

Civile Ord. Sez. 5 Num. 955 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 16/01/2019

**ORDINANZA**

4876  
2018

sul ricorso iscritto al n. 4461/2012 R.G. proposto da  
Eur s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e  
difesa, come da procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv. Stefano  
Petrecca e dall'Avv. Rosamaria Nicastro, elettivamente domiciliata presso lo  
studio Di Tanno e Associati – Studio Legale Tributario, in Roma, Via Giovanni  
Paisiello n. 33

– ricorrente –

contro

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,

1

Cons. Est. Luigi D'Orazio

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 262/7/2010, depositata il 20 dicembre 2010.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 dicembre 2018 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

#### RITENUTO IN FATTO

1.L'EUR s.p.a. che, prima della trasformazione in società per azioni intervenuta il 15-3-2000 per effetto del decreto del Ministro del Tesoro del 13-3-2000, era denominata Ente Eur, fino al periodo di imposta dell'anno 1996 aveva sempre dichiarato i redditi fondiari posseduti, senza però procedere alla liquidazione dell'Irpeg, in quanto soggetto esente ai sensi dell'art. 88 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente (ora art. 74 d.p.r. 917/1986) o, comunque, ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. 601/1973 per gli immobili appartenenti agli enti pubblici territoriali. Solo a partire dal periodo di imposta dell'anno 1997 l'Ente Eur aveva iniziato a versare l'Irpeg, sia per la notifica di avvisi di accertamento per gli anni 1991 e 1992, sia per l'introduzione del principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica che aveva concorso a commettere la violazione tributaria, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.l.g.s. 472/1997. Pertanto, la contribuente, dopo avere dichiarato negli anni 1997 e 1998, redditi complessivi rispettivamente, per € 6.012.455,39 e per € 4.608.978,08, ritenendo tali versamenti indebiti, aveva avanzato richiesta di rimborso in data 16-12-1998 (per l'anno di imposta 1997) ed in data 18-7-2003, per l'anno 1998, in relazione agli articoli 5 d.p.r. 601/1973 e 88 d.p.r. 917/1986, integrando la prima richiesta (per il 1997) il 22-11-2002 facendo riferimento anche all'art. 11 della legge 413/1991.

2.La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso proposto dalla

contribuente avverso il silenzio-rifiuto opposto dalla Agenzia delle entrate, evidenziando il tenore tassativo dell'elencazione dei soggetti esenti all'imposta Irpeg ai sensi dell'art. 88 d.p.r. 917/1986, mentre riteneva applicabile l'art. 11 comma 2 della legge 413/1991, sicchè il reddito dei fabbricati di interesse storico o artistico, in quanto vincolati ai sensi della legge 1089/39, doveva essere tassato in base alla rendita catastale minore fra le tariffe d'estimo previste per la zona censuaria interessata, con diritto della contribuente al rimborso delle somme richieste "previa verifica dei calcoli proposti".

3.L'Agenzia delle entrate proponeva appello ritenendo tardiva l'istanza di rimborso integrativa presentata solo in data 22-11-2002, ad integrazione della domanda di rimborso avanzata in data 16-12-1998, per l'anno di imposta 1997, e rilevando l'inammissibilità dell'istanza di rimborso presentata per il 1997 per incompetenza dell'Ufficio adito. L'Agenzia, poi, eccepiva la violazione dell'art. 11 comma 2 della legge 413/91 in quanto non applicabile agli immobili di proprietà della società.

4.La società proponeva appello incidentale, impugnando il capo della sentenza con cui era stata esclusa dai soggetti che dovevano beneficiare dell'esenzione dall'imposta Irpeg ai sensi degli artt. 88 d.p.r. 917/1986 e 5 del d.p.r. 601/73.

5.La Commissione tributaria regionale rigettava sia l'appello principale che quello incidentale, evidenziando che doveva escludersi la qualificazione della contribuente quale organo dello Stato, sicchè non poteva applicarsi l'esenzione dall'imposta Irpeg ex art. 88 d.p.r. 917/1986, che la stessa non era neppure identificabile in un ente territoriale ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. 601/1973, che sussisteva il diritto alla agevolazione di cui all'art. 11 comma 2 della legge 413/1991, spettante anche in caso di avvenuta locazione a terzi degli immobili di interesse storico o artistico, che la seconda istanza presentata il 22-11-2002 in relazione all'anno di imposta 1997 era una "sorta di sollecito" della prima, non essendo decaduta la società dal diritto al rimborso per tale anno, mentre l'istanza relativa al 1998 era stata, comunque, inoltrata all'organo della amministrazione finanziaria titolare del diritto all'imposta, anche se non

deputato alla sua riscossione.

6. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione la società.

7. Restava intimata l'Agenzia delle entrate.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso per cassazione la società deduce "illegittimità della statuizione per violazione e falsa applicazione dell'art. 88 d.p.r. 917/1986 (ora 74) in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.", in quanto l'art. 88 d.p.r. 917/1986 non indica un elenco tassativo ed esaustivo dei soggetti esenti dall'imposta Irpeg, ma si limita a prevedere solo delle "macrocategorie". Nè la natura agevolativa della norma, che impedisce un'applicazione della stessa in analogia, può impedirne una interpretazione estensiva. Peraltro, la contribuente ha chiesto l'esenzione dall'imposta sulla base della qualificazione dell'ente quale "organo dello Stato", come risulta dal perseguimento di finalità pubbliche e di interessi riferibili direttamente allo Stato, con sovraordinazione di tali interessi. Invero, lo Stato può servirsi talora per raggiungere le proprie finalità pubbliche anche di persone giuridiche pubbliche, individuate mediante specifici indizi, quali la sottoposizione alla giurisdizione della Corte dei conti, il finanziamento pubblico e la natura del rapporto di lavoro dei dipendenti. Nè può sostenersi, dunque, che l'Eur s.p.a. non persegue "interessi generali". Peraltro, non è corretta l'affermazione della Commissione regionale per cui l'Ente Eur, essendo titolare di un proprio patrimonio, non è riconducibile agli enti territoriali, stante la possibilità anche degli enti territoriali di avere un proprio patrimonio.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "illegittimità della statuizione per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo della controversia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c.", non avendo la Commissione regionale valutato il "copioso materiale documentale

depositato in atti dalla Società” per dimostrare la natura statale dell'Ente Eur. Nè la sentenza ha tenuto in considerazione il giudicato costituito dalla pronuncia della Commissione tributaria provinciale, intervenuta tra le stesse parti, con qualificazione dell'ente Eur quale “organo statale che esplica compiti complessi aventi finalità pubbliche”.

3. Con il terzo motivo la ricorrente si duole della “illegittimità della statuizione per carenza di motivazione in ordine ad un fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 5 del d.p.r. 601/1973 e all'art. 360 n. 5 c.p.c.”, limitandosi la Commissione regionale ad una interpretazione restrittiva di tale norma, mentre la stessa è tesa ad agevolare gli immobili che, a qualunque titolo, sono riconducibili allo Stato purchè destinati al perseguimento di interessi pubblicistici. La Commissione regionale avrebbe dovuto valutare nel concreto se l'Ente Eur era riconducibile all'amministrazione statale e, soprattutto, se i suoi immobili erano destinati a servizi di pubblico interesse. Tali beni hanno vocazione pubblicistica, in quanto sono stati dichiarati di pubblica utilità con il r.d.l. 1567/1937, nell'anno 1998 erano destinati ad essere devoluti gratuitamente allo Stato, la natura dell'Ente Eur è quella di “gestore fiduciario dello Stato”, mentre, dopo la trasformazione, il 90 % delle azioni è dello Stato ed il residuo 10 % è del Comune di Roma. Il patrimonio immobiliare è, poi, destinato a servizi pubblici essenziali ed attività necessarie alla collettività, come per i musei aperti al pubblico, gli uffici pubblici, gli impianti sportivi, le scuole pubbliche, anche se locati a terzi.

3.1. I motivi primo, secondo e terzo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

3.2. Invero, l'art. 88, comma 1, del d.p.r. 917/1986 (“Stato ed enti pubblici”), all'epoca vigente (ora art. 74), prevede, per gli anni di imposta 1997 e 1998 che “Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta”. A seguito dell'art. 22 della legge 449 del 1997, poi, a decorrere dal 1-1-1998, tra

i soggetti esenti sono stati inclusi anche i Consorzi tra enti locali.

Al secondo comma dell'art. 88 si dispone che "Non costituiscono esercizio di attività commerciale:a)l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici; b)l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le unità sanitarie locali".

3.3.L'art. 88 d.p.r. 917/1986 (ora art. 74) contempla, al primo comma, una *elencazione tassativa* dei soggetti non assoggettabili ad imposizione, come più volte affermato da questa Corte (in tal senso anche Cass.Civ., 24 aprile 2015, n. 8322 che richiama il carattere eccezionale delle norme tributarie di agevolazione, sicchè l'elenco di cui all'art. 88 d.p.r. 917/1986 deve ritenersi esaustivo e nel contempo limitativo della previsione di analogo beneficio per altri soggetti pubblici; Cass.Civ., 1382/2004;). Si è affermato, quanto alle comunità montane, proprio ai sensi dell'art. 88 comma 1 d.p.r. 917/1986, che l'esenzione Irpeg è assoluta, non essendo sottoposta ad alcuna limitazione o condizione, in ragione della implicita presunzione che l'attività da esse svolta sia correlata alle finalità istituzionali (Cass.Civ., 13 luglio 2017, n. 17262).

L'art. 88 comma 2 , invece, distingue tra enti esercenti funzioni statali o altre funzioni ivi elencate, che non costituiscono esercizio di attività commerciale. Nel caso in cui l'ente non sia incluso né nella prima categoria (elencazione tassativa), né nella seconda, in quanto non è un ente pubblico svolgente funzioni statali, né un ente pubblico che esercita attività previdenziale, assistenziale e sanitarie, comprese le unità sanitarie locali, occorre verificare la natura dell'attività svolta, ai sensi dell'art. 87 comma 4 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente.

L'art. 87 comma 4 "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata". Al comma 4 bis si precisa che "in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato".

3.4. In particolare, con riferimento ai Consorzi, prima della modifica legislativa (art. 22 legge 449/1997), quindi, si distingueva, ai fini della esenzione dall'imposta, tra *consorzi-funzione*, esentati, e *consorzi-agenzie speciali*, assoggettati a tale pagamento, come previsto anche dalla risoluzione della Agenzia delle entrate n. 927E del 18-6-2001. In particolare, se i consorzi erano stati costituiti per la gestione di servizi pubblici locali, quindi non aventi rilevanza economica ed imprenditoriale (consorzi di funzione) vi era l'esenzione di imposta, mentre se erano costituiti consorzi aventi rilevanza economica ed imprenditoriale (aziende-consorzi), di cui all'art. 25 comma 7 bis della legge 142/1990, sussisteva il presupposto dell'imposta (Cass.Civ., 20 maggio 2009, n. 11755).

Tuttavia, tale distinzione è venuta meno, per la giurisprudenza consolidata di questa Corte, a decorrere dal 1 gennaio 1998, a seguito dell'art. 22 della legge 449 del 1997, che ha modificato il comma 1 dell'art. 88 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente (ora art. 74), includendo espressamente tra i soggetti esentati dall'imposta i "consorzi tra enti locali" (Cass.Civ., 15 marzo 2004, n. 5258), sicchè diventa irrilevante accertare l'effettiva natura dei consorzi (Cass.Civ., 20 maggio 2009, n. 11755).

Più recentemente questa Corte ha affrontato nuovamente la questione della natura giuridica dei consorzi tra enti locali (anche se aventi ad oggetto lo sviluppo di aree e nuclei industriali), in una fattispecie in cui però oltre ai comuni anche la camera di commercio partecipava al consorzio, con la possibilità prevista dalla legge regionale Marche n. 48 del 1996, di partecipare al consorzio anche per le società finanziarie dei comuni e le associazioni di imprenditori. Per tale ragione, non si è applicato l'art. 88 comma 1 d.p.r. 917/1986 (all'epoca vigente) ai fini dell'esenzione da imposta, ma si è dovuto distinguere nuovamente tra consorzio-azienda e consorzio-funzione (Cass.Civ., 3 agosto 2016, n. 16156). L'analisi, dunque, va condotta sul crinale dello svolgimento in maniera esclusiva o prevalente di attività commerciale, o comunque di rilevanza economica, di natura concorrenziale rispetto ad altri

soggetti economici.

3.5. Nessun dubbio che l'Ente Eur, una volta trasformato in s.p.a., il 15-3-2000, ha svolto attività commerciale, e non può essere considerato un ente pubblico, proprio per la scelta, sia pure legislativa, di acquisire la veste di soggetto di diritto privato. Da tale data, dunque, è stata trasferita al Comune di Roma la proprietà di tutte le strade e le piazze già attribuite all'ente Eur, con la conseguente successione del Comune nei rapporti attivi e passivi inerenti ai predetti beni (Cass.Civ., 3 novembre 2010, n. 22355; Cass.Civ., 28 agosto 2000, n. 11219).

La partecipazione al capitale azionario dello Stato per il 90 % e del Comune di Roma per il 10 %, non sposta i termini della questione.

Invero, anche con riferimento alle società in house, espressamente disciplinate ora dal d.lgs. 175 del 2016, all'articolo 16, come pure dall'art. 14 del medesimo d.l.gs. in tema di procedure concorsuali, questa Corte ha adottato pronunce sia in relazione alla questione della giurisdizione, per la responsabilità contabile degli amministratori delle società partecipate e dei rappresentanti dell'ente territoriale socio, sia ai fini della fallibilità.

Quanto alla questione di giurisdizione, questa Corte (Cass.Civ., 26283/2013) ha ritenuto, sia pure con riferimento ad una situazione antecedente alle direttive comunitarie del 2014 (2014/23/UE per le concessioni; 2014/24/UE per gli appalti e 2014/25/UE per i settori speciali) che hanno disciplinato la materia, che l'in house sussiste in presenza di capitale societario interamente pubblico, di attività svolta in prevalenza in favore dell'ente pubblico partecipante e di controllo esercitato dall'ente pubblico sulla società "analogo" a quello esercitato dall'ente pubblico sui propri dipendenti. Il controllo è analogo, però, solo se la società, per la pervasività del controllo, che assume connotazione di dipendenza gerarchica (dettando le linee strategiche e le scelte operative della società in house), e quindi, più invasivo del controllo tipico del fenomeno di direzione e coordinamento, trasforma la società in una sorta di longa manus dell'amministrazione, priva del tutto di autonomia decisionale,

come se la compagine sociale fosse una specie di articolazione interna della pubblica amministrazione, come un suo servizio proprio, tanto che "di una società di capitali...non è più possibile parlare" (Cass.Civ., 26283/2013 in motivazione). In tal caso, il danno inferto al patrimonio della società da parte degli amministratori, cui possa avere contribuito un colpevole difetto di vigilanza imputabile agli organi di controllo, è come se fosse stato arrecato all'ente pubblico partecipante, titolare di tale patrimonio, anche se separato, con la conseguente giurisdizione della Corte dei Conti.

In ambito fallimentare (Cass.Civ., 7 febbraio 2017, n. 3196; ma già in precedenza Cass.Civ., 22209/2013), invece, questa Corte, tenendo anche conto degli artt. 1 comma 3, 14 e 16 del d.lgs. 175 del 2016, ha ritenuto che le società in house, nel momento in cui operano sul mercato, assumendo veste privatistica, e suscitando l'affidamento dei terzi ed entrando in regime di concorrenza con gli altri operatori economici, sono assoggettabili alle procedure concorsuali, tanto più che per rientrare nel novero degli enti pubblici di cui all'art. 1 l.f., con esclusione del fallimento, è necessario o che vi sia stata una espressa previsione di legge, come stabilito dall'art. 4 della legge 20-3-1975, n. 70 oppure che le disposizioni normative siano talmente univoche da farne desumere che la società sia un vero e proprio ente pubblico.

3.6. Del resto, si è ritenuto che, in tema d'IVA, sono *soggetti passivi tutti gli operatori economici privati*, anche se esercitano l'attività di un ente pubblico per concessione, contratto di servizio o delega, beneficiando dell'esenzione, ove non sia accertato un effetto distorsivo della concorrenza attuale o potenziale, solo lo Stato, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico che operano quali pubbliche autorità, sicchè sono assoggettati ad IVA i rapporti tra la società cooperativa a responsabilità limitata, concessionaria di un parcheggio del comune, e gli utenti del servizio (Cass.Civ., 25 marzo 2015, n. 5947).

3.7. Tuttavia, anche prima della trasformazione dell'Ente Eur in Eur s.p.a., a decorrere dal 15-3-2000, non poteva esserci esenzione dall'imposta, in quanto

non è stato dimostrato che tale ente fosse un "organo dello Stato".

Di sicuro tale ente non era un ente pubblico, in quanto pur se istituito come tale da una norma di legge (quindi ente pubblico legale), a seguito della legge n. 70 del 1975, tuttavia già tre anni dopo è stato soppresso sempre per legge (decreto del Governo 1-4-1978, in attuazione della delega triennale di cui alla legge 70/1975), come riportato dalla stessa ricorrente.

Inoltre, l'Eur ha come oggetto proprio lo svolgimento di attività commerciale o, comunque, economica.

L'art. 51 d.p.r. 917/1986 (ora art. 55), all'epoca vigente, disciplina come redditi di impresa, quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, da intendersi quindi come esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., indipendentemente dal fatto che siano organizzate in forma di impresa. Sono, inoltre, considerati redditi di impresa, ai sensi del comma 2 dell'art. 51, i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c..

La caratteristica dell'attività commerciale è quella di rispettare il requisito della economicità di gestione, quindi secondo criteri gestionali essenzialmente corrispettivi, finalizzati a conseguire l'obiettivo, quanto meno, della copertura dei costi di produzione mediante i ricavi conseguiti.

3.8. Nella specie, dalla sentenza impugnata emerge lo svolgimento di attività commerciale da parte dell'Ente Eur, anche prima della trasformazione in s.p.a., tanto che l'Ufficio ha escluso la natura di organo dello stato dell'Ente proprio per *"l'attività commerciale svolta, sia per il perseguimento di interessi sicuramente non generali"*.

Inoltre, sempre dalla sentenza impugnata risulta, quanto all'Ente Eur, che *"la sua missione è la gestione e la valorizzazione del complesso dei beni di cui è titolare"*.

Va, poi, considerato che è pacifico che molti dei beni del suo patrimonio siano stati oggetto di locazione a terzi, con la conseguenza che tali beni non sono

oggetto di godimento generalizzato della collettività, ma solo nei limiti ad alle condizioni del locatario, con un conseguente più ristretto ambito di godimento.

3.9. Invero, con riferimento agli enti gestori di demani collettivi, di cui all'art. 88 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente, si è affermato, in tema di imposta sul reddito, che l'individuazione delle associazioni e degli enti gestori del demanio collettivo esenti dall'imposta, in applicazione dell'art. 74 d.P.R. n. 917 del 1986 (corrispondente al previgente art. 88 del medesimo d.P.R., applicabile "ratione temporis"), deve tenere conto dell'*interpretazione di stretto diritto* delle norme agevolative di esenzione e della *necessità di verificare il mancato svolgimento di attività commerciali*, desumibile *dall'atto costitutivo o dall'attività effettivamente esercitata*, gravando comunque l'onere di provare la sussistenza dei requisiti dell'esenzione a carico del contribuente richiede il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dovendosi tenere anche del godimento generalizzato dei beni da parte della collettività, *non potendo essere rivolto a favore dei soli partecipanti alla comunione* (Cass.Civ., 6 dicembre 2017, n. 29185).

3.10. Le medesime argomentazioni valgono anche quanto alla richiesta di applicazione della disposizione agevolativa di cui all'art. 5 del d.p.r. 601 del 1973 il quale prevede che "I redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle regioni, alle province, ai comuni e ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi".

Anche in questo caso, si tratta di una norma agevolativa e di esonero dal pagamento delle imposte, sicchè è di stretta interpretazione. Nè l'Ente Eur può ricomprendersi in alcune delle figure elencate nella norma.

3.11. Nè la motivazione della sentenza della Commissione regionale è insufficiente o carente, in quanto in motivazione si dà atto dei documenti prodotti dalla ricorrente, analiticamente indicati ("citava pareri del Consiglio di Stato (n. 316/80) e dell'Avvocatura Generale dello Stato (n. 113275/94), nonché una sentenza del tribunale di Roma del 1965 ed infine una nota del

1997 del Ministero delle Finanze favorevole all'accoglimento, poi avvenuto, di una istanza di rimborso dell'Invim straordinaria 1991"). E' stata affrontata anche la questione sollevata dalla ricorrente in ordine al preteso giudicato favorevole costituito da una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma pronunciata tra le stesse parti ("con memoria aggiuntiva la società ricorrente evidenziò l'esistenza di un giudicato esterno (CTP di Roma , sentenza n. 479/52/98) sulla qualifica dell'ente Eur quale organo dello Stato"). Inoltre, in motivazione si chiarisce che l'art. 88 d.p.r. 917/1986 "contiene una precisa elencazione dei soggetti non sottoposti all'imposta nei quali non può riconoscersi l'Ente Eur il quale sicuramente non è organo o amministrazione dello Stato, non perseguendo finalità di carattere generale, né un ente territoriale quali i comuni, le province o le regioni, né una comunità montana e neppure un ente gestore di demanio collettivo, avendo esso Ente Eur la titolarità dei beni che amministra". Inoltre, quanto alla applicazione dell'art. 5 d.p.r. 601/1973 si evidenzia in motivazione che "non può applicarsi all'ente Eur neppure l'esenzione di cui all'art. 5 d.p.r. 601/1973 in quanto l'agevolazione ivi prevista è riservata allo Stato e agli enti territoriali costituzionali".

3.12. Neppure sono elementi insuperabili per riconoscere l'esenzione dalle imposte la necessaria stipulazione dei contratti in forma pubblica, la devoluzione dell'attivo finale di gestione allo Stato senza oneri, la rappresentanza e difesa in giudizio da parte dell'Avvocatura dello Stato, il controllo esercitato dalla Corte dei Conti, l'osservanza delle disposizioni in materia di contabilità generale dello Stato, con l'approvazione dei bilanci da parte della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Invero, l'Ente Eur origina da una precisa norma di legge, sicchè rappresenta un ente di "diritto speciale", con un peculiare carattere ibrido e di "confine" tra la disciplina pubblicistica e quella privatistica, sicchè per verificare l'applicabilità di una determinata norma occorre procedere all'analisi delle specificità del soggetto, da confrontare con la peculiare ratio della disciplina che ad esso si intende applicare. Nel caso in esame, proprio la natura di agevolazione fiscale

dell'art. 88 d.p.r. 917/1987 come pure dell'art. 5 del d.p.r. 601/1973, inducono a ritenere prevalente tale ratio, con la relativa interpretazione restrittiva dei beneficiari della esenzione dall'imposta, rispetto alle altre specifiche caratteristiche dell'Ente.

La stessa disciplina delle società a partecipazione pubblica di cui al d.lgs. 175/2016 presenta differenze notevoli a seconda che si tratti di assoggettamento alle discipline concorsuali (art. 14), o alla giurisdizione in ordine alle azioni di responsabilità degli amministratori (art. 12), o al rapporto di lavoro (art. 19).

3.13. Nè trattasi di organismo di diritto pubblico, il quale deve possedere congiuntamente i tre requisiti: personalità giuridica pubblica o privata; influenza pubblica dominante o attraverso il finanziamento da parte dello Stato o con un controllo della gestione da parte dello Stato; requisito finalistico, per cui deve essere volto a soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi *carattere non industriale o commerciale*, inteso come assenza di una forma di "concorrenza articolata" sul mercato tra le imprese in grado di poter soddisfare egualmente il medesimo bisogno.

Di recente la Corte di Giustizia ha ritenuto che si è in presenza di un "organismo di diritto pubblico", solo se vi è svoglimento di attività consistenti nel soddisfacimento di esigenze di interesse generale, purchè la persona giuridica si lasci guidare da considerazioni diverse da quelle solo economiche (Corte giustizia UE, 5 ottobre 2017, n. 567), con la precisazione che se l'organismo opera in condizioni normali di mercato, persegue uno scopo di lucro e subisce le perdite collegate all'esercizio di dette attività, è poco probabile che le esigenze che esso mira a soddisfare siano di natura diversa da quella industriale o commerciale.

Peraltro, anche se l'ente è classificato come organismo di diritto pubblico, quindi con l'obbligo di partecipare alle gare per l'affidamento di commesse pubbliche, pur avendo personalità giuridica di diritto privato, al fine di tutelare la concorrenza, tale qualifica non è "spendibile" in tutti i settori

dell'ordinamento giuridico, ma occorre valutare la specifica ratio che sorregge il singolo settore normativo, e nella specie, la norma di esonero dell'imposta ha carattere di stretta interpretazione.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la società deduce "omessa pronuncia in relazione all'esistenza di un giudicato esterno sulla qualifica dell'Ente Eur quale "organo dello Stato" in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.", in quanto nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma 479 del 1998 emerge l'affermazione di tale qualifica.

4.1. Tale motivo è inammissibile.

Invero, la ricorrente non ha indicato nel ricorso se l'eccezione di giudicato esterno è stata o meno riproposta in sede di appello incidentale, rendendo il motivo di ricorso non autosufficiente, limitandosi la società ad affermare a pagina 8 del ricorso che "in sede di appello incidentale la Società riproponeva tutte le eccezioni formulate nell'atto introduttivo del primo grado di giudizio per dimostrare il diritto dell'Ente Eur ad usufruire del regime di esclusione e/o esenzione dall'Irpeg previsto dagli artt. 88 del TUIR e 5 del DPR 601/1973", senza, quindi, menzionare l'eccezione di giudicato esterno, ma limitando le sue difese al merito della controversia.

La ricorrente avrebbe dovuto trascrivere il contenuto dell'appello incidentale che riportava la eventuale riproposizione dell'eccezione di giudicato esterno; anche perchè tale eccezione era stata sollevata, non con il ricorso introduttivo, ma con memoria aggiuntiva.

5. In base al principio della soccombenza le spese del giudizio vanno poste a carico della ricorrente, dovendosi tenere conto della predisposizione della memoria da parte della Agenzia delle entrate, e si liquidano come da dispositivo.

Va rilevato, infatti, che il Protocollo d'intesa del 15-12-2016 tra Corte di Cassazione, CNF e Avvocatura Generale dello Stato prevede che "si conviene che, per i ricorsi già depositati alla data del 30 ottobre 2016 per i quali venga successivamente fissata l'adunanza camerale, l'intimato che non abbia

RGN 4461 2012

proceduto a notificare e a depositare il controricorso nei termini di cui all'art. 370 c.p.c., ma che, in base alla pregressa normativa, avrebbe ancora avuto la possibilità di partecipare alla discussione orale, possa, per sopperire al venir meno di siffatta facoltà, presentare memoria, munita di procura speciale, nei medesimi termini entro i quali può farlo il controricorrente”.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 29.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 19 dicembre 2018

Il Presidente

  
~~Ettore Cirillo~~