Sentenza del 09/10/2020 n. 21774 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1471/64/15, depositata il 14 aprile 2015, 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.r.l. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bergamo, che aveva invece accolto il ricorso della societa' avverso il silenzio - rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso per IRAP versata per Euro 173.882,00 per l'anno d'imposta 2008, ritenuta dalla contribuente non dovuta.

La richiesta della contribuente, esercente attivita' di trasporto pubblico di passeggeri, era basata sul diritto, che essa affermava sussistente, all'applicazione, nella determinazione della base imponibile IRAP, delle deduzioni introdotte dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 266, che aveva modificato il Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, per effetto del quale e' ammesso in deduzione, ai fini della determinazione della suddetta base imponibile, per i soggetti indicati allo stesso decreto, articolo 3, comma 1, lettera da a) ad e), 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 nego' detto diritto, ritenendo sussistenti le condizioni di esclusione previste dalla citata norma.

Avverso la sentenza della CTR la societa' ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare all'udienza pubblica di discussione.

La ricorrente ha altresi' depositato memoria ex articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha rigettato l'eccezione d'inammissibilita' dell'appello dell'Amministrazione

finanziaria formulata dalla contribuente nelle proprie controdeduzioni all'avverso ricorso in appello.

2. Con il secondo ed il terzo motivo, che la ricorrente tratta congiuntamente, la societa' lamenta rispettivamente: 2) omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5; 3) violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, nonche' del Decreto Legislativo n. 442 (recte 422) del 1997, articoli 6 e 7 e da 16 a 19, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

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 del succitato Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, doveva essere inteso nel senso che l'agevolazione doveva essere esclusa per le aziende operanti in regime di concessione traslativa e di tariffa remuneratoria, cio' che non poteva ravvisarsi nella fattispecie in esame relativa a contratti di servizio, in regime di concorrenza, intercorsi tra la societa' di trasporti e la Provincia di Bergamo.

L'avere la sentenza impugnata omesso detto esame, integra, secondo parte ricorrente, altresi' il vizio di omesso esame di fatto decisivo per il giudizio.

3. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia ancora violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11 e del Decreto Legislativo n. 422 del 1997, articolo 19, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, rappresentando come, anche riguardo all'ulteriore condizione di esclusione dall'applicazione dell'agevolazione, la sentenza impugnata non avrebbe tenuto conto del summenzionato scambio informativo tra Commissione UE e Stato italiano con specifico riferimento all'insussistenza di un regime a tariffa che potesse qualificarsi come remuneratoria.

4. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia infine nullita' della sentenza, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per motivazione illogica, contraddittoria, insufficiente, nella parte in cui la CTR ha ritenuto la ricorrente azienda di trasporti operante in regime di mercato protetto, sulla base di affermazioni poste in modo del tutto carente delle argomentazioni che avrebbero dovuto supportare siffatto convincimento.

5. Il primo motivo e' inammissibile.

5.1. 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 legittimita' 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 legittimita'

investito della denuncia di un vizio che comporti la nullita' della sentenza o del procedimento impugnato presuppone pur sempre che la censura sia stata proposta dal ricorrente in conformita' alle regole poste dal codice di rito, in particolare, dall'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6 e dall'articolo 369 c.p.c., comma 2, n. 4).

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

5.2. Infine, sempre in relazione al primo motivo, giova ribadire che, in tema di specificita' dei motivi di appello questa Corte ha piu' 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 dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, non impone all'appellante di porre nuovi argomenti giuridici a sostegno dell'impugnazione rispetto a quelli gia' 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 legittimita' 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., piu' di recente, Cass. sez. 5, ord. 19 dicembre 2018, n. 32838).

Il primo motivo di ricorso va pertanto disatteso.

6. Il secondo ed il terzo 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 essi.

6.1. Nondimeno, e' ugualmente inammissibile il secondo 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, e' formulata in relazione al vizio di omesso esame circa fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella sua ultima formulazione, applicabile, ratione temporis, al presente giudizio.

6.1.1. Come gia' osservato da questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 28 novembre 2018, n. 30768; Cass. sez. 5, 16 febbraio 2018, n. 3797), in relazione a controversie similari ed in relazione ad identica formulazione del motivo di ricorso, l'omissione di cui parte ricorrente si duole (omesso esame della sopra indicata "interpretazione autentica") non puo' essere ricondotta all'ambito del "fatto storico", cui solo (cfr., per tutte, Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053) deve intendersi riferito l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

6.2. Viceversa e' fondato il terzo motivo, laddove la ricorrente prospetta la denunciata violazione di norme di diritto di cui alla rubrica innanzi trascritta, lamentando che, in relazione alla disamina delle cause di esclusione della deduzione invocata invece dalla contribuente, la CTR avrebbe - qui con specifico riferimento al regime di concessione - ignorato i chiarimenti resi dallo Stato italiano alla Commissione UE, da intendersi quale interpretazione autentica della norma di cui al Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, come modificato dalla L. n. 296 del 2006, articolo 1, comma 266.

6.2.1. Prima ancora che per aver inteso come causa di esclusione dall'applicazione del vantaggio fiscale in esame la riconducibilita' 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 dal solo fatto "di percepire (la societa') 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 del Decreto Legislativo n. 422 del 1997, articoli 18 e 19, 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).

6.3. Occorre d'altronde in proposito rilevare come non basti, come invece ritenuto sufficiente dalla CTR, a configurare un rapporto di concessione di servizi il fatto che parte della remunerazione sia determinata in relazione a tariffa applicata all'utenza, essendosi chiarito dalla giurisprudenza sovranazionale che "per poter ritenere sussistente una concessione di servizi e' necessario che l'amministrazione aggiudicatrice trasferisca il rischio di gestione che essa corre a carico completo, o, almeno, significativo, al concessionario" (cfr. Corte di Giustizia 10 settembre 2009, causa C206/08, par. 77).

7. Ugualmente deve ritenersi fondato il quarto motivo, con il quale la ricorrente lamenta l'insufficienza, ai fini del riconoscimento da parte della CTR della legittimita' dell'esclusione della societa' dall'applicazione del beneficio, del mero riferimento del regime a "tariffa", con conseguente erronea interpretazione da parte del giudice tributario d'appello della norma indicata in rubrica.

7.1. Quanto esposto al riguardo dalla sentenza impugnata, attraverso un richiamo peraltro del tutto parziale ad una sola clausola contrattuale, e' di per se' 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 al Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 1, lettera a) n. 2 e n. 4, 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. Cio' 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 legittimita' dell'esclusione del beneficio fiscale nel ricorrere delle anzidette condizioni, prendeva atto (§ 33), che "le autorita' 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 e' 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 gia' interamente conto dell'onere fiscale nella determinazione della tariffa".

7.1.1. La Commissione, al successivo § 34, prendeva altresi' atto dell'impegno delle autorita' italiane a far si' che l'esclusione non determinasse ne' vantaggi, ne' 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 articolo 87, § 1, del Trattato CE.

7.2. Questa Corte, con ordinanza pubblicata nelle more del deposito della presente decisione (cfr. Cass. sez. 5, ord. 12 dicembre 2019, n. 32633), ha evidenziato come la necessita' d'intendere il criterio normativo della "tariffa" come "tariffa remunerativa", cioe' capace di generare un profitto, sia coerente con la ratio giustificatrice del c.d. cuneo fiscale, osservando 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 cioe' quella sovracompensazione (secondo la terminologia dell'Amministrazione finanziaria) capace di frustrare l'obiettivo perseguito dall'autorita' 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".

Detto orientamento va in questa sede ulteriormente ribadito, cosi' come il principio di diritto dalla stessa espresso, secondo cui "Il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile dichiarata in applicazione delle deduzioni introdotte dalla L. n. 296 del 2006, articolo 1, comma 266, (c.d. riduzione del cuneo fiscale prevista dalla legge Finanziaria 2007), che ha modificato il Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2 e 4, non si applica alle imprese che svolgono attivita' "regolamentata" (cosiddette public utilities), in forza di una "concessione traslativa" e a "tariffa", intendendosi per "tariffa" una "tariffa remunerativa", capace di generare un profitto".

7.3. A cio' consegue l'accoglimento anche del motivo in esame, avendo la CTR ritenuto legittima l'esclusione dell'azienda di trasporto locale dal vantaggio fiscale - nell'ambito della qualificazione come concessione di servizi del rapporto tra le parti, oggetto peraltro di separata e fondata censura col terzo motivo di ricorso - senza accertare se il corrispettivo del servizio, ritenuto a tariffa, fosse in concreto idoneo ad attribuire alla societa' un margine di profitto.

8. Alla luce delle considerazioni sopra espresse resta assorbito il quinto motivo.

9. Il ricorso va pertanto accolto in relazione al terzo ed quarto motivo, dichiarati inammissibili il primo e secondo motivo ed assorbito il quinto.

10. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del terzo e quarto motivo, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia - sezione staccata di Brescia - in diversa composizione, che, ai fini dell'accertamento che dovra' compiere, si uniformera' ai principi di diritto sopra trascritti (paragrafi 6.3. e 7.2.).

11. Il giudice di rinvio provvedera' anche in ordine alla disciplina delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui motivazione.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi terzo e quarto accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia-sezione staccata di Brescia - in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimita'.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza