato concessionario

L'evoluzione delle forme di gestione, costruzione ed offerta di beni e servizi pubblici vede, ormai, presenti soggetti formalmente distinti dall'ente pubblico (spesso territoriale) ma da questi partecipati in misura totalitaria, maggioritaria o minoritaria.

La separazione tra la funzione amministrativa e quella propriamente ge-

zionale/imprenditoriale, pur se relativa alla funzione pubblica *ab origine* dell'ente ed al soddisfacimento di interessi della collettività, offre all'attenzione frequenti casi in cui la società è proprietaria dei beni, reti infrastrutturali etc. e ne concede l'utilizzo con un contratto di affitto con il quale affida ad un terzo soggetto privato lo svolgimento del servizio pubblico.

In questi fenomeni le modalità di costituzione del soggetto societario a partecipazione anche o interamente pubblica e la missione da questo svolta, spesso *ex lege*, rendono equivalente la posizione soggettiva tra l'ente pubblico ed il soggetto societario⁸ ai fini, ad esempio, della (non) applicazione dell'Iva o della ricomprensione nel perimetro dell'esenzione soggettiva prevista dai diversi tributi locali qualora le singole disposizioni facciano riferimento ad attività o beni direttamente esercitate o posseduti dall'ente pubblico (*alias* società partecipata).

Sia per l'Iva che per l'Ires, quindi, l'ingresso di soggetti di natura privata investiti di una "vocazione" pubblica in ragione dell'oggetto specifico della concessione nel novero dei soggetti non passivi trova il vero requisito di accesso nel positivo riscontro che l'ente svolga un'attività (anche commerciale) quale pubblica autorità, ai fini Iva, ed assolva, nell'esercizio dell'impresa commerciale, ad una funzione statale ai fini delle imposte sui redditi.

In questa prima prospettiva la natura dell'ente come ente pubblico sarebbe, allora, la qualifica conseguente alla sussistenza dei requisiti menzionati, cioè un effetto e non un presupposto.

L'alternativa ipotesi che la natura di ente pubblico debba sussistere *ex ante* (e non *ex post*) e aggiungersi ai requisiti citati non ci sembra corretta anche ragionando per assurdo: se così fosse, ma non è, bisognerebbe, infatti, ammettere la presenza di un ente privato (perché non pubblico) esercente attività come pubblica autorità e funzioni statali ma ciò nonostante sia, appunto, un ente privato.

L'attuale assetto dei tributi locali, legati a variegate destinazioni e relazioni giuridiche degli immobili, ancora soffre la limitazione di una interpretazione letterale e non evolutiva dei testi e del retaggio storico dell'eccezionalità delle norme di esclusione/agevolazione rispetto ad ogni ipotesi di interpretazione estensiva.

Le problematiche relative ai termini in base ai quali un ente di forma priva-

⁸ Così anche SALVATI, *Riflessioni in tema di soggettività passiva Iva delle società "in house"*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 29 ss.; D'ANGELO, *Le diverse declinazioni della soggettività passiva Iva: il caso clinico delle società pubbliche in house*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, p. 413 ss.

ta concessionario sia equiparabile ad un ente pubblico conservano rilevanza anche in una diversa prospettiva.

In alternativa alla concessione, l'offerta di beni e servizi di interesse pubblico potrebbe realizzarsi attraverso la creazione da parte dello stesso ente pubblico tradizionale (es. territoriale come i Comuni o lo stesso stato) di soggetti *ad hoc* dedicati proprio a tale finalità, creati con una sorta di *spin off* che consenta la creazione di una società *in house* interamente partecipata oppure, previo conferimento di beni aziendali o di denaro, utilizzando lo strumento della partecipazione societaria in una società neocostituita la cui compagine sia formata, in misura minoritaria o maggioritaria, da soggetti terzi imprenditori.

In questo senso un interessante segnale normativo a favore della neutralità delle forme soggettive si ha nella recente legge di bilancio 30 dicembre 2018, n. 145: l'art. 1, comma 91, condizionato, comunque, all'autorizzazione comunitaria, nell'occuparsi dei contributi pubblici fino a 50 ml di euro, richiama quelli concessi a «*società partecipate dallo Stato medesimo o ad organismi di diritto pubblico, anche costituiti in forma di società di capitali, finanziati dallo Stato in misura maggioritaria, con la finalità di effettuare investimenti di pubblico interesse*» dando così a intendere che gli «*organismi di diritto pubblico*» possano essere sia enti pubblici tradizionalmente intesi sia società di capitali dalla particolare finalità⁹.

La nota proliferazione di enti pubblici strumentali o società partecipate pone, infatti, analoghe esigenze di analisi laddove questi soggetti possano operare negli stessi ambiti ed alle stesse condizioni dei concessionari privati.

⁹ Per indicazioni anche bibliografiche da ultimo GARGANO, *Contributo allo studio della soggettività pubblica. Gli effetti giuridici della soggettività "speciale" tra natura del soggetto e volontà del legislatore nazionale e comunitario*, Napoli, 2017, *passim*; in precedenza senza pretesa di esaustività cfr. M.P. CHITI, *L'organismo di diritto pubblico e la nozione comunitaria di pubblica amministrazione*, Bologna, 2000; ID., *Impresa pubblica e organismi di diritto pubblico: nuove forme di soggettività giuridica o nozioni funzionali?*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Organismi e imprese pubbliche*, Milano, 2004, p. 67 ss.; CINTIOLI, *Di interesse generale e non avente carattere industriale o commerciale: il bisogno o l'attività?*, *ibidem*, p. 79 ss.; CORSO, *Impresa pubblica, organismo di diritto pubblico, ente pubblico: la necessità di un distinguo*, *ibidem*, p. 95 ss.

Molteplici spunti sulla neutralizzazione della forma in AA.VV., *Manuale delle società a partecipazione pubblica*, a cura di Garofoli e Zoppini, Neldiritto editore, Molfetta, 2018, *passim*, spec. i contributi di ZOPPINI, *La società (a partecipazione) pubblica: verso una public corporate governance?* (p. 29 ss.), DE GIROLAMO, *Le finalità perseguibili dalle società pubbliche* (p. 45 ss.), STANIZZI, *Le società in house* (p. 75 ss.), VOLPE, *La società affidataria di servizi pubblici locali* (p. 123 ss.), MASSA FELSANI, *Partecipazioni pubbliche e "tipi" sociali* (p. 175 ss.); adde AA.VV., *Le società "pubbliche"*, a cura di Ibbá-Malaguti-Mazzoni, Torino, 2011, *passim*.

3. *La concessione e la fiscalità del concessionario tra interpretazione storicamente attuale e giurisprudenza. Considerazioni generali*

Abbandonando l'analisi normativa per approdare a quella giurisprudenziale, si osserva come la giurisprudenza tributaria sia nazionale che comunitaria si sia interessata della qualificazione soggettiva del concessionario in molte occasioni e sotto diversi profili tributari; dai più recenti orientamenti sul rapporto tra forma privata del concessionario e natura di ente pubblico si possono trarre alcune indicazioni generali anche se non omogenee.

3.1. *L'orientamento giurisprudenziale restrittivo*

Una prima linea giurisprudenziale si rivela assai stringente.

Essa ribadisce che la natura privatistica del concessionario escluderebbe – salve quelle ipotesi in cui espressamente il possesso del concessionario privato è considerato idoneo a realizzare il presupposto del tributo come accade ai fini Ici/Imu – l'applicazione in via interpretativa delle regole fissate originariamente per gli enti pubblici (tradizionalmente intesi) nella prospettiva sia esterna dei rapporti tra il concessionario/terzi e tra concedente/concessionario che interna al concessionario in quanto tale rispetto a forme di imposizione patrimoniale sia interna.

Si è, infatti, ritenuto che:

i) la semplice gestione di servizi pubblici (es. parcheggi) o di infrastrutture ricevute in concessione per lo svolgimento di servizi pubblici (erogazione di gas, acqua, elettricità etc.) non giustifichi una equiparazione all'ente territoriale concedente in quanto la concessione, quale strumento privatistico, non sarebbe idoneo a trasferire funzioni pubbliche nella sfera privata né poteri autoritativi; le une e gli altri resterebbero sempre esclusivi del concedente¹⁰ nonostante lo svolgimento del pubblico servizio¹¹;

¹⁰ Cass. 25 marzo 2015, n. 5947, Pres. Bielli Rel. Cirillo; si è addirittura escluso il regime di esenzione previsto per lo Stato quando il rapporto con i terzi sia gestito direttamente dall'ente pubblico tradizionale (es. un Ministero) dando ad immobili destinazioni non direttamente ed immediatamente collegate alle finalità istituzionali (es. alloggi ai dipendenti militari): cfr. Cass. 5 febbraio 2019, n. 3268, Pres. Zoso Rel. Stalla; similmente si è attribuita soggettività ad enti pubblici territoriali proprietari di immobili demaniali non utilizzati direttamente per le finalità ma dati in locazione a terzi anche se per il pagamento di un canone: Cass. 7 luglio 2017, nn. 16796 e 16791, Pres. Piccininni Rel. Stalla.

¹¹ Vedi, da ultime, Cass. 11 settembre 2018, n. 22097, Pres. Cirillo Rel. Napoletano (per l'occupazione del suolo pubblico attraverso le condutture del gas in gestione) e Cass. 25 lu-

- ii) la forma societaria, anche se adottata per legge quale società legale o come consorzio obbligatorio, sarebbe assorbente soprattutto ove l'ente di forma privata svolga un'impresa commerciale non di esclusiva finalità pubblica¹² volta a produrre utili destinati alla distribuzione ai soci del concessionario¹³;
- iii) la presunzione legale sia nazionale che comunitaria secondo la quale determinate attività siano sempre commerciali anche se svolte da enti pubblici dovrebbe intendersi quale negazione della presenza di qualsiasi potere autoritativo e, invece, affermazione della concorrenzialità nell'offerta pregiudicabile dalla ipotetica non applicazione dell'Iva¹⁴.

Da tali posizioni si può definire *a contrario* uno spazio condizionato definito da una serie di requisiti in presenza dei quali il regime fiscale agevolato tradizionalmente riferibile all'ente pubblico concedente sarebbe esteso anche alla società concessionaria:

- a) la concessione dovrebbe trasferire alla concessionaria funzioni e poteri pubblici di natura autoritativa;
- b) la concessionaria, pur nelle vesti di società di diritto privato, dovrebbe svolgere una impresa esclusivamente di finalità pubblica e non diversificare i destinatari dell'offerta;
- c) e dovrebbe svolgere un'impresa non in regime di concorrenza con altri soggetti.

Di ciò si ha tangibile riscontro in alcuni recenti pronunciamenti.

3.2. Segue: segnali giurisprudenziali più innovativi

Una prospettiva più aperta contempera, infatti, la forma privatistica con la funzione pubblica trasferita con la concessione.

La si rinviene, in giurisprudenza, nel settore della concessione di poteri

glio 2018, n. 19694, Pres. Cirillo Rel. Napoletano (occupazione in occasione della costruzione di viadotti autostradali).

¹² Per il caso di una società cooperativa concessionaria di aree edificabili poi edificate per ampliamento di un centro sportivo sull'area oggetto di concessione Cass. 25 maggio 2018, n. 13127, Pres. Chindemi Rel. De Masi.

¹³ Per la valorizzazione del perseguimento del lucro soggettivo come elemento idoneo a negare esenzioni fiscali basate sull'utilizzo diretto di superfici da parte del concedente non essendo sufficiente il perseguimento di finalità anche pubbliche da parte del concessionario Cass. 25 luglio 2018, nn. 19694 e 19693, Pres. Cirillo Rel. Napolitano.

¹⁴ Cass., sez. trib., 27 marzo 2015, n. 6234, Pres. Piccinini Rel. Cirillo; Cass., sez. trib., 6 luglio 2018, n. 17795, Pres. Bielli rel. Gentili.

pubblici tributari per eccellenza come quelli di controllo, accertamento, riscossione per legge concedibili a soggetti societari privati; per tale caso si è, addirittura, equiparato il soggetto privato ad un organismo di diritto pubblico¹⁵ richiamando, ai fini dell'accertamento in fatto ai fini fiscali, le circostanze della dominanza pubblica attraverso il finanziamento, il controllo della gestione o l'ingerenza nella nomina degli organi¹⁶.

In questa scia si collocano anche alcune pronunce di merito che, a vario titolo, riguardano enti eterogenei, istituiti e dotati di funzione pubbliche specifiche attraverso leggi statali e regionali, ai quali vengono concessi beni pubblici per finalità pubbliche; la loro irrilevante soggettività ai fini della tassazione sia di entrate che del possesso di immobili di proprietà, posseduti o gestiti, è ammessa all'esito del positivo riscontro di alcuni requisiti come la stretta economicità della gestione, la finalità pubblica dell'attività economica così intesa, la veste di pubblica autorità, il controllo gestionale, patrimoniale e finanziario da parte di un ente pubblico anche territoriale¹⁷; addirittura, si è giunti a *desoggettivizzare* tali enti alla stregua di mere articolazioni ministeriali o regionali¹⁸.

Ad esse si aggiungono le rare pronunce che hanno riempito di significato il concetto di organismo di diritto pubblico ove espressamente richiamato, ritenendo che in esso siano collocabili anche società private integralmente partecipate da un comune, ente territoriale per eccellenza¹⁹.

Pur in termini prudenti la Corte di Giustizia sembra ammettere che un soggetto privato sia qualificabile come ente di diritto pubblico di fronte a norme tributarie ritenute tradizionalmente di stretta interpretazione; ciò a condizione della sussistenza di una serie di requisiti costituiti dall'aver l'ente le prerogative di pubblica autorità di cui dispone l'ente pubblico territoriale, dall'essere l'ente integrato nell'organizzazione dell'amministrazione pubblica nonché coordinato da questa nel funzionamento e gestione attraverso una influenza decisiva²⁰.

¹⁵ Cass., sez. trib., 6 giugno 2018, n. 14549, Pres. Virgilio Rel. Triscari; in questa linea anche Cass., sez. trib., 28 marzo 2019, n. 8654, Pres. Stalla rel. Mondini che ritiene applicabili le regole del c.d. Statuto del contribuente (L. n. 212/2000) ai privati concessionari dell'accertamento e riscossione dei tributi locali.

¹⁶ Cfr. CTP Foggia, 21 dicembre 2017, n. 1954.

¹⁷ Sull'onda, per le autorità portuali, di quanto fissato da Cass. 27 febbraio 2013, n. 4925, Pres. Merone Rel. Chindemi.

¹⁸ Es. le c.d. gestioni governative nelle funzioni di trasporto marino e lacustre utilizzatrici di immobili dati in concessione per una funzione pubblica.

¹⁹ Cfr. CTR Lombardia, sez. Brescia, 22 febbraio 2016, n. 1017 in materia di esenzione iva per le prestazioni sociosanitarie rese da una società integralmente partecipata dal comune.

²⁰ CGE 22 febbraio 2018 causa C-182/17 caso *Ntn vs Nemzeti* con nota di IACONO, *Socie-*

4. *Le concrete esperienze normative e l'interpretazione giurisprudenziale*

Il panorama normativo nazionale è, comunque, analizzabile in modo ancora più dettagliato mediante le posizioni giurisprudenziali emerse nella prospettiva specifica dei singoli tributi, ciascuno di questi, come detto, caratterizzato da disposizioni testualmente diverse, prive di esplicite nozioni e, quindi, interpretabili ad oggi in modo omogeneo.

4.1. *Gli immobili di proprietà dell'ente concedente posseduti, gestiti ed utilizzati dal concessionario ed i tributi locali (tributi immobiliari, tributi sulla raccolta dei rifiuti, sull'occupazione di suolo pubblico)*

Un primo filone giurisprudenziale, in materia di agevolazioni per i tributi locali, si è dedicato alla relazione che si può instaurare, in ragione della concreta attività esercitata dal concessionario, tra il territorio, gli immobili e le finalità pubbliche.

La frequente presenza di beni immobili strumentali alla funzione pubblica oggetto della concessione amministrativa pone due questioni.

a) La prima: se il possesso degli immobili da parte del concessionario, a fronte della proprietà riservata all'ente pubblico concedente, sia sufficiente a legittimare l'applicazione in via interpretativa al concessionario delle agevolazioni previste nonostante esse, nella lettera normativa, siano riservate alle sole ipotesi in cui gli immobili stessi siano posseduti direttamente dall'ente pubblico territoriale.

L'equiparabilità dell'ente concessionario all'ente pubblico concedente andrebbe, in questa prospettiva, basata su di una interpretazione storicamente attuale del concetto di ente territoriale e di ente pubblico che valorizzi la *ratio* dell'esenzione o dell'agevolazione in termini oggettivi alla luce della funzione pubblica in concreto svolta.

b) La seconda: se, invece, la situazione giuridica di possesso sia di per sé sufficiente per la tassazione in capo al concessionario nonostante la destinazione degli stessi all'attività di interesse pubblico o la strumentalità dell'occupazione delle aree rispetto alla finalità pubblica dell'oggetto della concessione (un'attività o un servizio).

tà controllata al 100% da un Comune: l'esecuzione di compiti pubblici non basta per escludere l'applicazione dell'iva, in *L'Iva*, 2018, p. 32 ss., che segue CGE 29 ottobre 2015 causa c-174/14 caso *Saudacor vs Fazenda publica*.

4.1.1. I tributi locali immobiliari (Ici, Imu)

In ordine ai tributi locali immobiliari (Ici, Imu) la disciplina (artt. 3 e 7, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 504/1992 ed i successivi artt. 8 e 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23), da un lato, nel disciplinare la soggettività passiva, espressamente prevede che nel «caso di concessioni di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario»; dall'altro, però, condiziona l'esenzione alla destinazione degli immobili alle finalità istituzionali dell'ente solo ove si tratti di «immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali».

Verrebbe, quindi, da intendere in base ad una interpretazione letterale che il possesso dell'immobile, pur strumentale alla soddisfazione di interessi pubblici, darebbe luogo comunque all'applicazione del tributo se i tradizionali compiti istituzionali di un ente pubblico territoriale fossero, in parte, assolti da un soggetto concessionario e non più direttamente dall'ente concedente; la soddisfazione di interessi pubblici attraverso la concessione sarebbe, così, recessiva rispetto all'impedimento della forma soggettiva dell'agente.

A fronte di una norma che dispone esplicitamente l'assoggettamento del concessionario di aree demaniali si tratta di risolvere un duplice ordine di problemi.

a) Sotto il profilo soggettivo, occorre stabilire se il beneficiario, soggetto privato terzo rispetto all'ente pubblico ma da questi investito, quale concessionario, della funzione *ab origine* assolta dall'ente concedente debba essere considerato soggetto passivo in ogni caso o se, invece, tale eventualità vada circoscritta alle concessioni delle sole aree demaniali, a prescindere, comunque, dalla distinzione tra concessione ad effetti reali (es. con permesso di costruire) e concessione ad effetti meramente obbligatori²¹.

Se si dovesse seguire la lettera della disposizione – comunque criticabile perché del tutto indifferente al ruolo sussidiario del concessionario – la soggettività passiva del concessionario andrebbe esclusa ove il possesso non riguardasse aree demaniali.

²¹ Cfr. CTR Venezia, 26 novembre 2018, n. 1351 e Cass., sez. trib., 23 novembre 2018, n. 30361 che escludono la rilevanza della destinazione pubblica degli eventuali immobili da costruire sul terreno ai fini di concedere l'esenzione.

b) Sotto quello oggettivo, ove la rilevanza soggettiva del concessionario di aree demaniali fosse circoscritta alle sole aree demaniali in base alla lettera dell'art. 3, l'interrogativo riguarderebbe l'eventuale non tassazione del possesso di aree demaniali quando sia dimostrata la condizione della "*destinazione esclusiva degli immobili*" demaniali ai compiti istituzionali del concessionario di rilevanza pubblica.

La risposta positiva sarebbe fondata riferendo la verifica positiva del requisito della destinazione esclusiva²² non più ai soli immobili posseduti esclusivamente dall'ente locale (es. il Comune o la Provincia²³) ma anche a quelli posseduti dal terzo concessionario in virtù della concessione²⁴ valorizzando, così, la funzione concreta della destinazione cui risulterebbe strumentale la relazione giuridica del possesso e non, invece, il solo dato letterale palesemente anacronistico.

c) In altra prospettiva di interpretazione storicamente attuale ma di più forte innovatività, l'esenzione sarebbe fondata anche quando l'ente concessionario, giuridicamente distinto dal punto di vista formale, dall'ente pubblico (territoriale) concedente fosse, comunque, riconducibile al concetto di Stato, Regione o altro ente territoriale tipizzato nella Costituzione oppure non sia affatto distinto ma si atteggi quale organo, ad esempio, di un Ministero che necessariamente utilizza beni pubblici per assolvere alla propria funzione²⁵.

4.1.2. I tributi sulla raccolta dei rifiuti

Con riguardo ai tributi sulla raccolta dei rifiuti (Tarsu), pur nella pluralità delle fattispecie di interesse, resta ferma la questione generale dell'assimilabilità del concessionario all'ente territoriale pubblico concedente²⁶.

²² Su cui vedi Cass., sez. trib., 25 maggio 2018, n. 13127, Pres. Chindemi Rel. De Masi; Cass. 12 aprile 2019, n. 10287, Pres. Chindemi Rel. Fasano in ordine all'applicazione dell'Ici alle aree scoperte utilizzate dal concessionario nell'esercizio dell'impresa portuale.

²³ Per i fabbricati provinciali destinati ad impianti sportivi la giurisprudenza non sembra consolidata: a favore della disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa vedi, comunque, CTR Perugia, 28 novembre 2018, n. 444; nel rigoroso senso che l'esenzione spetti solo in caso di utilizzazione diretta e non anche quando i beni siano concessi a terzi anche se svolgenti un'attività di pubblico interesse Cass. 7 luglio 2017, nn. 16797 e 16791, Pres. Piccininni Rel. Stalla.

²⁴ Per un caso relativo ai consorzi di bonifica concessionari di aree demaniali cfr. Cass., sez. trib., 3 febbraio 2019, n. 4186, Pres. Stalla Rel. Billi.

²⁵ Così, a favore dell'esenzione dei cantieri navali posseduti dalla gestione governativa per la navigazione nel lago di Como cfr. CTP Como, 18 giugno 2018, n. 105.

²⁶ Problema distinto è l'applicazione del tributo alle aree delle zone portuali demaniali gestite direttamente dalle autorità portuali se presenti o dalle autorità marittime: in tali casi è

L'applicazione del tributo si rivela problematica quando la regolamentazione della concessione, si pensi alle concessione autostradali, non fissa espressamente in capo al concessionario l'onere della raccolta dei rifiuti relativi alla superficie ed all'immobile oggetto di concessione – con la conseguente internalizzazione del costo del servizio nel contratto così da evitare qualsiasi pretesa tributaria locale – ma, invece, esclude la raccolta e la pulizia dagli oneri contrattuali in capo al concessionario²⁷.

È evidente che se il costo del servizio fosse esplicitamente a carico del concessionario o, comunque, da questi sostenuto nel silenzio delle disposizioni delle concessioni il prelievo perderebbe qualsiasi fondamento giuridico.

Una ulteriore ipotesi particolare è quella della concessione degli specchi d'acqua destinati ad ormeggio e transito di imbarcazioni private.

La fattispecie manifesta una sua originalità in quanto, assodata la producibilità di rifiuti in tali spazi e la traslazione dell'onere economico del costo sul concessionario dello spazio, è necessario delimitarne con esattezza i confini dato che l'unità di determinazione per il calcolo è, appunto, la superficie nonché il soggetto passivo.

Sotto l'aspetto quantitativo, potrebbe farsi riferimento non a tutto lo specchio d'acqua oggetto di concessione ma solo a quello coperto dalla barca ormeggiata e, quindi, ad una misura variabile a seconda della lunghezza e larghezza della stessa rispetto ai diversi posti barca definiti nel progetto allegato alla concessione.

Si segnala come nel particolare caso in esame la tassa locale così determinata sia, poi, pagata dal concessionario e non dal titolare del posto barca, effettivo soggetto produttore dei rifiuti, a nulla rilevando, al fine dell'imputazione dell'obbligo tributario, il contratto di ormeggio tra il concessionario ed il diportista²⁸.

4.1.3. *La tassa sull'occupazione di suolo pubblico*

Un contesto nel quale la concreta esecuzione delle prestazioni oggetto della concessione manifesta una apparente ma tutta da confermare idoneità alla realizzazione del presupposto della tassa è quello dell'occupazione di suolo pubblico sul quale debba essere realizzata l'opera di interesse pubblico o il quale, una volta realizzata, sia utilizzato per lo svolgimento dell'impresa oggetto della concessione.

da escludersi l'esercizio del potere impositivo in ragione dello svolgimento del servizio di raccolta da parte dell'autorità stessa.

²⁷ In tal senso Cass. sez. trib., 18 gennaio 2019, n. 1341, Pres. Demasi Rel. Billi.

²⁸ Cfr. CTR Firenze, 25 ottobre 2019, n. 1891.

A riguardo, si è ritenuto che, rispetto al presupposto tributario così come fissato dagli artt. 38 e 39 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, in presenza di occupazione ad esempio mediante impianti e condutture del gas, l'atto di concessione sia idoneo a instaurare la relazione sia giuridica che di fatto di cui all'elemento oggettivo assunto dal presupposto impositivo, potendosi escludere l'applicazione del tributo solo ove l'occupazione sia fatta dall'ente pubblico o (si noti per la prospettiva innovativa, anche) da una società interamente pubblica di proprietà della rete e degli impianti e non, invece, da un soggetto privato concessionario cui sia affidata la realizzazione, gestione e manutenzione dell'opera pubblica²⁹.

4.1.4. *L'effettiva destinazione di immobili a finalità istituzionali nella gestione economica diretta in assenza di un concessionario ed i tributi immobiliari locali*

La realtà immobiliare offre ulteriori spunti di riflessione in ordine alle ipotesi in cui l'impiego per finalità istituzionali di beni immobili sia gestito direttamente dall'ente pubblico in una logica di internalizzazione della gestione.

La fattispecie merita di essere segnalata in ordine all'applicazione della esenzione dai tributi locali immobiliari (Ici, Imu) in presenza della destinazione (diretta ed immediata) degli stessi a finalità istituzionali.

La giurisprudenza si è rivelata molto rigorosa nell'interpretare tale vincolo, escludendo, ad esempio, che esso sia rispettato quando gli immobili siano destinati ad abitazione privata di dipendenti e delle loro famiglie³⁰.

4.2. *L'attività del concessionario e l'imposta sul valore aggiunto. Le operazioni effettuate dal concessionario nei confronti di terzi*

Profilo estremamente rilevante, riferibile ad altro settore impositivo, è l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni di cessione e di prestazioni effettuate dal concessionario nei confronti di terzi ed alle operazioni effettuate dal concedente a favore del concessionario e dal concessionario a favore del concedente.

²⁹Così Cass., sez. trib., 11 settembre 2018, n. 22097, Pres. Cirillo Rel. Napolitano, che consolida l'orientamento pregresso.

³⁰Cfr. Cass., sez. trib., 5 febbraio 2019, n. 3268, Pres. Zoso Rel. Stalla, la quale, confermando un precedente orientamento, ha negato l'esenzione ove gli immobili dell'ente pubblico siano goduti personalmente da terzi pur a fronte del pagamento di un canone; in senso analogo CTR Venezia, 19 novembre 2018, n. 1283.

Con riguardo, ora, alla prima tipologia di operazione, si deve osservare come i dati normativi rilevanti in questo particolare settore non menzionino mai, come nelle occasioni sopra richiamate, i concessionari di opere e servizi ma facciano riferimento ad operatori intesi come enti di diritto pubblico; ne consegue, quindi, come anticipato in precedenza in ordine ai profili generali qui richiamati nelle conclusioni, la necessità di verificare se e a quali condizioni il privato concessionario sia equiparabile ad un ente pubblico.

4.2.1. *L'articolata disciplina comunitaria (art. 13 Direttiva 2006/112/CE) ed i requisiti delle vesti di pubblica autorità, dell'assenza di un mercato concorrenziale e della copertura di costi prevalentemente con entrate di origine pubblica*

Il disposto normativo nazionale, derivando da un'analogia disposizione della Direttiva comunitaria l'art. 13 della Direttiva 2006/112/CE può essere meglio compreso alla luce della esperienza giurisprudenziale della Corte europea.

L'art. 13 della Direttiva 2006/112/CE (*ex art. 4, n. 5, comma 1, della VI Direttiva n. 77/388/CEE*) stabilisce che si è di fronte ad un ente pubblico se il soggetto esercita un'attività quale pubblica autorità; in via di principio ed in deroga alla disciplina ordinaria, l'attività economica degli enti pubblici non rileva ai fini Iva, quindi, *se svolta in veste di pubblica autorità: «gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni»*.

L'art. 13 della Direttiva equipara l'attività svolta dagli enti pubblici a quella degli enti privati qualora l'attività svolta in regime di diritto pubblico sia in grado di alterare il regime di libero mercato *«essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza»*: nel precisare ciò il legislatore comunitario intende attenuare la rilevanza pubblica del soggetto solo in presenza di un mercato di libera concorrenza³¹.

a) In primo luogo, l'ente, ai sensi dell'art. 13 della Direttiva, deve operare *in veste di pubblica autorità*.

³¹ Leggasi sul punto anche DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pp. 144 ss., 151 ss.

Venendo al significato attribuibile all'espressione di attività resa in veste di "pubblica autorità" i giudici europei hanno precisato che, per essere irrilevante ai fini Iva l'attività deve «*essere esercitata nell'ambito di un regime giuridico proprio degli enti pubblici. Ciò si verifica quando l'esercizio di tale attività implica l'uso di poteri propri della pubblica autorità*»³².

Per la Corte di Giustizia tale requisito sussiste se le attività degli enti pubblici «*pur essendo di natura economica, sono strettamente connesse all'uso di prerogative di pubblico potere*»³³ a nulla rilevando che «*tali attività siano svolte secondo modalità analoghe a quelle di un operatore economico privato*»³⁴.

La stretta identità degli «*enti di diritto pubblico*» con lo Stato è rimarcata da quella giurisprudenza comunitaria secondo cui nella non imponibilità «*si scorge l'intenzione di esonerare le operazioni che, per le loro strette connessioni con gli obiettivi propri di uno Stato Sociale, democratico e di diritto, sono classificate come operazioni di interesse generale e si radicano nel novero delle attività promosse e gestite tradizionalmente dai pubblici poteri in forma diretta o mediante soggetti interposti (i servizi postali e della radiotelevisione, la sanità, l'istruzione, la sicurezza sociale, la tutela dell'infanzia e della gioventù, l'esercizio della libertà religiosa, l'educazione fisica e lo sport, la promozione della cultura)*»³⁵.

b) In secondo luogo, la giurisprudenza ha evidenziato la necessità di verificare se le cessioni e le prestazioni siano rese da enti pubblici da assimilarsi allo Stato nell'ambito di un mercato e se in relazione a questo esistano diversi operatori in concorrenza: *in assenza di concorrenza*, l'imposta non sarà dovuta.

In questa prospettiva l'operatore sarà ente pubblico qualora le attività economiche siano «*esercitate dal settore pubblico in via esclusiva o quasi esclusiva*»³⁶; pertanto, qualora il soggetto offrisse quel bene o il servizio sì ad un mercato indeterminato di consumatori ma in via esclusiva l'imposta non sarebbe applicata.

³² Cfr. Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-446/98, *Fazenda Pública vs. Câmara Municipal do Porto*, tra l'altro in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 197 ss. con nota di MONDINI, *Poteri pubblici locali e distorsioni della concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime Iva delle attività svolte "in quanto pubblica autorità"*.

³³ Cfr. Corte di Giustizia, 16 settembre 2008, causa C-288/07, *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs vs Isle of Wight Council* e altri.

³⁴ Corte di Giustizia UE, 6 febbraio 1997, causa C-247/95, *Finanzamt Augsburg-Stadt vs Marktgemeinde Welden*, nonché Corte di Giustizia UE, 14 dicembre 2000, causa C-446/98, cit.

³⁵ Così le Conclusioni dell'Avvocato generale del 25 febbraio 2005, Corte di Giustizia UE 26 maggio 2005, causa C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd e Montecello Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*.

³⁶ Corte di Giustizia, 16 settembre 2008, causa C-288/07, cit.

È, quindi, fondamentale la circostanza che l'attività economica posta in essere dall'ente pubblico sia in via ordinaria riservata al settore pubblico in quanto non esercitabile dal privato.

Ciò può avvenire, oltre che in ragione della riserva monopolistica legale eventualmente disposta dallo Stato, anche per ulteriori circostanze fattuali, in quanto ad esempio si tratta di attività che il privato non ha interesse ad esercitare in ragione dello scarso rilievo economico della stessa o che è impossibilitato ad esercitare in quanto trattasi di attività collegata allo svolgimento di una funzione pubblica non delegabile al privato.

Viceversa, l'attività esclusa ai sensi dell'art. 13 è quella che sia svolta mediante l'utilizzo di poteri autoritativi e, quindi, in posizione dominante praticamente di monopolio.

c) In terzo luogo, anche ai sensi dell'art. 9 della citata Direttiva, l'attività dell'ente sarebbe quella propria di un ente pubblico ove essa, per quanto gestita secondo il criterio dell'economicità, avesse costi finanziati solo parzialmente dalle entrate ricevute dal mercato e sistematicamente coperti da entrate contributive, da prezzi pubblici o entrate non corrispettive³⁷.

In particolare, sotto questo aspetto assumono rilievo tutti quei contributi pubblici privi di qualsiasi causa corrispettiva: mentre, infatti, i contributi anche ripetitivi caratterizzati, però, seppur nella varietà dei termini definibili dalla concessione o da atti convenzionali successivi, da un legame oggettivo con l'attività da svolgere o singole prestazioni, darebbero luogo ad operazioni imponibili, i contributi c.d. a fondo perduto o in conto capitale, ferma la loro irrilevanza ai fini Iva, assumerebbero decisivo rilievo per dimostrare il finanziamento non dal mercato ove consistenti.

4.2.2. *La disciplina nazionale (art. 4 D.P.R. n. 633/1972).*

Nell'ordinamento tributario domestico, il quadro è, ad oggi, sostanzialmente coerente a quello comunitario.

L'art. 4, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 considera poste in essere nell'esercizio di imprese commerciali tutte le cessioni e prestazioni effettuate (anche) da enti pubblici che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale aggiungendo.

Il successivo quarto comma dell'art. 4 prevede una presunzione assoluta di commercialità per alcune specifiche attività anche se esercitate da enti pubbli-

³⁷ Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, causa C-246/08, *Commissione delle Comunità europee vs Repubblica di Finlandia*.

ci (es. erogazione di acqua, servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica, vapore, gestione di fiere ed esposizioni, trasporto, servizi portuali ed aereoportuali etc.).

Il quinto comma dell'art. 4, in deroga ai precedenti, espunge dall'area della commercialità «*le operazioni effettuate dallo Stato, dalla regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità*»³⁸.

La non applicazione dell'Iva alle operazioni effettuate dalla società concessionaria è, quindi, condizionata, nella decommercializzazione, da due requisiti:

- a) l'equiparazione ad un ente pubblico;
- b) l'effettuazione delle cessioni e delle prestazioni nelle vesti e con i poteri di una pubblica autorità.

Se si escludono le operazioni di cui si presume senza prova contraria la commercialità, il legislatore nazionale ammetterebbe, quindi, la non imponibilità non solo a seguito dell'accertamento della natura pubblica dell'ente ma anche e soprattutto ove il suo agire sia pienamente intriso di quelle caratteristiche tipiche di una pubblica autorità da tempo, come visto, espresse dalla giurisprudenza tributaria comunitaria.

In conclusione, ciò significherebbe che un soggetto di forma privata perché società potrebbe realizzare operazioni non imponibili ma dovrebbe soddisfare una serie di requisiti assai stringenti seppur non impossibili da dimostrare ove per legge o in base alla concessione gli stessi fossero espressamente soddisfatti.

4.2.3. Segue: e gli orientamenti giurisprudenziali di legittimità

Tutti i requisiti e indici di genesi comunitaria sono stati confermati anche dalla giurisprudenza tributaria di legittimità

Evocando il citato dettato della VI Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 77/388/CEE al cui art. 4, n. 5) in cui si prevede che «*Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono di-*

³⁸ Cfr. DENORA, *Spunti sulla nozione di attività economica degli enti pubblici in ambito Iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, I, p. 341 ss.

Cfr. Cass. 20 febbraio 2015, n. 3418, Pres. Di Blasi Rel. Chindemi, per la costruzione e gestione dei cimiteri, per la costruzione di alloggi di edilizia popolare, per i centri polifunzionali e per la costruzione della metropolitana.

ritti, canoni, contributi o retribuzioni.» si è affermato che «premesso che l'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva prevede per l'IVA una sfera di applicazione molto ampia, il n. 5 contempla una deroga per le attività esercitate da un ente di diritto pubblico in veste di autorità pubblica e concerne principalmente le attività che, pur essendo di natura economica, sono strettamente connesse all'uso di prerogative di pubblico potere; il non assoggettamento all'IVA per tali attività, non ha, quindi, potenzialmente effetti anticoncorrenziali, in quanto esse sono generalmente esercitate in via esclusiva o quasi esclusiva» cioè non possono del pari essere parallelamente esercitate da operatori privati³⁹.

La Corte ci ricorda, poi, che gli enti pubblici ben possono svolgere le proprie attività istituzionali, sia in regime “privatistico”, sia esercitando poteri di diritto pubblico – tale assunto sarebbe avvalorato dall'art. 1, comma 1 bis, L. 7 agosto 1990, n. 241 – introdotto dalla L. 11 febbraio 2005 il quale dispone che «*la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato, salvo che la legge disponga diversamente*» – di modo che gli elementi discriminanti sarebbero la natura autoritativa dell'atto e dell'attività e l'assenza di concorrenza.

In questo senso la S.C. si adegua a quanto la stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 238 del 24 luglio 2009 ebbe a manifestare in merito alla non applicazione dell'Iva sui pagamenti delle tasse Tia e Tarsu affermando come «*TIA e TARSU sono estranei all'applicazione dell'IVA. (...) non esiste una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento rifiuti (...) entrambe le entrate devono essere ricondotte nel novero di diritti canoni e contributi che la normativa comunitaria esclude in via generale dall'assoggettamento ad Iva perché percepite da enti pubblici per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità sempre che il mancato assoggettamento all'imposta non comporti una distorsione della concorrenza*».

Altro aspetto evidenziato dalla giurisprudenza domestica è quello secondo il quale la nozione di attività esercitata in veste di pubblica autorità implica l'emissione da parte dell'ente pubblico di un atto autoritativo⁴⁰.

³⁹ Cass., sez. trib., 7 marzo 2012, n. 3513, Pres. Adamo Rel. Virgilio, tra l'altro in *Corr. trib.*, 2012, p. 1722 con nota di CENTORE, *Attività passiva Iva degli enti pubblici in funzione della natura economica dell'attività*, nonché in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, p. 1095 ss. con nota di MONTANARI, *La soggettività passiva IVA degli enti pubblici territoriali alla luce di un recente orientamento della Suprema Corte*.

⁴⁰ In proposito Cass. 22 febbraio 2012, n. 2609, Pres. D'Alonso Rel. Sambito, in materia di impianti cimiteriali, secondo cui «*le concessioni di aree, di loculi cimiteriali e di altri manufatti per la sepoltura, non costituiscono attività di natura commerciale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*» e «*le operazioni esenti sono solo quelle poste in essere, tramite un atto autorita-*

Con riguardo alle società private concessionarie nell'interesse degli enti comunali (non di opere ma) di servizi rappresentati dall'erogazione del gas o dell'acqua oppure dalla riscossione dei tributi⁴¹ si rinvencono diverse indicazioni.

a) In relazione all'erogazione da parte della società concessionaria della distribuzione alla collettività di gas o acqua l'imposta sarebbe dovuta da concessionario nel rapporto tra concedente e concessionario in ordine ai canoni di concessione riscossi con la conseguenza della detrazione da parte della concessionaria⁴².

Il contratto di concessione, in questa ricostruzione, interverrebbe in settori potenzialmente concorrenziali e nella sua attuazione – dal lato sia del concedente, pur ente pubblico, che del concessionario, soggetto societario privato – non esprimerebbe l'esercizio di poteri pubblici autoritativi⁴³.

A favore dell'applicazione dell'imposta rema, inoltre, la presunzione di commercialità dell'attività in ragione dell'oggetto dell'operazione (fornitura di gas, etc.) anche quando l'agente sia un ente pubblico che implicitamente dovrebbe esprimere la naturale concorrenzialità nell'offerta in tale settore.

In tale ipotesi il concessionario privato non sarebbe considerabile come un soggetto titolare di poteri ed esercente una pubblica autorità o sia un organismo di diritto pubblico né che l'ente concedente pubblico nel concedere al privato tale funzione eserciti poteri analoghi.

b) Circa la concessione della riscossione dei tributi locali si sottolineano tre profili.

In primo luogo, la natura di ente pubblico del concessionario della riscossione (ovvero di organismo pubblico secondo la dizione della Direttiva comunitaria) renderebbe l'operazione esclusa in quanto l'ente, pur destinatario di entrate, sarebbe dotato di pubblici poteri e porrebbe in essere operazioni in quanto pubblica autorità.

In secondo luogo, ove la società non avesse tale qualifica, occorrerebbe verificare se l'operazione in sé sia da considerarsi esente *ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972* e, quindi, non assoggettata a tassazione anche se da fatturarsi.

In terzo ed ultimo luogo, se le diverse attività e funzioni regolate dall'atto di concessione vadano considerate in termini unitari o, comunque, di princi-

tivo – la concessione, appunto, dal lato attivo dal Comune, titolare di tali beni e perciò unico possibile concedente».

⁴¹ Vedasi Cass., sez. trib., 6 giugno 2018, n. 14549, Pres. Virgilio Rel. Triscari.

⁴² Così Cass., sez. trib., 27 marzo 2015, n. 6234, Pres. Piccininni Rel. Cirillo.

⁴³ Cfr. Cass. 13 luglio 2016, n. 14263, Pres. Cirillo Rel. Vella.

palità di una esente ed accessorietà delle altre così da estendere il regime di esenzione dell'attività principale a quelle accessorie.

4.3. *L'attività del concessionario e l'imposta sul valore aggiunto. Le operazioni effettuate dal concedente a favore del concessionario e dal concessionario a favore del concedente*

Un'altra prospettiva di rapporti economici ulteriore rispetto a quella della realizzazione delle operazioni a favore dei terzi è quella interna alla relazione bilaterale reciproca tra le parti della concessione (concedente e concessionario).

In relazione ad essa occorre verificare se l'iva sia applicabile di fronte ad erogazioni di denaro tra l'ente concedente e l'ente concessionario disciplinate dal contratto di concessione ed aventi i titoli più svariati, previsti nel Codice appalti e nel contratto stesso oppure non tipizzati.

A) Mentre è da escludersi che il pagamento del canone concessorio da parte del soggetto concessionario dia luogo all'applicazione dell'iva ove l'oggetto della concessione si rapporti all'esercizio di funzioni e di poteri pubblici e autoritativi da parte dell'ente concedente che si troverebbe ad operare quale pubblica autorità, ad altra conclusione si dovrebbe giungere laddove tale funzione pubblica fosse assente, ci si trovasse in contesti di liberalizzazione nell'offerta ai cittadini, il bene immobile il cui godimento e/o gestione non avesse, di per sé o per la destinazione concordata, alcuna utilità pubblica⁴⁴.

Qualora il concessionario non sia partecipato dall'ente locale e sia, quindi, da questo autonomo, la contribuzione che il primo ricevesse dal secondo dovrebbe essere irrilevante ai fini Iva se riconducibile alla tipologia dei c.d. contributi a fondo perduto in quanto privi di alcun nesso sinallagmatico e spesso destinati ad impianti e beni strumentali in alcuni casi gratuitamente devolvibili; sarebbe, invece, imponibile ove contrattualizzato e, quindi, legato ad una prestazione (es. manutentiva, aggiuntiva, straordinaria) prevista come obbligatoria per il concessionario al ricorrere di talune circostanze tipizzate dalle parti⁴⁵.

Alla relazione dal concedente al concessionario vanno ricondotte anche

⁴⁴ Per la concessione di un'area attrezzata comprensiva di una struttura stabile per la gestione di un mercato all'ingrosso di prodotti alimentari di vario genere vedi Cass., sez. trib., 6 luglio 2018, n. 17795, Pres. Bielli Rel. Gentili.

⁴⁵ Per alcuni approfondimenti cfr., da ultimo anche per citazioni e commenti alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 novembre 2013, n. 34, AULENTA, *L'applicabilità dell'Iva ai contributi pubblici*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 1239 ss.; in generale per tutti BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, *passim*, spec. p. 8 ss.

quelle erogazioni che possano avere luogo a seguito della revoca della concessione così come disciplinata nel Codice Appalti: in questa eventualità la funzione remuneratoria, di rimborso o risarcitoria di un danno emergente attribuibile alla somma erogata costituirà l'elemento di discriminazione tra l'imponibilità e la non imponibilità⁴⁶.

B) In altra direzione il rapporto può essere analizzato quando è il concessionario privato a trasferire al concedente ente pubblico territoriale denaro: in tale ipotesi si tratta di verificare se si tratti di una integrazione del canone concessorio assoggettato ad imposta oppure di mere movimentazioni finanziarie escluse rese a favore del concedente⁴⁷ ad esempio a titolo di rimborso di spese sostenute per le infrastrutture date in concessione.

4.4. Segue: le operazioni Iva esenti

Proseguendo, si richiama l'esperienza in materia di operazioni Iva di particolare rilievo, come anticipato, sia per la genesi comunitaria dell'imposta che condiziona qualsiasi conclusione venga proposta al rispetto dei canoni di una interpretazione comunitariamente orientata sia per la nota distinzione interna alla fattispecie delle esenzioni tra esenzione soggettiva ed esenzione oggettiva⁴⁸.

Come evidenziato⁴⁹ le ipotesi di esenzioni oggettive del tutto sganciate da un qualche condizionamento e presupposto soggettivo necessario sono molto rare: già l'art. 132 della stessa Direttiva quando menziona esenzioni per "attività di interesse pubblico" nella maggior parte dei casi richiede la previa risoluzione del se l'operatore sia un ente pubblico; di qui, allora, la ricorrente esigenza di pre-qualificazione soggettiva del cedente o prestatore.

⁴⁶Per alcune interessanti riflessioni cfr. DIMMONTE-BOHM, *Il trattamento ai fini dell'Iva delle somme ricevute a seguito della revoca di una concessione pubblica: brevi riflessioni sulla (difficile) individuazione del presupposto oggettivo*, in *Boll. trib.*, 2018, p. 13467 ss.

⁴⁷In ordine alla concessione del servizio idrico per CTP Latina, 27 marzo 2018, n. 305, in presenza di un obbligo contrattuale di rimborso dei costi di un mutuo, al pagamento ricevuto dovrebbe seguire l'emissione della fattura da parte del concedente comune e l'obbligo del concessionario di versare all'emittente l'iva; in senso diverso, invece, CTR Lazio, sez. Latina, 24 luglio 2018, n. 5240 per la quale se, come accade, la concessione d'uso delle infrastrutture sia gratuita ed ottemperi ad un trasferimento previsto dalla legge e se la convenzione e il disciplinare tecnico prevedano l'assunzione di obblighi di rimborso, la derivazione legale e non convenzionale dei trasferimenti e degli oneri escluderebbe la natura corrispettiva del pagamento in quanto l'assunzione di tali oneri sarebbe, in realtà, una conferma scritta di quanto già disposto per legge (cfr. art. 153, comma 2, D.Lgs. n. 152/2006).

⁴⁸*Amplius* in MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013, *passim*.

⁴⁹MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, cit., p. 110 ss.

Quando il legislatore domestico dispone l'esenzione in termini soggettivi limitandola alle sole prestazioni rese da un particolare soggetto, il riferimento lessicale dovrà essere interpretato considerando le stringenti e inderogabili condizioni dettate dalla legislazione e giurisprudenza comunitaria per la non applicazione dell'imposta in presenza di enti pubblici, salvo che sia espressamente riconosciuta l'esenzione a soggetti privati in qualche modo riconosciuti come aventi un carattere anche pubblico/sociale.

Inoltre, occorrerà definire l'ambito soggettivo alla luce di eventuali liberalizzazione dello specifico mercato di riferimento qualora, in base alla legislazione extratributaria, settori originariamente ricoperti da un unico operatore quale ente pubblico siano stati aperti alla concorrenza di soggetti privati di forma societaria oppure siano stati diversamente regolamentati mantenendo l'unicità dell'operatore in veste formalmente societaria ma, a seconda dei casi, sostanzialmente pubblica⁵⁰.

Sotto il versante, invece, delle esenzioni oggettive, laddove non sia riscontrabile una ipotizzabile discrasia tra il testo comunitario e la scelta normativa domestica tale per cui nell'art. 10 sia stata prevista una esenzione soggettiva in luogo di una oggettiva, l'esenzione andrebbe riconosciuta a prescindere da qualsiasi differenziazione soggettiva, equiparando originali operatori pubblici a nuovi privati.

4.5. Segue: *Iva e attività di una società mista o interamente pubblica quale soggetto concessionario*

Sul fronte della giurisprudenza comunitaria, la Corte di Giustizia⁵¹, di fronte alla costituzione di una società controllata al 100% da un ente territoriale alla quale questo aveva affidato determinati compiti pubblici descritti contrattualmente⁵² prevedendo la corresponsione di somme a titolo di compenso, ha provveduto ad importanti precisazioni:

a) esisterebbe un nesso di corrispettività tra le prestazioni rese dalla società interamente partecipata ed il socio Comune, anche ove i compensi fossero

⁵⁰ Cfr. per il caso di Poste italiane s.p.a. si veda CTR Palermo, 15 marzo 2017, n. 912.

⁵¹ CGE 22 febbraio 2018 causa C-182/17 caso NTN con nota di IACONO, *Società controllata al 100% da un Comune: l'esecuzione di compiti pubblici non basta per escludere l'applicazione dell'iva*, in *L'Iva*, 2018, p. 32 ss. che segue CGE 29 ottobre 2015, causa c-174/14 caso *Saudacor vs Fazenda publica*.

⁵² Gestione di alloggi, gestione della rete viaria, disinfezione, manutenzione parchi, spazi pubblici, manutenzione dei mercati.

forfaitizzati ed a prescindere dalla circostanza che l'esercizio di tali compiti pubblici e le funzioni conferite siano disciplinati dalla legge; ciò renderebbe configurabile il presupposto oggettivo del tributo facendo configurare un'attività economica;

b) perché i servizi resi non costituiscano una prestazione imponibile occorre che ricorrano congiuntamente due requisiti: l'esercizio di un'attività (anche economica) da parte di un soggetto qualificabile come ente pubblico e l'esercizio dell'attività quale pubblica autorità.

Il primo requisito pretende che l'ente sia sufficientemente integrato nell'organizzazione amministrativa pubblica; tale rapporto organico sarebbe escluso ove:

i) l'ente sia caratterizzato da uno statuto di diritto privato che conferisca autonomia nel funzionamento e nella gestione e non sia, quindi, una società legale;

ii) le prestazioni rese sia indirizzate non via esclusiva all'ente territoriale socio di maggioranza assoluta ma anche a terzi;

iii) il contratto stipulato non contenga clausole che fissino direttive vincolanti per lo svolgimento delle prestazioni richieste.

Il secondo requisito, invece, richiederebbe l'attribuzione, per legge, di alcuni dei poteri propri del socio.

Sul punto la giurisprudenza nazionale ha assunto posizioni assai rigorose⁵³.

La sezione tributaria della Suprema Corte, in materia di concessioni autostradali, ha mantenuto il suo rigore in ordine all'interpretazione del requisito soggettivo delle esenzioni quando ha ritenuto che il concessionario non possa beneficiare di tale esenzione per il semplice fatto che l'ente concedente sia un ente pubblico o, comunque, riconducibile allo Stato (come nel caso dell'Anas) qualora, in ragione della concessione per la progettazione e la realizzazione dell'opera pubblica, il privato ricavi dalla gestione i diritti di sfruttamento economico dei lavori realizzati e degli spazi; la destinazione dei pedaggi alla finalità pubblicistica della gestione e manutenzione autostradale e la retrocessione al demanio una volta scaduta la concessione, si è precisato, non toglierebbe rilievo

⁵³ I giudici di legittimità nella sezione prima, in materia, quindi, non tributaria hanno, ad esempio, escluso che il perseguimento di un interesse pubblico attraverso l'esercizio di determinate attività tramite una società di capitali interamente partecipata (la c.d. società in house) possa escludere tale soggetto dalla disciplina delle procedure concorsuali non trattandosi, a tali fini, di un ente pubblico.

Così Cass., sez. I, 22 febbraio 2019, n. 5346.

prevalente al perseguimento del lucro soggettivo tipico della società privata⁵⁴.

Quanto alla concessione della gestione dei parcheggi la giurisprudenza⁵⁵ ha escluso che il concessionario dalla forma societaria (talvolta anche cooperativa) sia assimilabile ad un ente pubblico o eserciti un'attività quale pubblica autorità con la conseguenza che siano imponibili i proventi ricevuti dal concessionario a seguito del pagamento degli utenti; sempre in materia di parcheggi, risulterebbe decisiva anche la circostanza che l'area oggetto di concessione sia sottratta al pubblico⁵⁶.

In una diversa prospettiva in materia di iva, molto più ancorata agli effetti dell'armonizzazione e della conseguente rilevanza della giurisprudenza comunitaria, quella tributaria di merito ha escluso che la società *in house* eserciti impresa in maniera indipendente rispetto al socio pubblico riconoscendo, così, che la dipendenza possa renderla organismo di diritto pubblico e, quindi, privo di soggettività passiva Iva⁵⁷ nonostante la regola che considererebbe imponibili tutte le operazioni poste in essere da società commerciali per il c.d. principio di attrazione.

Seguendo le indicazioni della Corte comunitaria anche in precedenza citate soprattutto con riguardo all'applicazione dell'art. 13 della Direttiva Iva del 2006⁵⁸ qualora l'ente partecipato agisca, comunque, in una posizione di autonomia e indipendenza rispetto al socio pubblico sebbene in ragione di una concessione e svolgendo funzioni di pubblica autorità, l'imposta sarebbe dovuta.

Resterebbe da verificare se, come pare, l'ambito concorrenziale di svolgimento dell'impresa da parte dell'ente resti sempre elemento risolutivo a favore dell'applicazione dell'imposta o se, invece, anche in assenza di concorrenza sia possibile ipotizzare il prelievo indiretto, nonostante l'affidamento diretto dell'opera o servizio pubblico o la partecipazione totalitaria o maggioritaria dell'ente pubblico nella società⁵⁹.

⁵⁴ Cass. 25 luglio 2018, nn. 19694 e 19693, Pres. Cirillo Rel. Napolitano, in ordine all'occupazione di suolo pubblico con la realizzazione del viadotto autostradale nel territorio comunale; conformi nella giurisprudenza di merito CTR Liguria, 24 aprile 2018, n. 483; CTR Abruzzo, 12 dicembre 2018, n. 1177.

⁵⁵ Vedi Cass. 25 marzo 2015, n. 5947, Pres. Bielli Rel. Cirillo; CTR Lombardia, 28 novembre 2017, n. 4953.

⁵⁶ CTR Lombardia, 28 novembre 2017, n. 4953.

⁵⁷ Cfr. CTP Foggia, 21 dicembre 2017, n. 1954; CTR Milano, 22 febbraio 2016.

⁵⁸ Cfr. DENORA, *Spunti sulla nozione di attività economica degli enti pubblici in ambito Iva*, cit., p. 347 ss. anche per i profili tributari delle c.d. società *in house providing*.

⁵⁹ In termini svalutativi della presenza di un mercato concorrenziale D'ANGELO, *Le diverse declinazioni della soggettività passiva iva: il caso clinico delle società pubbliche in house*, cit., 429.

Un caso particolare è quello del mercato dei servizi postali nel quale opera una società partecipata dallo Stato (Poste italiane s.p.a.) alla quale sono riservati solo alcuni servizi mentre gli altri servizi postali (universali e non universali) vengo offerti in un regime di concorrenza.

Similarmente a quanto accade per la disciplina degli appalti, qualora l'attività sia definibile di "pubblico interesse" l'ente verrebbe qualificato come "organismo di diritto pubblico" e di conseguenza non vi sarebbe applicazione dell'Iva (così come dell'obbligo di svolgere procedure ad evidenza pubblica); si può, infatti, evidenziare il curioso binomio secondo cui ove vi sia la necessità di una gara⁶⁰ vi sarebbe, anche, la non imponibilità delle operazioni.

Sotto altro aspetto, la presenza di concorrenti dell'ente partecipato dallo Stato operatore a fronte di operazioni tradizionalmente Iva esenti evidenzia una alternativa necessaria: considerare non più accessibile il regime dell'esenzione solo per un operatore anche se partecipato da uno Stato, ove si trovi ad agire in concorrenza oppure attribuire il regime dell'esenzione a tutti operatori che si trovino in concorrenza d offrire lo stesso servizio postale (universale e/o non universale).

In questa seconda direzione si muove la giurisprudenza tributaria comunitaria.

Essa riconosce il diritto all'esenzione in termini oggettivi, ammettendo la compatibilità tra esenzione ed operazioni offerte in concorrenza nonché tra esenzione ed operazioni offerte da una società privata unico fornitore del servizio alle condizioni e sotto i controlli di legge⁶¹ cioè senza una negoziazione individuale in quanto, in tale ultimo caso, l'utilizzo del contratto individuale anche se all'interno di un servizio postale universale giustificerebbe il regime normale e non di esenzione per evitare misure distorsive della concorrenza⁶².

⁶⁰ Per alcuni interessanti spunti dalla disciplina degli appalti si veda l'ordinanza TAR Lazio, 12 luglio 2018, n. 7778 che ha rimesso alla CGE la questione della natura giuridica dell'Ente anche nella dimensione delle società controllate come organismo di diritto pubblico.

Ad essa si aggiunga la più recente ordinanza sempre del TAR Lazio, 26 aprile 2019, n. 5327.

⁶¹ Vedasi CGE 21 aprile 2015 causa C-114/14 *Commissione europea vs Regno di Svezia*; già prima CGE 23 aprile 2009 causa C-357/07 *TNT – Royal mail group* aveva affermato la natura oggettiva dell'esenzione, superando, quindi, il limite della natura pubblica dell'operatore, estendendo l'esenzione anche alle prestazioni e cessioni accessorie escluse quelle di trasporto e di telecomunicazioni. Evidentemente smentito il contrario precedente di Cass., sez. trib., 16 aprile 2007, n. 8968, che confermava l'esenzione per le sole prestazioni di servizi postali oggetto di concessione.

⁶² In ragione di ciò venne introdotto l'attuale testo dell'art. 10, n. 16, D.P.R. n. 633/1972 che valorizza la negoziazione individuale come fondamento dell'applicazione dell'imposta.

Un cenno merita la rilevanza della qualifica come organismo di diritto pubblico (*alias* ente pubblico) ai fini dell'applicazione dell'Ires *ex art.* 74 TUIR n. 917/1986 nei casi in cui il perseguimento di finalità pubbliche avvenga per il tramite dell'attività svolta e degli immobili di proprietà di un soggetto societario interamente partecipato dallo Stato.

In tema la Corte di Cassazione⁶³ ha manifestato rigore nell'includere enti societari nel novero degli enti pubblici, meglio descritti dal primo comma come "*organi*" dello Stato e dal comma 2, in punto di decommercializzazione fiscale dell'impresa, come "*enti pubblici*" esercenti "*funzioni statali*", quando la loro funzione sia solo quella di gestione immobiliare senza godimento generalizzato dei beni a favore della collettività; in questa prospettiva, si svalutano del tutto i caratteri che, seppur ai fini dell'applicazione dell'evidenza pubblica negli appalti, sono considerati indicativi dell'essere "*organismo di diritto pubblico*" nonché la devoluzione allo Stato dei beni, il controllo pubblico sui conti, la rappresentanza in giudizio da parte dell'Avvocatura di Stato, il finanziamento da parte del socio pubblico.

Gli stessi giudici di legittimità hanno negato la qualifica di organismo di diritto pubblico ad una società consortile per azioni, sottoposta a influenza pubblica dominante (risultante dalla partecipazione pubblica maggioritaria e dalla riserva ai soci pubblici della nomina della maggioranza degli amministratori) ma operante in regime concorrenziale, sopportando i rischi economici dell'attività svolta (costruzione e gestione di un mercato agroalimentare all'ingrosso), e perciò mirante a soddisfare bisogni di interesse generale aventi, peraltro, carattere commerciale⁶⁴

4.6. *Le acquisizioni immobiliari a favore dell'ente concessionario e le imposte di registro ed ipocatastali*

Un altro settore tributario di interesse per il concessionario è quello del-

⁶³ Vedi Cass., sez. trib., 16 gennaio 2019, n. 956 Pres. Cirillo Rel. D'Orazio.

In senso contrario si richiama, per le autorità portuali, CTR 29 giugno 2016, n. 2013. Egualmente, per le società concessionarie del trasporto pubblico inserite in un rapporto privo di prestazioni corrispettive con l'ente concedente CT II grado Bolzano, 22 maggio 2017 n.50; in base allo stesso indirizzo, seppur con riguardo all'applicazione dell'imposta di registro all'atto di concessione di aree e spazi di acqua, CTR Genova, 8 maggio 2018, n. 520. Il tema specifico presenta, però, una rilevante norma interpretativa (art. 1, comma 993, L. 27 dicembre 2006, n. 296) la quale espressamente esclude che i canoni costituissero corrispettivi ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

⁶⁴ Cfr. Cass., sez un., 7 aprile 2010, n. 8225.

l'applicazione dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale agli atti di acquisizione immobiliare effettuati dal concessionario.

In particolare, rispetto all'art. 57, comma 8, TUR n. 131/1986 che esenta da imposizione le formalità relative agli atti di trasferimento «*eseguite nell'interesse dello Stato*», il punto concerne l'imposizione dell'atto di cessione volontaria il quale *ex art. 45 del D.P.R. 8 giugno 2011, n. 327* «*produce gli effetti del decreto di esproprio*».

La questione – simile se non, addirittura, identica a quella evidenziata per altri tributi – è comprendere in che termini il concessionario che acquisisca immobili rispetto ad un loro impiego nell'interesse pubblico sia distinguibile o meno dallo Stato alla luce dell'attività svolta nonostante la sua autonomia patrimoniale, gestionale e contabile.

Per prassi ministeriale gli enti pubblici non assumono la configurazione di soggetti passivi del tributo per le attività che rendono in quanto “pubbliche autorità” definizione quest'ultima che non dipende dall'oggetto o dal fine delle medesime attività, bensì dalle modalità di svolgimento⁶⁵; in questa prospettiva si conferma la necessità anche in questo settore impositivo di attualizzare il concetto di ente pubblico rispetto a figure soggettive societarie legittimate per legge all'acquisizione.

In questi termini vale ricordare come già la stessa Agenzia, molto tempo prima della completa privatizzazione di molti settori e la nascita delle più importanti società legali ad oggi note, aveva precisato, da un lato, come gli enti pubblici territoriali e non fossero assimilabili allo Stato⁶⁶; dall'altro, come la circostanza che il soggetto espropriante fosse o meno controllato al 100% dallo Stato costituisse un elemento di distinzione preliminare⁶⁷ dovendosi qualificare come impresa pubblica la S.p.A. le cui azioni fossero (ancora) di esclusiva mano pubblica⁶⁸.

⁶⁵ Ris. Agenzia Entrate 8 luglio 2002, n. 220; Ris. Agenzia Entrate 6 maggio 2009, n. 122

⁶⁶ Cfr. la Circolare 29 maggio 2013 n. 18/E in cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito la “Guida operativa” alla “tassazione degli atti notarili”; si leggano il § 3.7 dedicato ai “Trasferimenti di fabbricati a favore di enti pubblici territoriali”, il § 3.14 e il § 3.1.5 dedicati ai “Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore dello Stato” ed ai “Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di Enti Pubblici Territoriali”; analoga posizione è confermata dall'Agenzia nel § 3.21 per il “Trasferimento e/o permuta di immobili oggetto di piani di recupero di iniziativa pubblica o provata convenzionata in favore di soggetti che attuano il recupero”, nel § 3.22.3 per l'“Espropriazione di aree da parte di enti pubblici territoriali per finalità produttive”; ancora più chiaramente nel §4.1.5 dedicato alle “Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione”.

⁶⁷ Ris. Agenzia Entrate 7 novembre 2003, n. 208.

⁶⁸ Ris. Agenzia Entrate 18 maggio 2001, n. 72/E e Circ. AA.GG. e cont. trib., 6 maggio 2000, n. 111/E.

Sembra, quindi, consolidarsi la tesi secondo cui⁶⁹, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 57, comma 8, TUR, la parola "espropriante" debba essere letta nel senso di indicare sia il soggetto cui spetta la potestà espropriativa sia un diverso soggetto pubblico o privato in favore del quale è preordinata l'espropriazione per pubblica utilità.

In tal senso è stato ritenuto decisivo, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dall'imposta di registro e dalle imposte ipotecarie e catastali, che gli immobili espropriati o acquisiti da soggetti concessionari privati vadano direttamente a essere trasferiti al Demanio statale⁷⁰.

È, allora, alla luce delle menzionate indicazioni che andrebbe affrontato il caso dell'Anas quale paradigma di altri minori concessionari stradali.

L'esenzione per il concessionario che svolge in regime di concessione l'attività di costruzione oltre che di gestione e manutenzione sia ordinaria che straordinaria delle strade ed autostrade di proprietà dello Stato e che agisce quale stazione appaltante per la realizzazione di nuove strade ed autostrade, sarebbe fondata:

- 1) sulla acquisizione al Demanio delle opere, una volta costruite, al pari dei terreni su cui le stesse insistono senza che tali immobili vengano iscritti nel bilancio della società⁷¹;
- 2) sull'assoggettamento dell'ente al controllo della Corte dei Conti⁷²;

⁶⁹ Ris. 24 marzo 1992, prot. 129.

⁷⁰ Così Ris. Agenzia Entrate 19 settembre 2018, n. 66/E che muta il precedente orientamento di cui alla Ris. Agenzia Entrate 1° settembre 2009, n. 243/E.

⁷¹ Nella stessa giurisprudenza tributaria di merito (CTR Perugia, 2 aprile 2013 n. 46/2/13) nella quale i giudici di merito hanno specificato che l'Anas, nelle ipotesi di cessioni volontarie di aree interviene «come procuratore del Demanio in capo al quale viene effettuato il trasferimento: ed infatti anche la nota di trascrizione dell'atto reca come soggetto "a favore" il Demanio dello Stato, esattamente come indicato nell'atto di compravendita nel quale si dà rettamente atto di tutta la vicenda e del ruolo che l'Anas svolge ma tutto questo nulla toglie alla considerazione di fondo per cui acquirente (ossia soggetto al quale viene trasferito il bene) è il Demanio e non l'Anas»; alla luce degli effetti sostanziali della vicenda «il trasferimento deve intendersi fatto in favore dello Stato»

⁷² Risolutiva, sotto questo aspetto, è la pronuncia con cui la Cass. civ., sez un., 9 luglio 2014, n. 15594, Pres. Rovelli Rel. Rordorf nel confermare la giurisdizione della Corte dei Conti nei casi di danni arrecati alla Società, ha espressamente inquadrato l'Anas nella categoria concettuale dell'ente pubblico quale tipo di società legale.

I giudici di legittimità affermano che la trasformazione dell'Anas da ente pubblico economico in S.p.A. «non ne abbia intaccato gli essenziali connotati pubblicistici, essendosi tradotta nella mera adozione di una formula organizzativa, corrispondente a quella della società azionaria, senza per questo incidere sulla reale natura del soggetto (...) permanendo sia la natura pub-

- 3) sulla presenza quale socio unico del *Ministero dell'Economia* (Mef)⁷³ o di un ente pubblico territoriale;
- 4) sulla genesi talvolta legale della società e, quindi, sulla sua tipologia quale società legale ex novo o a seguito di trasformazione da ente pubblico economico tale da comprendere l'ente nell'elenco delle amministrazioni rientranti nel conto economico consolidato dello Stato individuate dall'Istat come da elenco pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale – Serie Generale n. 210 del 10 settembre 2014;
- 5) sul finanziamento tramite entrate pubbliche;
- 6) sull'esercizio di poteri autoritativi⁷⁴.

5. Conclusioni

L'esperienza insegna le norme tributarie agevolative non sempre siano applicate, a seguito della loro interpretazione, in termini storicamente attuali rispetto alle nuove regole dei mercati ed alle nuove figure che in essi possono operare a seguito dell'evoluzione dei settori giuridici non tributari.

Ciò è particolarmente vero, come si è cercato di evidenziare, nel contesto

blica del nuovo organismo sia i poteri pubblicistici propri dell'ente proprietario delle autostrade e strade statali ad esso affidate».

Le Sezioni Unite, peraltro, ritengono fondamentale per comprendere la genesi statale la circostanza che l'Anas sia nata direttamente «*da un atto normativo e non, come è naturale in società di diritto privato, da un atto negoziale ancorché posto in essere dalla pubblica amministrazione in forza della capacità di agire iure privatorum che ad essa compete*», «*il suo statuto e le eventuali successive modificazioni di esso debbano essere approvati con decreto ministeriale*» e sia per tutto questo definibile come una «*società legale*».

⁷³ Tale circostanza è stata valorizzata sempre dalla citata sentenza Cass. civ., sez. un., 9 luglio 2014, n. 15594, nella parte in cui ricorda come i diritti e le azioni sociali debbano essere esercitati secondo «*un paradigma – quello del concerto interministeriale – palesemente ispirato al modello dell'agire amministrativo*», «*escludendo radicalmente ex lege la possibilità della coesistenza di un azionariato privato*».

⁷⁴ Come ricorda sempre Cass. civ., sez. un., 9 luglio 2014, n. 15594, l'Anas è beneficiaria delle «*entrate derivanti dall'utilizzazione dei beni demaniali, relativamente ai quali esercita i diritti ed i poteri dell'ente proprietario in virtù della concessione attribuitale dalla legge*» ed ha una serie di «*funzioni di natura pubblica inerenti alle strade statali (...) alle quali è connesso anche l'esercizio di potestà autoritativa (ivi compreso l'accertamento delle violazioni in materia di circolazione stradale ed il potere di approvare i progetti di lavori di costruzione e di emanare gli atti dei procedimenti espropriativi)*», la facoltà di «*avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato*» e l'assoggettamento dei rapporti di lavoro alle «*disposizioni proprie dei rapporti di lavoro instaurati con enti pubblici economici*».

dei servizi pubblici in cui l'offerta dei "beni" di interesse della collettività non è più riservata al tradizionale ente pubblico ma, a seguito di una privatizzazione delle forme soggettive di azione, vede coinvolti anche soggetti di natura privatistica; tale coinvolgimento, più nel dettaglio, avviene con lo strumento della concessione ad una società privata terza rispetto all'ente pubblico titolare della potestà per c.d. di offerta oppure con la creazione di soggetti societari ad hoc di forma privata ma di sostanza pubblica ove partecipati in via assoluta o maggioritaria dall'ente pubblico (territoriale).

Le riflessioni che precedono dovrebbero consentire di fondare una ipotesi applicativa diversa da quella legata alla lettera di alcune disposizioni (mai aggiornate) o alla interpretazione tradizionale ma storicamente superata di talune categorie soggettive come, ad esempio, quella di ente pubblico.

La soddisfazione dell'esigenza di una visione sistematica che non renda i diversi settori tributari disomogenei a fronte di attività imprenditoriali e diritti reali afferenti allo stesso fenomeno economico-sociale è il punto cui si deve giungere avvalendosi anche del recente e fondamentale apporto dato dalla normativa e giurisprudenza comunitaria.