



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI TORINO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

|                          |           |          |            |
|--------------------------|-----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | GARINO    | VITTORIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CURATOLO  | ROBERTO  | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | MICHELONE | FABIO    | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |          |            |
| <input type="checkbox"/> |           |          |            |
| <input type="checkbox"/> |           |          |            |
| <input type="checkbox"/> |           |          |            |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 621/2014  
depositato il 23/04/2014

- avverso la sentenza n. 158/2013 Sez:7 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di TORINO  
contro:

ARGO SCARL IN LIQUIDAZIONE  
DR. ANDREA SCERRINO LIQUIDATORE LEG. RAPPRE.  
VIA SAN BIAGIO 75 42024 CASTELNOVO DI SOTTO

difeso da:  
STRIGLIA DR. MASSIMO  
VIA GERBIDO 9 10034 CHIVASSO

proposto dall'appellante:  
AIPA SPA  
DOTT.SSA LIVIA MAZZUCHELLI PROC. SPEC.

difeso da:  
ARIGO' AVV. LUCA  
VIA LEONARDO DA VINCI 19 20062 CASSANO D'ADDA MI

terzi chiamati in causa:  
COMUNE DI MONCALIERI  
PIAZZA VITTORIO EMANUELE II 2 10024 MONCALIERI TO

Atti impugnati:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 621/2014

UDIENZA DEL

10/01/2017 ore 09:00

N°

325/1/17

PRONUNCIATA IL:

10-01-2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

24-02-2017

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE  
(Rosanna Arbezano)



(segue)

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 618-791 TOSAP 2012  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 88-148 TOSAP 2012

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 621/2014

UDIENZA DEL

10/01/2017 ore 09:00

### Svolgimento del processo

Nella pubblica udienza del 10/1/2017 viene trattato l'appello (R.G.A. n. 621/2014) promosso da A.I.P.A. S.p.A. (acronimo di Agenzia Italiana per le Pubbliche Amministrazioni) in Liquidazione e in Amministrazione Straordinaria contro la sentenza n. 158 della Commissione Tributaria Provinciale di Torino, sezione 7<sup>a</sup>, del 24/9/2013 in materia di TOSAP per l'anno d'imposta 2012.

Il presente dibattimento segue temporalmente altre due udienze, precisamente, quelle del 17/2/2016 e del 5/7/2016, entrambe oggetto di comunicazioni di eventi interruttivi del processo ai sensi dell'art. 40, comma 1° lett. a), del D. Lgs n. 546/1992 e conseguenti emissioni di ordinanze di interruzione ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 41, comma 1°, D. Lgs n. 546/1992.

La 1<sup>a</sup> interruzione del processo era determinata dalla comunicazione che parte appellata, ARGO Soc. Consortile a r.l. in liquidazione, era stata dichiarata fallita dal Tribunale di Reggio Emilia in data 12/6/2015 (V. atti di causa : Tribunale di Reggio Emilia comunicazione, ex art. 17 L. n. 267/1942, n. 50/2015 di R.G.).

Si rinvia agli atti di causa per la dismissione del mandato di rappresentanza e difesa della cit. ARGO da parte della dott. ssa Margherita Gardi e dell'autorizzazione da parte del Giudice Delegato del Fallimento a favore della Curatela Fallimentare a stare in giudizio nel presente grado e nomina ad opera del Curatore Fallimentare del dott. Massimo Striglia in qualità di difensore della parte resistente nel presente giudizio.

La 2<sup>a</sup> interruzione era determinata dalla comunicazione che parte appellante, A.I.P.A. S.p.A. in liquidazione, era stata ammessa all'Amministrazione Straordinaria, ex D.L. n. 347/2003 conv. in L. n. 39/2004 e veniva nominato il Commissario Straordinario, come da decreto del Ministero dello Sviluppo Economico (V. atti di causa).

Si rinvia agli atti di causa circa l'istanza di trattazione del processo interrotto e la nomina del rappresentante e difensore della cit. A.I.P.A. nel presente giudizio, avv. Luca Arigò.

Chiusa la parentesi "interruttiva" del processo, si sintetizzano gli aspetti salienti di fatto e in diritto della vertenza in discussione.

La cit. ARGO era un consorzio tra più imprese aggiudicataria dell'appalto riguardante la realizzazione del prolungamento della tratta della linea 1 della metropolitana di Torino dal Lingotto a piazza Bengasi.

Il Comune di Moncalieri, limitrofo al territorio comunale di Torino, nella cui area territoriale si trovavano parte dei cantieri della ARGO per i lavori di costruzione della citata tratta della metropolitana torinese, a mezzo del Concessionario A.I.P.A. della gestione del servizio del tributo TOSAP (relativo al tributo comunale di occupazione del suolo pubblico, n.d.r.), emetteva n. 2 avvisi di accertamento per l'anno d'imposta 2012 ai fini TOSAP di, rispettivamente, euro 64.653,00 e di euro 162.591,00 a carico della ARGO.

La ARGO insorgeva con ricorso contro tali accertamenti adducendo l'illegittimità dei medesimi per almeno due fondamentali ragioni, la prima di natura oggettiva e la seconda di natura soggettiva.

Quanto alla prima, che l'opera nel suo complesso (linea metropolitana automatica) ha valore "strategico nazionale" ed è finanziata dal Comune di Torino, dalla Regione Piemonte e dallo Stato.

Quanto alla seconda, che la Società committente è la Infra To S.r.l., società a totale partecipazione pubblica (partecipata al 100% dal Comune di Torino).

In forza, pertanto, della tipologia dell'opera e della qualifica di soggetto pubblico dell'appaltatrice della stessa, la TOSAP pretesa dal Comune di Moncalieri per l'occupazione di aree, costituenti l'insediamento dei cantieri di costruzione della metropolitana, era illegittima ed erronea in quanto l'opera rientrava nelle ipotesi di "esenzione" di cui all'art. 49 del D. Lgs n. 507/1993.

A supporto delle proprie ragioni, la ricorrente citava risoluzioni ministeriali e giurisprudenza riconducibili alla c.d. teoria "sostanzialistica" cioè afferente all'opera da realizzare, agli

interessi e bisogni di interesse generale, alla sottoposizione ad influenza, in senso lato, pubblica, ancorché alla materiale realizzazione siano società private o consorzi tra società di diritto privato.

Chiedeva, in via cautelare, la sospensione degli effetti degli atti impugnati e, nel merito, in via principale, l'annullamento degli atti e, in via subordinata, la non applicazione degli interessi e delle sanzioni e vittoria delle spese di lite.

Si costituiva in giudizio con controdeduzioni l'A.I.P.A. con cui replicava alle tesi della ricorrente ed, in particolare, eccepiva l'infondatezza della pretesa di esenzione dalla TOSAP per carenza assoluta del titolo soggettivo in capo alla Società Consortile ricorrente.

Infatti, l'art. 49, lett. a) del D. Lgs n. 507 del 1993 prevede l'esenzione dalla tassa per le occupazioni effettuate "dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dai loro consorzi, da enti religiosi...da enti pubblici di cui all'art. 87, comma 1°, lett. c) del TUIR (ora art. 73, comma 1°, lett. c) del TUIR) " .

Secondo parte resistente, il carattere "tassativo" dell'elenco dei soggetti beneficiari dell'esenzione ex art. 49 cit. non consente l'interpretazione "estensiva" od "analogica" dei soggetti beneficiari.

Chiedeva il rigetto della domanda cautelare e di quelle di merito e vittoria delle spese.

La Commissione Tributaria adita, dapprima, accoglieva la domanda cautelare e, successivamente, anche il ricorso nel merito, compensando le spese.

Motivo centrale dell'accoglimento del ricorso va individuato nella non applicabilità della tassa sull'occupazione del suolo pubblico su aree e porzioni di terreno comunali (di Moncalieri, n.d.r.), occupate da cantieri di costruzione della linea metropolitana, opera di preminente interesse pubblico nazionale.

In breve, i Giudici di 1° grado, facendo leva sulla giurisprudenza della C.G. U.E. e della Cassazione c.d. sostanzialistica, hanno ritenuto prevalente l'aspetto oggettivo dell'opera pubblica e soggettivo dei committenti dell'appalto sull'aspetto formale dei soggetti elencati dal cit. art. 49 quali beneficiari dell'esenzione dalla TOSAP.

Interponeva appello l'A.I.P.A. che criticava la sentenza per carenza e contraddittorietà della motivazione, difetto di istruttoria e travisamento dei fatti.

In particolare, l'appellante evidenziava come l'occupazione del suolo comunale non era avvenuta da parte di Infra To S.r.l. (Società appaltatrice della metropolitana torinese, n.d.r.) per conto del Consorzio "aggiudicatario", ma posta in essere da ARGO (Consorzio aggiudicatario dell'appalto per la tratta di prolungamento della metropolitana linea 1) e che, né l'una né l'altra erano annoverati tra i beneficiari dell'esenzione.

Chiedeva la riforma integrale della sentenza impugnata e vittoria delle spese.

Si costituiva in giudizio parte resistente con controdeduzioni, con cui confutava le tesi avversarie e ribadiva concetti e tesi sviluppate nel ricorso introduttivo.

In particolare, si soffermava sulla tematica delle società "ex privatizzate" del settore trasporti, ma con connotati pubblicistici e sulle società e consorzi aggiudicatari di appalti pubblici.

A supporto dell'interpretazione "sostanzialistica" di cui sopra, richiama e allegava la sentenza della Corte d'Appello di Torino n. 186 del 2011.

Chiedeva il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di 1° grado ad essa favorevole e vittoria delle spese.

Nelle more del dibattimento, l'appellante produceva memoria illustrativa.

Termina la relazione da parte del Giudice Relatore, prendevano la parola, per l'appellante, l'avv. Luca Arigò e, per la parte resistente, il dott. Massimo Striglia.

Terminato il dibattimento, la Commissione Tributaria Regionale, sezione 1<sup>a</sup>, decideva il giudizio.

### **Motivazione**

L'appello merita l'accoglimento e, di conseguenza, la sentenza impugnata va integralmente riformata per quanto segue.

Sono almeno tre i motivi che impediscono giuridicamente e logicamente la fruizione dell'esenzione dalla TOSAP da parte della fallita Argo.

Due, sono ragioni strettamente giuridiche ed, una, prettamente logica (pre-giuridica), che andiamo ad illustrare in tre paragrafi (con la lettera A, trattiamo delle norme di "sistema" ; con la lettera B, trattiamo il dato testuale dell'art. 49 del D.Lgs n. 507/1993, infine sub. C trattiamo della mancanza di sostrato logico alla pretesa esenzione in capo alla fallita Argo).

A) Nel diritto tributario le norme che istituiscono un tributo, che definiscono cioè la fattispecie legale astratta ovvero le c.d. norme sostanziali, per distinguerle da quelle procedurali, devono – secondo l'ordinamento giuridico esistente - rispettare i seguenti canoni :

- 1) di tassatività ;
- 2) di tipicità ;
- 3) di esclusività.

Diversamente, una norma che non rispettasse i tre canoni sopra elencati si porrebbe in netto contrasto con i principi di "solidarietà, uguaglianza, riserva di legge e capacità contributiva" sanciti, rispettivamente, dagli articoli 2, 3, 23 e 53 della Costituzione.

I connotati fondamentali delle norme impositive sopra descritti implicano che nell'ordinamento tributario italiano vige l'assoluto divieto di interpretare le norme che escludono o mitigano l'applicazione di norme impositive sia attraverso l'interpretazione analogica sia attraverso l'interpretazione estensiva.

Non a caso, nel diritto tributario, dottrina e giurisprudenza, definiscono le norme tributarie come norme "para-penali", proprio in ragione delle caratteristiche essenziali delle norme tributarie sopra sinteticamente descritte e che dovrebbero essere ben note alle parti in causa.

B) l'art. 49, lettera a), D. Lgs n. 507/1993 dice che "sono esenti dalla tassa: le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e loro consorzi, da enti religiosi...." "da enti pubblici e privati di cui all'art. 87 (adesso 73), comma 1<sup>a</sup> lettera c) del TUIR per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica". Da notare che il richiamo agli Enti pubblici e privati di cui al cit. previgente art. 87 ed al vigente art. 73, comma 1<sup>o</sup> lettera c) del TUIR, significa "enti" "diversi dalle società" e ciò è pacificamente sostenuto sia in dottrina sia in giurisprudenza.

Il Consorzio Argo era una società consortile a r.l. e, dunque, una "società" e non certo un'entità "diversa dalle società".

Si rinvia agli artt. 2612-2615 ter del codice civile per la nozione dei consorzi con attività esterna e, francamente, null'altro si può aggiungere se non che il Consorzio Argo Srl non poteva rientrare in alcun modo tra i soggetti elencati dall'art. 49 cit. per ottenere l'esenzione dal tributo locale della TOSAP.

Prima di passare al paragrafo C e venendo alla sentenza impugnata, si osserva che i Giudici di 1<sup>o</sup> grado hanno "postposto" i principi di cui alla lettera A della presente sentenza (V. sopra), costituenti una vera e propria "stella polare" nell'interpretazione delle norme tributarie e al dato letterale dell'art. 49 cit. di cui lettera B della presente sentenza, a vantaggio di "suggestive, validissime ed autorevoli interpretazioni", come la sentenza n. 186/2011 della C. d'App. di Torino sull'evoluzione della nozione di "organismo di diritto pubblico", che, però, non hanno affatto convinto il presente Giudice d'Appello Tributario.

Al riguardo, si osserva che la cit. sentenza n. 186/2011 afferiva ad una controversia tra l'Agenzia delle Entrate Centrale e la Gruppo Torinese Trasporti (in acronimo G.T.T.) S.p.A. circa l'omessa richiesta per i dipendenti pubblici dell'autorizzazione e della comunicazione di compensi "diversi da quelli erogati dall'Ente di appartenenza": Quindi, si era in presenza di vertenza legata "a fattispecie assai diversa e lontana da quella qui in discussione". Tuttavia, l'interessantissima disamina dell'evoluzione normativa ed interpretativa anche a

livello U.E. di "organismo di diritto pubblico", della stessa nozione, sicuramente da svecchiare, di Pubblica Amministrazione, della tematica, tipica della fine del secolo scorso, della privatizzazione degli enti strumentali o serventi di Enti pubblici, quali le "municipalizzate"; la suggestiva definizione della G.T.T. come "organismo in house del Comune di Torino", il c.d. codice degli appalti (cfr. D. Lgs n. 163/2006), indubbiamente, tutti insieme questi argomenti, consentono di accendere i riflettori sulla reale natura giuridica delle società per azioni e a responsabilità limitata a prevalente o interamente a capitale pubblico, statale o sub-statale, degli Enti territoriali, sul significato "attuale" nel contesto normativo nazionale ed europeo del c.d. statuto societario (del codice civile) e del c.d. "statuto della P. A.", ecc..

Ciò detto, però, nel caso di specie, il traslare tali argomenti (si ripete, riguardanti i compensi di dipendenti di Amministrazioni Pubbliche) alle esenzioni fiscali, risulta, a sommosso parere di questo Collegio, una palese e forzata "fuga in avanti", non sorretta né dalle norme sistemiche del diritto tributario né dal dato testuale della norma che si pretende di interpretare come esentativa (cit. art. 49 D. Lgs n. 507/1993), come abbiamo detto sopra ai paragrafi A e B.

Per cui, il Concessionario dell'accertamento e della riscossione della TOSAP per conto del Comune di Moncalieri ha fatto bene a disconoscere la pretesa di un Consorzio "privato", quale era ARGO, di "esenzione" per il solo fatto di essere soggetto aggiudicatario di "committente" (Infra To S.r.l.), soggetto, a sua volta, controllato dal Comune di Torino, Ente Territoriale Pubblico, incluso, questo sì, tra i soggetti "esenti" dalla TOSAP ai sensi dell'art. 49 cit..

A parte, il "doppio" passaggio, da società "privata" (il Consorzio ARGO) a "società anch'essa di diritto privato" (Infra To S.r.l.), sia pur a capitale interamente pubblico (del Comune di Torino), su cui già ci sarebbe di cui discutere, pretendere, come ha fatto Argo e come, purtroppo, ha avallato la Commissione Tributaria Provinciale con la sentenza in discorso, per asserire che "vale l'esenzione", è smentito, clamorosamente, oltre che dalle norme di "sistema" (A), pure dal dato testuale dell'art. 49 cit. (B), che non contempla affatto tra i soggetti esentati dal tributo gli enti privati, societari o consorzi tra società di diritto privato.

Vi è, in più, un argomento pre-giuridico, meramente logico che impedisce l'applicazione dell'esenzione in capo ad Argo.

E qui, trattiamo, l'ultimo paragrafo della presente sentenza, il paragrafo C).

C) la pretesa della contribuente (la fallita Argo) di aver "diritto all'esenzione dalla TOSAP perché stava svolgendo un'opera di preminente interesse pubblico nazionale" non regge, in quanto il mancato assoggettamento al citato tributo locale avrebbe favorito unicamente i soggetti "privati" del Consorzio "pure esso privato", in termini di maggiori "utili" o di minori "costi" d'esercizio e, in definitiva, avrebbe portato un "beneficio agli azionisti (privati) delle singole società consorziate", non certo un vantaggio a "beneficio dell'utenza pubblica".

Pertanto, la sentenza di 1° grado, che ha annullato gli accertamenti verso il Fallito Consorzio ARGO, per le tre ragioni elencate sub A), B) e C), va interamente riformata, nel senso che va ristabilito che erano e sono legittimi gli accertamenti in allora notificati alla ARGO Società Consortile a r. l. e che nessuna esenzione dalla TOSAP poteva essere accordata a detto contribuente.

In deroga al principio di soccombenza, in considerazione della particolarità del caso trattato, si ritiene quo compensare tra le parti le spese di lite del presente grado.

**P.Q.M.**

In riforma dell'impugnata sentenza, accoglie l'appello.

Spese compensate.

Torino, 10/1/2017

L'Estensore



Il Presidente

