# Sentenza del 13/10/2020 n. 22008 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Con sentenza n. 6187/2014, depositata il 26 novembre 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia rigetto' l'appello proposto dalla (---) S.r.l. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Como, che aveva a sua volta rigettato il ricorso della societa' avverso il silenzio - rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso per IRAP versata per Euro 224.930,00 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, dalla medesima ritenuto 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, ciascuno dei quali contenenti cumulativamente una pluralita' di censure.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Con atto depositato il 21 giugno 2019 ha dichiarato di costituirsi per la ricorrente l'avv. (---), depositando procura speciale in calce all'atto di costituzione, in sostituzione dell'originario difensore avv. (---), deceduto.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia congiuntamente omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c.,

comma 1, n. 5, nonche' motivazione carente, insufficiente, illogica e contraddittoria, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Parte ricorrente, trascrivendo ampi passi del contenuto del ricorso in appello, evidenzia di avere espressamente censurato la pronuncia di primo grado, non contenente alcun specifico riferimento ai contratti di servizio intercorsi tra l'azienda e le amministrazioni locali interessate, lamentando dunque l'illegittimita' della sentenza impugnata sia per aver ritenuto l'appello basato su motivi privi del requisito della specificita', sia, laddove, nonostante la denunciata grave carenza motivazionale della pronuncia di primo grado, ha dichiarato di condividerne le conclusioni, senza che emerga che a detto convincimento la CTR sia pervenuta attraverso un esame adeguato delle censure proposte dalla societa' con il ricorso in appello.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia congiuntamente omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonche' violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ponendo, nell'ambito dei diversi parametri normativi, la medesima questione. La ricorrente deduce, infatti, al riguardo, che la sentenza impugnata, appiattendosi sull'interpretazione offerta dai documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria successivi all'originaria Circolare n. 61/E del 2007, 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.

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 terzo 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, articoli 6, 7, 18 e 19, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata si e' limitata ad affermare, ai fini dell'esclusione della deduzione di cui al Decreto Legislativo n. 446 del 1997, summenzionato articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, l'inquadramento del rapporto tra la societa' e le amministrazioni locali nell'ambito della concessione e non gia' della species della concessione traslativa, laddove, peraltro, il rapporto tra le parti avrebbe dovuto essere correttamente definito come appalto di servizi.

Nel contesto espositivo dello stesso motivo analoghe considerazioni sono svolte dalla ricorrente congiuntamente in relazione al vizio di omesso esame di fatto controverso decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta 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 ed ancora omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n.

5, ovvero motivazione carente e/o insufficiente, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto sussistente quale causa di esclusione dall'applicazione dell'agevolazione la sussistenza di tariffa, non avendo considerato la CTR che, affinche' potesse dirsi sussistente detto requisito come causa di esclusione dall'applicazione dell'agevolazione, esso doveva intendersi invero quale tariffa remuneratoria, cio' che avrebbe dovuto senz'altro escludersi nella fattispecie disciplinata dal contratto di servizio tra le parti, secondo il quale la remunerazione secondo tariffa doveva intendersi come parte, neppure preponderante, del corrispettivo convenuto quale controprestazione del servizio di trasporto pubblico locale reso dalla societa'.

5. Infine, con il quinto motivo la ricorrente, in relazione alla ritenuta sussistenza da parte della decisione impugnata delle condizioni di esclusione dell'applicazione dell'agevolazione, ripropone le medesime considerazioni secondo cui la sentenza impugnata, nella parte in cui non ha qualificato il contratto intercorso tra le parti come appalto di servizi, e' da ritenersi illegittima, per motivazione illogica, contraddittoria ed insufficiente, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

6. Il primo motivo e' fondato e va accolto.

6.1. Va premesso che, seppure la rubrica non indichi espressamente la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, da parte della sentenza impugnata, l'illustrazione del motivo reca compiutamente l'esposizione della relativa censura in relazione alla succitata norma, denunciando, quindi, compiutamente, il relativo error in procedendo in cui e' incorsa, in primo luogo, la sentenza impugnata.

6.1.1. Questa Corte ha chiarito che, 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. 8 giugno 2016, n. 11738; Cass. sez. 5, 30 settembre 2015, n. 19140).

6.1.2. Specificamente, 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.

6.2. Orbene, parte ricorrente risulta avere assolto detto onere, riportando nello stesso contenuto del ricorso per cassazione ampi passi del ricorso in appello, prodotto peraltro in copia sub 7, cosi' come la sentenza di primo grado, allegata sub 6 al ricorso per cassazione, dai quali si evince come, di la' dalla riproposizione delle questioni gia' addotte con il ricorso di primo grado, la societa' lamentava con l'atto di appello proprio l'assoluta carenza di motivazione della pronuncia di primo grado, che, nel ritenere sussistenti le cause di esclusione dall'applicazione del beneficio,

aveva totalmente ignorato l'esame dei contratti servizio posti in essere tra le diverse amministrazioni locali e ASF.

Ne consegue che la sentenza impugnata e' incorsa in falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53.

6.3. Peraltro, appare utile in proposito ricordare che questa Corte ha piu' volte affermato che, "In tema di contenzioso tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (cfr., Cass. sez. 6-5, ord. 23 novembre 2018, n. 30525; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2018, n. 9937; Cass. sez. 6-5, ord. 3 agosto 2016, 16163; Cass. sez. 65, ord. 22 gennaio 2016, n. 1200; Cass. sez. 6-5, ord. 1 luglio 2014, n. 14908).

6.4. Va ad abundantiam, d'altro canto, rilevato, come la dichiarazione di condivisione da parte della CTR delle argomentazioni svolte dal giudice di prime cure, risulti formulata in maniera del tutto acritica, avendo totalmente trascurato l'esame dei motivi di appello proposti dalla societa', risultando quindi fondata la doglianza di nullita' della sentenza in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, dovendosi qualificare la motivazione come meramente apparente (cfr., tra le altre, Cass. SU 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053).

7. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del primo motivo, restando assorbiti gli altri, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, che provvedera' anche in ordine alle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, assorbiti gli altri.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia 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