



00456.18

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TARSU TIA  
TARES  
RISCOSSIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 22865/2013

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 456

- Dott. STEFANO SCHIRO' - Presidente - Rep.
- Dott. LIANA MARIA TERESA ZOSO - Consigliere - Ud. 05/12/2017
- Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Rel. Consigliere - PU
- Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -
- Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 22865-2013 proposto da:

(omissis) SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis) giusta delega a margine;

2017

- **ricorrente** -

1723

**contro**

(omissis), elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis) (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente

all'avvocato (omissis) giusta delega a  
margine;

**- controricorrente -**

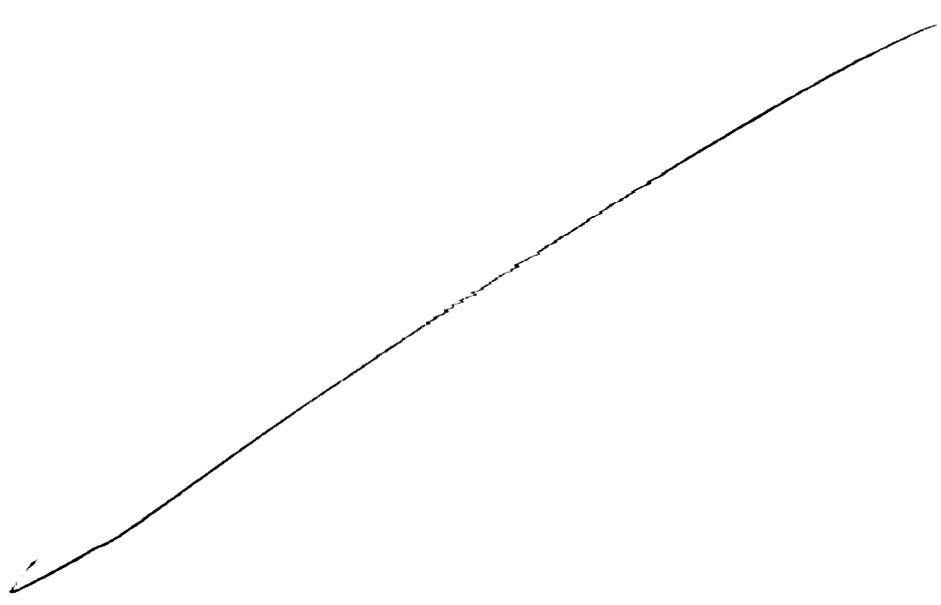
avverso la sentenza n. 30/2013 della COMM.TRIB.REG. di  
FIRENZE, depositata il 06/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 05/12/2017 dal Consigliere Dott. GIACOMO  
MARIA STALLA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. MAURO VITIELLO che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) per delega  
dell'Avvocato (omissis) e l'Avvocato (omissis) che si  
riportano agli atti e chiedono l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato (omissis)  
che si riporta agli atti.





### Fatti rilevanti e ragioni della decisione.

**§ 1.** La (omissis) spa (omissis) propone un articolato motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n.30/13 del 6 marzo 2013 con la quale la commissione tributaria regionale della Toscana, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittima l'ingiunzione di pagamento da essa notificata per conto del Comune di Pisa (ex art.36, 2<sup>^</sup> co., dl 248/07, conv.in l.31/08; r.d.639/1910), a (omissis) per Tarsu 2007.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: - (omissis) non fosse legittimata alla riscossione del tributo locale, in quanto soggetto non iscritto all'albo di cui all'art.53, 1<sup>^</sup> co, d.lgs.446/97 (Riordino della finanza locale), né società pubblica 'in house' esercente la propria attività esclusivamente nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente controllante Comune di Pisa (art.52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.cit.); - quest'ultima circostanza dovesse desumersi dal fatto che la società era partecipata non soltanto dal Comune di Pisa (per circa il 96% del capitale) ma anche da altri Comuni della zona, per i quali svolgeva analoga funzione di riscossione dei tributi locali; - assorbiti dovessero considerarsi i motivi di appello proposti dal (omissis) sotto altri profili, tra il resto individuabili nella irregolare costituzione in giudizio di (omissis) e nella inesistenza, ovvero invalidità, della notificazione dell'ingiunzione.

Resiste con controricorso il (omissis) .

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

**§ 2.1** Con l'unico articolato motivo di ricorso (omissis) lamenta - ex art.360, 1<sup>^</sup> co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'art.52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.446/97, con riferimento all'art.113, 5<sup>^</sup> co., TUEL 267/00. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente subordinato il legittimo svolgimento dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi locali - mediante società pubblica 'in house frazionata' - al fatto che tale attività venisse svolta esclusivamente nell'ambito territoriale di pertinenza di un unico ente comunale, quello esercente il controllo maggioritario della partecipazione societaria (nella specie, il Comune di Pisa). Al contrario, ragioni logico-sistematiche (favore legislativo per l'esercizio in forma associata dei servizi locali, compreso quello di riscossione) e di conformità al diritto UE in materia di 'in house providing', deponevano per ritenere che, in base all'art.52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.446/97 cit., il necessario collegamento dell'attività della società pubblica di riscossione con il territorio riguardasse non soltanto il Comune titolare del controllo societario su di essa, ma anche gli altri Comuni partecipanti.

**§ 2.2** Il motivo è fondato.



La commissione tributaria regionale ha negato la legittimità della procedura di riscossione ingiuntiva in oggetto, non perché <sup>(omissis)</sup> non avesse in concreto operato nell'ambito del territorio del Comune controllante (essendo pacifico tanto che la pretesa tributaria in oggetto provenisse dal Comune di Pisa, nel cui ambito l'ingiunzione venne da <sup>(omissis)</sup> notificata; quanto che proprio tale Comune detenesse, all'epoca, il 96% della partecipazione societaria) ma per una ragione di ordine interpretativo; in via più generale ricondotta alla ritenuta preclusione normativa di includere la società in questione nel novero dei soggetti legittimati alla riscossione ai sensi dell' art.52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.446/97.

Quest'ultima disposizione prevedeva - nella formulazione, applicabile *ratione temporis*, introdotta dalla l.244/07 - che i Comuni potessero esercitare, mediante l'affidamento a terzi del relativo servizio, la funzione regolamentare loro attribuita in materia di accertamento e riscossione. In particolare, in caso di affidamento esterno, anche disgiunto, delle attività di accertamento e di riscossione dei tributi, la norma richiedeva che i soggetti affidatari venissero individuati (tra gli altri: nn.1) e 2) del 5<sup>^</sup> co. lett.b) cit.), in (n.3) "*società a capitale interamente pubblico, di cui all'articolo 113, comma 5, lettera c), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, mediante convenzione*"; ciò a condizione "*che l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi; che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla; che svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente che la controlla*".

La previsione legislativa si riferisce letteralmente all'ipotesi in cui la società sia 'in house' di un solo ente; ente che, in quanto partecipante totalitario, eserciti in via esclusiva su di essa un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi interni. Tale controllo presuppone, nella previsione legislativa, che la società svolga, a favore del Comune controllante, la propria attività principale, e che - appunto - svolga la propria attività solo nel territorio di tale Comune.

Diversamente da quanto sostenuto dalla commissione tributaria regionale, non vi sono tuttavia ragioni per non interpretare la norma in questione in maniera tale da valorizzarne appieno - al di là del dato letterale caratterizzato dall'impiego del numero singolare - la *ratio*; che è appunto quella di estendere alle attività di accertamento e riscossione dei tributi locali i 'vantaggi' dal legislatore stesso ravvisati nell'esercizio associato dei servizi pubblici locali di rilevanza economica.

Non è un caso che l'art 52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) cit. faccia formale rinvio alle soggettività di cui all'art.113, 5<sup>^</sup> co. TUEL (disposizione, quest'ultima, successivamente abrogata dal d.P.R. 168/10), in base al quale il servizio può essere



erogato – sempre secondo le discipline di settore e nel rispetto della normativa UE - mediante non soltanto l'affidamento a società di capitali o miste selezionate con gara ad evidenza pubblica, ma anche mediante (lett.c)) *"società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano"*.

Previsione, quest'ultima, che riferisce *de plano* la possibilità di prestazione del servizio mediante la creazione di società *'in house'* pluripartecipate; nel qual caso, la condizione posta dalla legge implica che tanto il requisito del *"controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi"*, quanto quello dello svolgimento dell'attività sociale *"più importante"*, debbano sussistere nei confronti non del solo ente pubblico di maggioranza, ma di tutti indistintamente gli enti pubblici *"titolari del capitale sociale"*.

Questa disposizione di portata generale riafferma, da un lato, i cardini legittimanti l'istituto dell' *'in house providing'*, così come fissati dal diritto dell'Unione Europea ed ormai recepiti in plurime fonti normative interne; e ricollega, dall'altro, tali presupposti all'eventualità che una stessa società operi *'in house'* rispetto a più enti pubblici locali controllanti.

La potestà organizzativa degli enti pubblici di autoprodurre beni e servizi mediante il ricorso a soggetti che, ancorché giuridicamente distinti dall'ente conferente, siano a quest'ultimo legati da una *'relazione organica'* ed *'in house'* è stata più volte recepita dalla corte di giustizia UE (tra le altre: sentenza Stadt Halle dell'11 gennaio 2005, in causa C-26/03). E ciò con affermazioni applicative dei principi desumibili dalla fondamentale sentenza Teckal del 18 novembre 1999, in causa C-107/98, la quale ha affermato che è possibile non osservare le regole della concorrenza e di selezione dell'appaltatore mediante procedure ad evidenza pubblica, nel concorso dei seguenti requisiti: **a)** l'ente pubblico svolga sul soggetto affidatario un *'controllo analogo'* a quello esercitato sui propri servizi; **b)** il soggetto affidatario realizzi la *'parte più importante'* della propria attività con l'ente o con gli enti che lo controllano.

Sotto altro profilo, la pluralità di enti pubblici partecipanti non fa, di per sé soltanto, venir meno i requisiti così stabiliti, ponendo unicamente il problema di verificarne la ricorrenza nei confronti di tali enti complessivamente considerati. Affermazione, quest'ultima, che si basa sulla peculiarità giuridica della nozione di *'controllo analogo'* (primo requisito Teckal), in quanto non collimante con quella comune di *'controllo societario'* ex art.2359 cod.civ.. Ciò nel senso che, nell' *in house providing* frazionato è essenziale, per un verso, che tutti gli enti partecipanti



(ancorché di minoranza) esplichino sulla società e sui servizi ad essa affidati un 'controllo analogo' a quello esercitato sui propri organi interni e che, per altro verso, la società esplichino la propria attività principale a favore degli enti partecipanti, indipendentemente dalla misura del controllo societario da questi ultimi singolarmente espresso.

Rileva, in proposito, quanto osservato - anche con riguardo alla società *in house* partecipata da più enti pubblici - da Cass. SSUU 26283/13, secondo cui: *"l'espressione 'controllo' non allude perciò, in questo caso, all'influenza dominante che il titolare della partecipazione maggioritaria (o totalitaria) è di regola in grado di esercitare sull'assemblea della società e, di riflesso, sulla scelta degli organi sociali; si tratta, invece, di un potere di comando direttamente esercitato sulla gestione dell'ente con modalità e con un'intensità non riconducibili ai diritti ed alle facoltà che normalmente spettano al socio (fosse pure un socio unico) in base alle regole dettate dal codice civile, e sino al punto che agli organi della società non resta affidata nessuna autonoma rilevante autonomia gestionale"*.

La possibilità che il 'controllo analogo' venga espletato congiuntamente da una pluralità di enti pubblici detentori del capitale sociale (in via totalitaria, o anche in quota mista con partecipanti privati) è del resto pacificamente riconosciuta anche dalla giurisprudenza amministrativa, v. Cons.Stato sent.1801 del 4 giugno 2014; Cons.Stato sent. 1447 del 8 marzo 2011.

In quest'ultima decisione, in particolare, si ribadisce l'ammissibilità del 'controllo congiunto' nell'ambito di compagini 'multicomunali', secondo quanto stabilito dalla richiamata giurisprudenza UE (CG CE, Sez. II, 17 luglio 2008, C-371/05, Comune di Mantova; CG CE, Sez. III, 13 novembre 2008, C-324/07, Coditel Brabant; CG CE, Sez. III, 10 settembre 2009, causa C-573/07, Sea). Giurisprudenza dalla quale si evince come il 'controllo analogo' debba manifestarsi in forme di ingerenza diverse e qualificate rispetto a quelle tipiche del 'controllo societario'; prescindendosi, proprio perché comparato con la capacità di influenza e direzione dei propri organi interni di servizio, dalla entità della partecipazione al capitale sociale.

Sicché, nel caso di plurima partecipazione pubblica, esso non va valutato atomisticamente (con riguardo al singolo ente partecipante), bensì nella capacità di controllo ascrivibile alla parte pubblica partecipante complessivamente considerata, posto che *"l'importante è che il controllo esercitato sull'ente concessionario sia effettivo, pur non risultando indispensabile che sia individuale"* (CG UE Coditel Brabant cit., § 46).

Ancorché non applicabile al caso di specie, va poi considerata, quale linea di evoluzione normativa, la più recente disciplina interna sopravvenuta (v.artt.2 e 16



d.lgs 175/16, TU società a partecipazione pubblica; art.5 d.lgs.50/16, TU contratti pubblici in adozione direttive UE 2014/23-24-25); esplicitamente ammissiva e definitoria del 'controllo analogo congiunto'.

Si è poi osservato come il criterio di valutazione complessiva e congiunta valga anche per il concorrente presupposto dello svolgimento della parte più importante dell'attività della società (secondo requisito <sup>(omissis)</sup>); presupposto che "quando un ente concessionario è detenuto da varie autorità pubbliche" va accertato "considerando l'attività che tale ente svolge con l'insieme di dette autorità (v., in tal senso, citate sentenze Carbotermo e Consorzio Alisei, punti 70 e 71, e Asemfo, punto 62)" (CG UE Coditel Brabant cit., § 44).

Con la sentenza n. 4030 del 18 agosto 2017 il Consiglio di Stato (previa rimessione della questione interpretativa alla CG UE: sent. 8 dicembre 2015 in causa C-553/15 Cogesa) ha ritenuto illegittimo l'affidamento *in house* a favore di società che svolgeva attività principale a favore di soggetti diversi dall'ente controllante; ma solo in quanto soggetti 'non-soci' (a nulla rilevando che tale attività, così svolta a favore di terzi estranei alla compagine sociale, fosse imposta da obblighi di natura pubblicistica promananti dalla Regione).

**§ 2.3** Questi parametri di valutazione sono applicabili anche all'esercizio associato del servizio di accertamento e riscossione dei tributi; non trovando restrizione, in detta materia, l'indicazione legislativa generale volta non soltanto ad ammettere, ma in certi casi anche a promuovere, forme associative di prestazione del servizio pubblico, così come previsto nel capo V (artt.30 segg.) TUEL. Disposizioni, queste ultime, che riproducono l'analogia indicazione legislativa già contenuta - nella tipizzazione delle forme associative delle 'convenzioni', dei 'consorzi' e delle 'unioni di Comuni' - negli artt.24 segg. l.142/90.

Si tratta, del resto, di indicazione anche in tal caso confermata nella evoluzione della legislazione in materia, secondo quanto stabilito - proprio in tema di "organizzazione e gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e riscossione dei relativi tributi" - dai co.27 lett.f) e 28 dell'art.14 d.l. 78/2010 conv.in l.122/10.

Ora, in tale quadro normativo, anche il criterio del collegamento territoriale di cui all'art. 52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.446/97 risulta compatibile con lo svolgimento dell'attività principale della società nell'ambito territoriale dei Comuni partecipanti al capitale sociale, complessivamente considerati. In modo tale da dover riferire l'espressione legislativa singolare "ente che la controlla" (art.52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) cit.) ad una sineddoche avente significato sostanzialmente corrispondente ad 'insieme degli enti (pubblici) che la controllano'.



Tale conclusione appare in linea con i su riportati principi in materia e, anzi, trova essa stessa riscontro nella circostanza che la delimitazione territoriale di operatività rileva, e si qualifica, nella sua funzionalità all'esercizio del 'controllo analogo', e non del controllo societario codicisticamente inteso.

Sicchè, solo in presenza di effettivo e comprovato esercizio dell'attività principale della società entro l'ambito territoriale dei Comuni partecipanti unitariamente considerati, tale controllo ha modo di espletarsi e di verificarsi; il che, però, è evidentemente cosa ben diversa dal subordinare la legittimità dell'attività di riscossione ad opera della società 'in house' pluripartecipata all'espletamento di tale attività esclusivamente nel territorio di un solo ente pubblico: quello controllante sol perchè 'di maggioranza'.

Soluzione, quest'ultima, che toglierebbe anzi in radice ogni pratica utilità - e ragion d'essere - all'esercizio dell'attività congiunta di riscossione mediante esternalizzazione 'in house'; ciò in contrasto con i già menzionati impulsi legislativi volti ad incentivare, nella prestazione associata del servizio pubblico, sinergie ed economie di scala.

Va da ultimo considerato che, nel caso di specie, è appurato che <sup>(omissis)</sup> spa sia società, costituita nel 2004 ed aperta ad altri soci nel 2007, di intera partecipazione pubblica; in quanto detenuta esclusivamente dal Comune di Pisa (che la controlla con il possesso di 251.235 azioni su 258.500) e da altri Comuni, di minori dimensioni, siti nella medesima area geografica ( <sup>(omissis)</sup> ).  
<sup>(omissis)</sup> ). Altrettanto assodato è che la stessa: - sia stata costituita proprio ai sensi degli artt. 52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.446/97 e 113 co.5 n.3 d.lgs.267/00 (art.1 Stat.); - individui il proprio oggetto sociale nelle attività di accertamento e riscossione dei tributi ed attività connesse, a supporto delle attività di gestione tributaria e patrimoniale degli enti pubblici partecipanti, e sulla base di affidamenti da questi ultimi unilateralmente stabiliti (art.4); - debba essere caratterizzata, per tutta la sua durata, da una quota di capitale pubblico pari al 100%; - non possa svolgere attività di commercializzazione di pubblicità a favore del mercato (art.4); - sia assoggettata, nel conseguimento dell'oggetto sociale, ad un potere gestionale e ad un controllo sugli organi di *governance*, ad opera degli enti pubblici affidanti (assunti, come detto, nella globalità della partecipazione pubblica da essi unitariamente espressa), analogo a quello da questi ultimi esercitato sui propri organismi interni nell'espletamento di servizi pubblici di altra tipologia.

Aspetto, quest'ultimo, che deve anch'esso ritenersi ormai accertato in causa, non essendo stato del resto né tempestivamente né specificamente contestato - nei profili di sua rilevanza, qui evidenziati - dal <sup>(omissis)</sup> .



In definitiva, il ricorso va accolto - e la sentenza cassata - nell'affermazione del principio per cui l'art.52, 5<sup>^</sup>co., lett.b) n.3) d.lgs.446/97, nella formulazione qui applicabile *ratione temporis*, non osta all'affidamento del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali a società *in house* partecipata da più Comuni. A condizione che questi ultimi esercitino congiuntamente sulla stessa un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi ed uffici interni; che la società così pluripartecipata svolga la parte più importante della propria attività a favore dei Comuni partecipanti; che essa svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di tali enti.

**§ 3.** Poiché residuano altre questioni controverse non prive di risvolti anche fattuali - ritenute assorbite dal giudice di appello ma riproposte dal (omissis) , con conseguente esclusione del 'giudicato interno di rigetto' propugnato da (omissis) nella memoria di udienza - la causa va rinviata alla CTR Toscana in diversa composizione. Quest'ultima deciderà anche sulle spese del presente procedimento.

**Pqm**

La Corte

- accoglie il ricorso;
- cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 5 dicembre 2017.

Il Cons.est.  
Giacomo Stalla

Il Presidente  
Stefano Schiro

Il Direttore Amministrativo  
Dot. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL, ..... 11 GEN 2018 .....

Il Direttore Amministrativo  
Stefano PALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 11 gennaio 2018

La presente copia si compone di 9 pagine.  
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92