Ordinanza del 15/10/2020 n. 22156 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRAP - Società di trasporto pubblico di passeggeri -Cuneo fiscale - Applicabilità - Tariffa remunerativa - Esclusione.

Massima:

Il vantaggio fiscale IRAP della riduzione della base imponibile dichiarata (consistente una deduzione forfettaria per ciascun dipendente a tempo indeterminato impiegato)in applicazione delle deduzioni introdotte dalcuneo fiscale prevista dalla legge finanziaria 2007, non si applica alle società di trasporto pubblico, le quali svolgono un'attività "regolamentata" (cosiddette public utilities), in forza di una "concessione traslativa" e a "tariffa", intendendosi per "tariffa" una "tariffa remunerativa", capace di generare un profitto. Consentire, indiscriminatamente, a tutte le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi di fruire delle deduzioni IRAP darebbe luogo a una sovracompensazione, capace di frustrare l'obiettivo perseguito dall'autorità di regolamentazione con la fissazione delle tariffe; per converso, escludere dal beneficio fiscale le imprese del settore che applicano una tariffa non remunerativa, causerebbe uno svantaggio selettivo, ossia un pregiudizio economico del tutto ingiustificato.

Massima redatta dal Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. Con sentenza n. 1894/16, depositata il 31 marzo 2016, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia - sezione staccata di Brescia - accolse l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della S. Autoservizi S.r.l. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bergamo, che aveva invece accolto il ricorso della società avverso il silenzio - rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso per IRAP versata per euro 167.153,00 per l'anno d'imposta 2009, ritenuta dalla contribuente non dovuta.

La richiesta della contribuente, esercente attività di trasporto pubblico di passeggeri, era basata sul diritto, dalla medesima ritenuto sussistente, all'applicazione, nella determinazione della base imponibile IRAP, delle deduzioni introdotte dall'art. 1, comma 266, della legge 27 dicembre 2006,

n. 296, che aveva modificato l'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, del d. lgs. n. 446/1997, per effetto del quale è ammesso in deduzione, ai fini della determinazione della suddetta base imponibile, per i soggetti indicati all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e) dello stesso decreto, escluse le imprese operanti in concessione ed a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti, un importo forfettario su base annua per ciascun lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta.

La CTR negò detto diritto, ritenendo sussistenti le condizioni di esclusione previste dalla citata norma.

2. Avverso la sentenza della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad otto motivi, rubricati come sette, essendo stato attribuito in rubrica lo stesso numero (4) a due diversi motivi.

3. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso. Il Pubblico Ministero ha depositato proprie conclusioni scritte ai sensi dell'art. 380 bis.1., cod. proc. civ., chiedendo dichiararsi inammissibile o comunque rigettarsi il ricorso. La ricorrente ha altresì depositato memoria.

Considerato che

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge (art. 53 del d.lgs. n. 546/1992 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.), nella parte in cui la sentenza impugnata ha rigettato l'eccezione d'inammissibilità dell'appello dell'Amministrazione finanziaria formulata dalla contribuente nelle proprie controdeduzioni all'avverso ricorso in appello.

2. Con il secondo, terzo e quarto motivo, che la ricorrente tratta congiuntamente, la società lamenta rispettivamente: 2) violazione e falsa applicazione degli artt. 11 del d.lgs. n. 446/1997, 3 e 30 del d. lgs. n. 163/2006 e successive modifiche e integrazioni, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 3) omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.; 4) nullità della sentenza, ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

In relazione al primo profilo (motivo 2) la ricorrente essenzialmente deduce che la sentenza impugnata non ha tenuto conto dei chiarimenti resi dal Governo italiano alla Commissione UE riguardo all'applicazione della norma, da intendersi quale interpretazione autentica della stessa, secondo cui lo scarno dato dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, del succitato d.lgs. n. 446/1997, doveva essere inteso nel senso che l'agevolazione doveva essere esclusa per le aziende operanti in regime di concessione traslativa e di tariffa remuneratoria.

Ciò integrerebbe, secondo parte ricorrente, altresì (motivo 3) il vizio di omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, nonché (motivo 4), carenza motivazionale talmente rilevante da tradursi in vizio di violazione di legge costituzionalmente rilevante.

3. Con il quinto motivo (erroneamente rubricato nuovamente come quarto), la ricorrente denuncia ancora violazione e falsa applicazione degli artt. 11 del d.lgs. n. 446/1997, 3 e 30 del d.

lgs. n. 163/2006 e successive modifiche e integrazioni, degli artt. 17, 18 e 19 del d. lgs. n. 422/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata si è limitata ad affermare, ai fini dell'esclusione della deduzione di cui al summenzionato art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, del d.lgs. n. 446/1997, l'inquadramento del rapporto tra la Provincia di Bergamo e l'impresa di trasporto nell'ambito della concessione e non già della species della concessione traslativa, laddove, peraltro, il rapporto tra le parti avrebbe dovuto essere correttamente definito come appalto di servizi.

4. Con il sesto motivo (rubricato quindi come quinto) analoghe considerazioni sono svolte congiuntamente, nell'ambito dell'illustrazione del motivo precedente, questa volta in relazione al vizio di omesso esame di fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

5. Con il settimo motivo (rubricato erroneamente come sesto) la ricorrente lamenta ancora violazione e falsa applicazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 446/1997 e dell'art. 19 del d.lgs. n. 422/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che fosse causa di esclusione dall'applicazione dell'agevolazione la sussistenza, nella specie, di tariffa, da intendersi invero, di per sé, quale tariffa remuneratoria, cioè in grado di compensare interamente i costi del servizio e di garantire un ragionevole margine di utile.

6. Infine, con l'ottavo motivo (erroneamente rubricato come settimo) la ricorrente denuncia ancora nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la decisione impugnata ritenuto la ricorrente operante in regime di mercato protetto, sulla base di affermazione posta in modo dogmatico, del tutto carente delle argomentazioni che avrebbero dovuto supportare siffatto convincimento.

7. Il primo motivo è inammissibile.

7.1. Anche laddove sia denunciato un error in procedendo, «L'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia denunciato un "error in procedendo", presuppone che la parte, nel rispetto del principio di autosufficienza, riporti, nel ricorso stesso, gli elementi ed i riferimenti atti ad individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio processuale, onde consentire alla Corte di effettuare, senza compiere generali verifiche degli atti, il controllo del corretto svolgersi dell'iter processuale» (cfr., tra le altre, Cass. sez. lav. 5 agosto 2019, n. 20294; Cass. sez. lav. 8 giugno 2016, n. 11738; Cass. sez. 5, 30 settembre 2015, n. 19140; cfr. anche Cass. SU 22 maggio 2012, n. 8077, nel senso che l'esercizio del potere di esame diretto degli da parte del giudice del giudice di legittimità investito della denuncia di un vizio che comporti la nullità della sentenza o del procedimento impugnato presuppone pur sempre che la censura sia stata proposta dal ricorrente in conformità alle regole poste dal codice di rito, in particolare, dall'art. 366, comma 1, n. 6 e 369, comma 2, n. 4, cod. proc. civ.).

In relazione alla censura di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, questa Corte ha ancora di recente (cfr. Cass. sez. 5, ord. 29 settembre 2017, n. 22880) affermato che, affinché sia soddisfatto il requisito di autosufficienza, occorre che il ricorso per cassazione

indichi il contenuto del ricorso in appello con riferimento a quello della sentenza di primo grado che s'intenda censurare.

Sotto tale profilo, il primo motivo di ricorso risulta del tutto carente.

7.2. Infine, sempre in relazione al primo motivo, giova ribadire che, in tema di specificità dei motivi di appello questa Corte ha più volte affermato che nel processo tributario, stante il carattere devolutivo pieno dell'appello volto ad ottenere il riesame della causa nel merito, l'onere di impugnazione specifica richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 non impone all'appellante di porre nuovi argomenti giuridici a sostegno dell'impugnazione rispetto a quelli già respinti dal giudice di primo grado (cfr., tra le molte, con specifico riferimento all'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria che richiami le proprie controdeduzioni svolte in primo grado a conferma della legittimità del proprio operato, Cass. sez. 5, 29 febbraio 2012, n. 3064), specie ove le questioni che formano oggetto del giudizio siano di mero diritto (cfr., più di recente, Cass. sez. 5, ord. 19 dicembre 2018, n. 32838).

7.3. Il primo motivo di ricorso va pertanto disatteso.

8. Il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, pur trattati congiuntamente dalla ricorrente, avuto riguardo alla loro concreta articolazione, ne consentono l'esame autonomo (cfr. Cass. SU 6 maggio 2015, n. 9100), potendo la Corte esprimere il proprio sindacato separatamente su ciascuno di loro.

8.1. Il secondo motivo può peraltro essere trattato congiuntamente con il quinto (erroneamente rubricato come quarto) stante la loro stretta connessione.

8.2. Prima ancora che per aver inteso come causa di esclusione dall'applicazione del vantaggio fiscale in esame la riconducibilità del rapporto alla concessione di pubblici servizi e non anche alla concessione traslativa - caratterizzata dal trasferimento al concessionario di poteri propri ed originari della pubblica amministrazione da esercitare in nome e per conto dell'amministrazione concedente - deve ritenersi che la sentenza impugnata sia incorsa nella denunciata violazione o falsa applicazione di norma di diritto, per avere erroneamente desunto la CTR l'esistenza del regime concessorio essenzialmente dal fatto di percepire la società parte della remunerazione per il tramite della tariffa applicata all'utenza, senza far riferimento in parte qua ad alcuna delle specifiche clausole negoziali, sebbene pacificamente relative a contratti di servizio, stipulati ai sensi degli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 422/1997, riconducibili, ove conformi allo schema legale tipico, all'appalto di pubblici servizi, come statuito dalla giurisprudenza amministrativa (cfr. Cons. Stato sez. 5, 21 giugno 2018, n. 3822; Cons. Stato sez. 5, 7 febbraio 2012, n. 645) e come, sia pure riguardo a fattispecie concernente imposta di registro, riconosciuto da questa stessa Suprema Corte (cfr. Cass. sez. 5, 22 ottobre 2014, n. 22425).

8.3. Nella fattispecie in esame, attesa la natura cogente delle relative disposizioni, era onere dell'Amministrazione dimostrare che il rapporto tra le parti, avente fonte pacificamente in un contratto di servizio ai sensi delle citate norme, derogasse dal tipo legale.

8.4. La CTR si è limitata invece, in assenza, come sopra osservato, di alcuna specifica indicazione, in parte qua, delle clausole contrattuali che, di là dal nomen iuris, permettessero di pervenire ad una diversa qualificazione giuridica del rapporto, ha finito quindi per non confrontare i principi, pur richiamati, espressi tanto dalla giurisprudenza sovranazionale (cfr, ad esempio, Corte di Giustizia 10 settembre 2009, causa C- 206/08, punto 77), quanto da quella amministrativa, riguardo all'elemento dell'incidenza, in misura almeno significativa, del rischio sull'impresa concessionaria perché potesse darsi luogo, nella fattispecie in esame, a concessione piuttosto che ad appalto di servizi.

8.5 Deve invece essere ritenuto inammissibile il terzo motivo, con il quale la doglianza relativa all'omesso esame, da parte della CTR, delle ragioni prospettate dalla contribuente in merito alla natura del rapporto, alla luce dello scambio informativo tra lo Stato italiano e la Commissione UE relativamente all'area applicativa del beneficio fiscale, è formulata in relazione al vizio di omesso esame circa fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., nella sua ultima formulazione, applicabile, ratione temporis, al presente giudizio.

8.5.1. Come già osservato da questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 28 novembre 2018, n. 30768), in relazione a controversia similare ed in relazione all'identica formulazione del motivo di ricorso, l'omissione di cui parte ricorrente si duole (omesso esame della sopra indicata "interpretazione autentica") non può essere ricondotta all'ambito del "fatto storico", cui solo (cfr., per tutte, Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053) deve intendersi riferito l'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ.; non senza considerare che l'interpretazione autentica della norma quale desumibile dallo scambio informativo tra Stato italiano e Commissione UE non può certo riferirsi al caso concreto.

8.6. Del tutto infondata è invece la censura di cui al quarto motivo di ricorso.

Invero può ritenersi sussistente il difetto assoluto di motivazione o il vizio di motivazione apparente, quando quest'ultima, pur graficamente sussistente, laddove le argomentazioni esposte non consentano di ricostruire il percorso logico-giuridico che ha portato alla formazione del convincimento espresso dal giudice (cfr., tra le molte, oltre alla già citata Cass. SU n. 8053/14, Cass. SU 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. SU 20 marzo 2017, n. 7074).

Non vi è dubbio che la sentenza impugnata abbia esposto le ragioni, seppur non coerenti col tipo legale per quanto innanzi osservato, che l'hanno indotta a ritenere sussistenti nella fattispecie in esame le condizioni di esclusione della ricorrente dall'agevolazione richiesta, dovendosi, pertanto, ritenere la sentenza impugnata certamente rispettosa del c.d. "minimo costituzionale" in relazione al soddisfacimento del requisito motivazionale.

9. Il sesto motivo (erroneamente rubricato come quinto) deve essere dichiarato inammissibile per le medesime ragioni esposte nei paragrafi 8.5 e 8.5.1. che si abbiano per espressamente richiamate.

10. Il settimo motivo, erroneamente rubricato come sesto, con il quale la ricorrente lamenta l'insufficienza, ai fini del riconoscimento da parte della CTR della legittimità dell'esclusione della società dall'applicazione del beneficio, del mero riferimento del regime a "tariffa", con

conseguente erronea interpretazione (e quindi falsa applicazione), da parte del giudice tributario d'appello, della norma indicata in rubrica, è fondato.

10.1. Quanto esposto al riguardo dalla sentenza impugnata è di per sé assolutamente insufficiente a dar conto della natura remunerativa della tariffa, che si pone come condizione cumulativa, in uno alla natura di concessione traslativa del rapporto, ai fini dell'esclusione del vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile IRAP di cui all'art. 11, primo comma, lett. a) n. 2 e n. 4, del d.lgs. n. 446/1997 nella formulazione applicabile ratione temporis; dovendo intendersi per tariffa remunerativa - come chiarito anche in principio dalla stessa Amministrazione finanziaria con la circolare n. 61/E del 19 novembre 2007 - il prezzo fissato o regolamentato dalla pubblica amministrazione in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione. Ciò alla stregua dello scambio d'informazioni tra Italia e Commissione europea, la quale ultima, con la decisione 12 settembre 2007, C (2007), 4133, def.), nel riconoscere la legittimità dell'esclusione del beneficio fiscale nel ricorrere delle anzidette condizioni, prendeva atto (§ 33), che «le autorità italiane hanno giustificato l'esclusione sostenendo che essa ha lo scopo di evitare la potenziale sovracompensazione generata dalla misura in quanto l'attuale livello delle tariffe è stato determinato tenendo conto dell'onere IRAP prima della riforma, ossia senza le deduzioni dalla base imponibile introdotte dalla misura», avendo la Commissione riconosciuto che «i pubblici servizi interessati sono soltanto quelli operanti in settori nei quali si tiene già interamente conto dell'onere fiscale nella determinazione della tariffa».

10.1.1. La Commissione, al successivo § 34, prendeva altresì atto dell'impegno delle autorità italiane a far sì che l'esclusione non determinasse né vantaggi, né svantaggi per i pubblici servizi, continuando i costi fiscali ad essere presi in considerazione, negando quindi che la misura potesse costituire aiuto di Stato, incompatibile con il mercato comune, ai sensi dell'allora art. 87, par. 1, del Trattato CE.

10.2. Orbene va evidenziato come la necessità d'intendere il criterio normativo della "tariffa" come "tariffa remunerativa", cioè capace di generare un profitto, sia coerente con la ratio giustificatrice del c.d. cuneo fiscale, dovendosi osservare che consentire, indiscriminatamente, a tutte le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi di fruire delle deduzioni IRAP darebbe luogo a un utile insperato, genererebbe cioè quella sovracompensazione (secondo la terminologia dell'Amministrazione finanziaria) capace di frustrare l'obiettivo perseguito dall'autorità di regolamentazione con la fissazione delle tariffe; per converso, escludere dal beneficio fiscale le imprese del settore che applicano una tariffa non remunerativa, causerebbe uno svantaggio selettivo, ossia un pregiudizio economico del tutto ingiustificato.

Va quindi in questa sede espresso il principio di diritto, secondo cui «Il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile dichiarata in applicazione delle deduzioni introdotte dall'art. 1, comma 266, della legge n. 296/2006 (c.d. riduzione del cuneo fiscale prevista dalla legge finanziaria 2007), che ha modificato l'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2 e 4, del d.lgs. n. 446/1997, non si applica alle imprese che svolgono attività "regolamentata" (cosiddette public utilities), in forza di una "concessione traslativa" e a "tariffa", intendendosi per "tariffa" una "tariffa remunerativa", capace di generare un profitto».

11. L'ultimo motivo, alla stregua delle osservazioni che precedono, resta assorbito.

12. Il ricorso va pertanto accolto nei termini di cui in motivazione e la sentenza impugnata cassata in relazione ai motivi secondo, quinto e settimo accolti, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia - sezione staccata di Brescia - che, nell'uniformarsi al principio di diritto sopra indicato, provvederà anche in ordine alla disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi secondo, quinto e settimo e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia - sezione staccata di Brescia - cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza