Sentenza del 12/07/2022 n. 22062 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A. - Industria del recupero s.p.a., società multiservizi interamente partecipata dal Comune di Pescara, presentò all'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Pescara, istanza di rimborso della maggiore imposta versata a titolo di Irap negli anni 2007 e 2008, deducendo di aver diritto alle agevolazioni sul cuneo fiscale previste dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4.

In particolare la società deduceva di svolgere servizi sia in convenzione che fuori convenzione, questi ultimi in forza di specifici contratti di incarico, affidati dal Comune di Pescara; nello specifico di avere ricevuto in affidamento, con contratto del 2 agosto 2000, la gestione del servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani, per la durata di trent'anni e dietro corresponsione di un canone annuo; di aver ricevuto in affidamento, con convenzione del 5 agosto 2005, la gestione di ulteriori servizi; ancora, di aver ricevuto in affidamento, in forza di contratti specifici estranei alla convenzione citata, le attività di disinfestazione e derattizzazione, gestione del pubblico macello, intervento con idropulitrice e lavapavimenti su pavimentazioni speciali, servizio parchi, raccolta di beni durevoli dismessi; quale gestore del servizio di raccolta differenziata dal 2008 essa era destinataria dei corrispettivi derivanti dall'accordo quadro Anci Conai relativo al recupero dei rifiuti di imballaggio; infine, di operare anche nella produzione e commercializzazione di prodotti e servizi non regolati dalla convenzione, come i servizi di trasporto e avvio al recupero di rifiuti, imballaggi e materiale ingombrante.

Decorso il termine di novanta giorni senza risposta, la società formulava domanda giudiziale davanti alla Commissione Tributaria provinciale di Pescara che accoglieva il ricorso.

2. La Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, accoglieva l'appello dell'Agenzia, rigettando quindi la domanda di rimborso, con la sentenza n. 443/10/13 emessa in data 15 aprile 2013 e depositata in data 20 settembre 2013.

In particolare la C.T.R., individuato l'oggetto dei propri accertamenti nel regime di concessione o appalto in cui operava la società rispetto al Comune e nella natura tariffaria o meno del corrispettivo, riteneva che la società operasse in regime di concessione (in ragione del fatto che essa fosse posseduta interamente dal Comune e da esso controllata e del fatto che l'affidamento fosse avvenuto con modalità diretta); che per le attività oggetto di convenzione i servizi prestati fossero coperti da tariffa e per le attività fuori convenzione (macello pubblico e CONAI) le tariffe costituissero il corrispettivo del servizio gestito.

3. Contro tale decisione propone ricorso A. Industria del recupero s.p.a., con quattro motivi di ricorso.

Resiste con controricorso Agenzia delle entrate.

4. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 6 maggio 2022 D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, per la quale la ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. La ricorrente propone quattro motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo, essa lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, nn. 3 e 4, del D.Lgs. n. 163 del 2006, artt. 3 e 30 (codice degli appalti) nonchè degli artt. 107, 108 e 109 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente premette che la sentenza impugnata amplia indiscriminatamente l'ambito di applicazione dell'esclusione dall'agevolazione la cui ratio è quella di favorire l'incremento dell'occupazione, diminuendo il costo del lavoro attraverso una deducibilità forfettaria dall'imponibile IRAP, riconosciuta in favore di tutti i soggetti che esercitano attività commerciale, di lavoro autonomo o agricola, con la limitata eccezione dei concessionari di determinati specifici pubblici servizi che traggano i loro ricavi da tariffe determinate in modo tale da tener conto del peso fiscale e quindi anche dell'IRAP; deduce che l'interpretazione dei casi in cui sia esclusa l'agevolazione deve necessariamente essere restrittiva perchè altrimenti tale agevolazione perderebbe il carattere di generalità e diventerebbe selettiva, concretizzando così un aiuto di Stato, come evidenziato dalla Commissione UE nella decisione C2007 - 4133.

Deduce, infatti, che la sentenza:

a) non compia un'analisi delle diverse attività e servizi posti in essere dalla società, dando rilievo solo al dato, ritenuto assorbente, del controllo esercitato dal Comune su di essa e all'affidamento diretto del servizio, laddove si è ormai affermato in giurisprudenza il principio della tendenziale autonomia delle sfere giuridiche dell'ente e della società, tanto che questa è ritenuta anche fallibile;

b) ometta di accertare chiaramente la ricorrenza congiunta delle tre condizioni previste per l'esclusione dell'agevolazione: l'esistenza del rapporto di concessione, la presenza di una tariffa e soprattutto la commisurazione di quest'ultima, che deve avere funzione di copertura degli oneri fiscali, dovendosi infatti ritenere che la presenza di una tariffa possa determinare l'esclusione delle deduzioni solo allorquando il metodo di fissazione della medesima da parte dell'autorità regolatrice determini una compensazione dei costi fiscali dei pubblici servizi; l'esclusione dall'agevolazione in parola risulterebbe giustificata per quelle imprese che, pur operando in regime di concessione - tariffa, siano caratterizzate da tariffe insensibili all'IRAP, la cui determinazione cioè non tenga conto già a monte dei costi per tale tributo; solo in questi casi la deduzione determinerebbe una sovracompensazione dell'impresa;

c) ritenga concessionari tutti i soggetti in house a prescindere dall'accertamento della modalità di affidamento e del rapporto che li lega all'amministrazione, sostanzialmente equiparando in modo erroneo l'attività regolamentata in house e il rapporto di concessione, inferendo la natura concessoria del rapporto dalla modalità di affidamento diretto e dall'assenza di autonomia soggettiva della società; evidenzia invece che l'ente, per affidare il servizio alla società in house, può ricorrere tanto alla concessione quanto all'appalto di servizi, dovendo darsi rilievo, ai fini della qualificazione della fattispecie, al fatto che nella concessione, ma non nell'appalto, vi sia piena sostituzione del concessionario all'amministrazione concedente nonchè al fatto che il primo assume il rischio economico della gestione ed è remunerato di norma attraverso le somme che gli utenti del servizio, a titolo di corrispettivo o di tassa, gli corrispondono direttamente, come si evince anche dall'art. 30 codice appalti. L'esclusivo riferimento alla natura della società partecipata avrebbe indotto la C.T.R. ad eludere la verifica dell'effettiva natura del rapporto, tanto più eclatante rispetto ai servizi affidati alla società Attiva al di fuori della convenzione riguardante lo smaltimento dei rifiuti, per i quali ultimi la C.T.R. si è posta solo un problema di esistenza della tariffa;

d) erri nel ritenere esistente una tariffa per il solo dato nominalistico laddove dalla stessa sentenza si evince che a fronte di servizi la società percepisca un corrispettivo per le attività regolamentate in convenzione e un corrispettivo per i contributi Conai; non è inoltre la tariffa in sè ad essere rilevante quanto la circostanza che essa sia commisurata anche tenendo conto del peso fiscale dell'IRAP; inoltre occorre distinguere tra le tariffe approvate dal Comune, e delle quali quest'ultimo incassa il gettito, e la remunerazione della società, variabile di anno in anno e frutto di una quantificazione unilaterale del Comune che non coincide con il gettito tariffario; per aversi tariffa in senso proprio occorrerebbe che la gestione dei rapporti con l'utenza fosse affidata al gestore del servizio.

1.2. Col secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, nn. 3 e 4 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La società lamenta che, in relazione all'attività di gestione del mattatoio, non ricorre il presupposto generale per l'esclusione dell'agevolazione poichè il contribuente, oltre a essere un concessionario che opera in base a tariffa, deve svolgere la sua attività in uno dei settori tassativamente indicati dalla disposizione invocata (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolte depurazione acque di scarico, raccolta e smaltimento di rifiuti) tra le quali evidentemente non è compresa l'attività di macellazione degli animali.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 132 c.p.c. e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per nullità della sentenza derivante dalla inesistenza della motivazione, ricorrendo l'ipotesi della motivazione meramente apparente; violazione dell'art. 115 c.p.c., per omessa considerazione di fatti non contestati specificamente dalla parte costituita, sempre in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La C.T.R. avrebbe indebitamente selezionato le questioni e le circostanze di fatto determinanti ai fini della decisione, prendendo in considerazione solo taluni frammenti di documenti o di allegazioni, senza pervenire al confronto di tutti gli elementi offerti e alla decisione di tutte le

questioni, in particolare non tenendo conto del fatto che il Comune di Pescara non aveva mai adottato la TIA ma era sempre rimasto nel sistema TARSU, con la conseguenza che, per le attività oggetto di convenzione principale, non poteva parlarsi di tariffe; nel sistema TARSU l'introito complessivo derivante dell'applicazione dell'imposta viene infatti incassato direttamente dal Comune ed è di ammontare tale da coprire il costo del servizio, costituendo solo il limite massimo della somma da corrispondere annualmente ed Attiva ma senza coincidere con esso.

1.4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 e 1363 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per averne la sentenza fatto un uso non corretto nella interpretazione delle clausole contenute nella convenzione con il Comune di Pescara.

La C.T.R. avrebbe omesso di dichiarare di quali norme abbia fatto applicazione e di indicare quale parametro interpretativo le abbia consentito di riconoscere, nel rapporto tra parti contraenti, lo schema tipico di una concessione piuttosto che di un appalto. La C.T.R. avrebbe limitato la sua indagine al senso letterale di alcune parole o espressioni usate senza procedere ad una lettura coordinata delle stesse e senza tener conto del fatto che la convenzione, ove prevede che i servizi base siano coperti dal costo della tariffa, allude in realtà alla risorsa dalla quale il Comune potrà attingere per remunerare la società affidataria del servizio cioè la TARSU, per distinguerli da quelli per i quali la copertura dovrà essere individuata di volta in volta; evidenziati alcuni passaggi della convenzione (contenuti nell'art. 3, nell'art. 9.1, nell'art. 7.2, nell'art. 9.2 e nell'art. 22.1), inoltre emergerebbe che lo schema concessione-tariffa era previsto come ipotesi programmatica destinata ad applicarsi solo all'atto della trasformazione della TARSU in TIA, passaggio che nel Comune di Pescara non è mai stato attuato; inoltre l'interpretazione non terrebbe conto del comportamento tenuto dalle parti che con separato atto, la deliberazione della giunta comunale n. 439 del 2008, avevano stabilito il compenso denominandolo canone, che l'amministrazione, e non l'utenza, avrebbe corrisposto al gestore in ragione d'anno a seguito della prestazione dei servizi richiesti.

2. Nel caso di specie si discute dell'applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a), così come modificato dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, il quale esclude dal beneficio fiscale della deduzione, ai fini IRAP, di alcune poste relative al costo del lavoro, le "imprese operanti in concessione e 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 rifiuti".

La Commissione Europea, con la decisione C(2007) n. 4133, del 12 ottobre 2007, ha ritenuto di non sollevare obiezioni relativamente a tale misura, in ragione della neutralità dell'esclusione rispetto ai servizi operanti in concessione ed a tariffa. Come più volte affermato da questa Corte (anche di recente: Cass. 03/03/2022, n. 7122; Cass. 01/03/2022, n. 6789) la valutazione data dalla Commissione UE della disposizione di diritto interno costituisce la chiave di lettura per l'interpretazione conforme della medesima disposizione, ove incida sul libero mercato per effetto di misure di sostegno finanziario attribuite con risorse pubbliche o con sgravi fiscali. In coerenza con gli scopi del Trattato CE, dato imprescindibile è che le misure siano idonee ad attribuire un vantaggio economico alle imprese operanti sul territorio dello Stato ex art. 107

TFUE, misure che la Commissione UE valuta, volta per volta, nel contraddittorio con lo Stato interessato (art. 108 TFUE) e in relazione alle quali lo Stato interessato si impegna alla loro applicazione nei termini illustrati davanti alla Commissione, ritenendosi la stessa compatibile con la disciplina del mercato della comunità Europea, in quanto misura di carattere generale (punto 31) e non selettiva (punto 32), ancorchè operante maggiormente per le imprese ad alta intensità di lavoro (punto 27). L'esclusione delle pubbliche amministrazioni nonchè (per quanto qui rileva) dei pubblici servizi gestiti sulla base di una tariffa regolamentata e di una concessione (punto 12) è giustificata dalle esigenze connesse alle politiche di liberalizzazione di servizi originariamente gestiti dalle pubbliche amministrazioni (punto 13). In ogni caso, come osserva la Commissione, i casi di esclusione del vantaggio fiscale, concernerebbero soltanto i "casi in cui il metodo di fissazione della tariffa da parte dell'autorità di regolamentazione compensi i costi fiscali dei pubblici servizi" (punto 16) e, in particolare, i casi in cui l'Autorità regolamentare tenga conto, in sede di determinazione della tariffa, "dei costi fiscali (IRAP compresa)" (punti 19 e 33).

2.1. Dal punto di vista soggettivo la deduzione in parola spetta infatti ai "soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) a e)" con esclusione delle "imprese operanti in concessione e 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 rifiuti".

L'art. 3, comma 1, lett. a) che qui rileva contempla le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b) t.u.i.r.; esse sono "le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato" e gli " enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali", con esclusione degli "enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non svolgono attività commerciale". Non è invece richiamata la lett. e-bis) che contempla le amministrazioni pubbliche.

2.2. Sono poi escluse le imprese operanti "in concessione e 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 rifiuti.

Ai fini dell'esclusione del beneficio, debbono concorrere ambedue i presupposti di legge della "concessione" e della "tariffa".

2.3. In ordine al primo, questa Corte ha già avuto occasione di precisare che in tema di IRAP, poichè le imprese che svolgono attività regolamentata (cd. public utilities), caratterizzate dall'operare in regime di concessione e a tariffa, sono escluse dal godimento degli sgravi sul costo del lavoro (cd. cuneo fiscale), a fini agevolativi di riduzione della base imponibile rileva il regime in cui opera il contribuente, tenuto conto che nella concessione il corrispettivo è costituito dal diritto di gestire il servizio o i lavori oggetto del contratto con assunzione del rischio a carico del concessionario, mentre nel contratto di appalto esso consiste in un contributo economico erogato dalla stazione appaltante (Cass. 11/08/2020, n. 16889; nello stesso cfr. Cass. 15/09/2021, n. 24977).

A sostegno di tale arresto è stato argomentato (Cass. 03/03/2022, n. 7101) che, come rilevato già da questa Corte (Cass. 06/05/2015, n. 9139), anche la giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato 09/09/2011, n. 5068) ha ritenuto che "...le concessioni, nel quadro del diritto comunitario, si distinguono dagli appalti non per il titolo provvedimentale dell'attività, e per il fatto che ci si trovi di fronte ad una vicenda di trasferimento di pubblici poteri o di ampliamento della sfera giuridica del privato (che sarebbe un fenomeno tipico della concessione in una prospettiva coltivata da tradizionali orientamenti dottrinali), nè per la loro natura autoritativa o provvedimentale rispetto alla natura contrattuale dell'appalto, ma per il fenomeno di traslazione dell'alea inerente una certa attività in capo al soggetto privato".

Quindi, la concessione, ovvero l'autorizzazione a gestire o sfruttare un'opera o un servizio, implica sempre il trasferimento al concessionario del rischio operativo di natura economica di non riuscire a recuperare gli investimenti effettuati ed i costi sostenuti per realizzare i lavori o i servizi. Invero, "la qualificazione come concessione di servizio pubblico deriva dalla circostanza che il corrispettivo non è a carico dell'Amministrazione e che l'erogazione del servizio, accompagnata dalla corresponsione di un canone, è compensata dalla concessione del diritto di sfruttare economicamente, ed in esclusiva, il servizio" (Cons. Stato 12/05/2016, n. 1927).

Pertanto, si ravvisa una concessione se, in base al titolo, l'operatore assume i rischi economici della gestione del servizio, rifacendosi essenzialmente sull'utenza per mezzo della riscossione di un canone o di una tariffa; mentre si configura un contratto di appalto se l'onere del servizio stesso viene a gravare sostanzialmente sull'Amministrazione.

E' stato poi sottolineato (Cass. 11/08/2020, n. 16889, cit., in motivazione) che nello stesso senso si è espressa la giurisprudenza comunitaria, secondo la quale si è in presenza di una concessione di servizi allorquando le modalità di remunerazione pattuite consistono nel diritto del prestatore di sfruttare la propria prestazione ed implicano che quest'ultimo assuma il rischio legato alla gestione dei servizi (Corte Giust. CE, 15 ottobre 2009, in C196/08); mentre in caso di assenza di trasferimento al prestatore del rischio legato alla prestazione, l'operazione rappresenta un appalto di servizi (Corte Giust. CE, 10 settembre 2009, C.206/08, per la quale, nel caso di un contratto avente ad oggetto servizi, il fatto che la controparte contrattuale non sia direttamente remunerata dall'amministrazione aggiudicatrice, ma abbia il diritto di riscuotere un corrispettivo presso terzi, è sufficiente per qualificare quel contratto come "concessione di servizi" ai sensi dell'art. 1, n. 3, lett. b) della direttiva 2004/17/CE, se il rischio di gestione nel quale incorre l'amministrazione aggiudicatrice, per quanto considerevolmente ridotto in conseguenza della configurazione giuspubblicistica dell'organizzazione del servizio, è assunto integralmente o in misura significativa dalla controparte contrattuale).

Infine, è stato rilevato (Cass. 11/08/2020, n. 16889, cit., in motivazione) che è concorde, sul punto, anche l'art. 5, primo par., lett. b), della più recente direttiva comunitaria 2014/23/CE ("direttiva concessioni"), che ha definito "concessione di servizi" il contratto, a titolo oneroso, stipulato per iscritto, in virtù del quale una o più amministrazioni aggiudicatrici o uno o più aggiudicatori affidano la fornitura e la gestione di servizi diversi dall'esecuzione di lavori ad uno o più operatori economici, ove il corrispettivo consista unicamente nel diritto di gestire i servizi oggetto del contratto o in tale diritto accompagnato da un prezzo.

Ed anche secondo il D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, art. 30 previgente codice dei contratti pubblici, e il D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, art. 3, comma 1, lett. vv), (il nuovo codice dei contratti pubblici) è concessione di servizi un contratto a titolo oneroso stipulato per iscritto in virtù del quale una o più stazioni appaltanti affidano a uno o più operatori economici la fornitura e la gestione di servizi diversi dall'esecuzione di lavori di cui alla lett. ll), riconoscendo a titolo di corrispettivo unicamente il diritto di gestire i servizi oggetto del contratto o tale diritto accompagnato da un prezzo, con assunzione in capo al concessionario del rischio operativo legato alla gestione dei servizi.

Dunque, la distinzione tra concessione ed appalto si rinviene nel fatto che, nel primo, il corrispettivo derivante dall'erogazione del servizio è proprio il diritto di gestire il servizio o i lavori oggetto del contratto, diversamente da quanto accade nell'appalto, nel quale il corrispettivo che deriva dall'esecuzione di lavori o dalla gestione di servizi è l'erogazione di un contributo economico che viene pattuito con la stazione appaltante e dalla stessa viene erogato.

In questo senso si sono pronunciate recentemente anche le Sezioni Unite di questa Corte che, sia pure nel contesto del riparto della giurisdizione, hanno chiarito che "in tema di affidamento di servizi da parte della P.A. ad imprese private, la linea di demarcazione tra appalti pubblici di servizi e concessioni di servizi risiede in ciò, che i primi, a differenza delle seconde, riguardano di regola servizi resi alla pubblica amministrazione e non al pubblico degli utenti, non comportano il trasferimento del diritto di gestione quale controprestazione e non determinano, infine, in ragione delle modalità di remunerazione, l'assunzione del rischio di gestione da parte dell'affidatario; pertanto, nell'ipotesi in cui l'amministrazione debba versare un canone al gestore dei servizi e questi non percepisca alcun provento dal pubblico indifferenziato degli utenti, il rapporto va qualificato in termini di appalto di servizi" (Cass., Sez. U., 28/05/2020, n. 10080).

In particolare, poi, proprio con riferimento ai contratti che hanno per oggetto la gestione dei rifiuti, questa Corte ha utilizzato il medesimo criterio, affermando che è ravvisabile, in base al diritto dell'Unione Europea, un appalto di pubblico servizio laddove il corrispettivo sia pagato direttamente dall'Amministrazione al prestatore del servizio stesso, il quale non ne sopporta il rischio, a differenza del concessionario di servizi, che trae la propria remunerazione dai proventi ricavati dagli utenti (Cass. 20/04/2017, n. 9965).

2.4. Ai fini dell'esclusione dell'agevolazione il requisito della concessione deve concorrere con quello della "tariffa"; anche l'interpretazione corretta di tale ultimo elemento è stata chiarita recentemente da questa Corte, alla luce soprattutto della valutazione espressa dalla Commissione Europea; pertanto in tema di IRAP, il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile dichiarata, in applicazione delle deduzioni per cui è causa non si applica alle imprese che svolgono attività regolamentata (cd. public utilities) in forza di una concessione traslativa e a tariffa remunerativa, ossia capace di generare un profitto, essendo tale interpretazione del concetto di tariffa coerente con la ratio giustificatrice del cd. cuneo fiscale (Cass. 12/12/2019, n. 32633).

Infatti, la Commissione Europea ha riconosciuto la legittimità dell'esclusione del beneficio fiscale, nei confronti delle public utilities, prendendo atto che: (p. 33.) "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. In effetti i pubblici servizi interessati sono soltanto quelli operanti in settori nei quali si tiene già interamente conto dell'onere fiscale nella determinazione della tariffa. (p. 34.) Inoltre, per quanto riguarda il futuro, le autorità italiane si sono impegnate a far sì che l'esclusione non determini nè vantaggi nè svantaggi per i pubblici servizi in quanto i costi fiscali continueranno a essere presi in considerazione. Per questi motivi l'esclusione dei pubblici servizi operanti in concessione e a tariffa non determinerà un vantaggio o uno svantaggio selettivo". Proprio per la neutralità dell'esclusione del beneficio fiscale rispetto ai servizi pubblici operanti in concessione e a tariffa la Commissione europea ha quindi negato che la misura costituisse aiuto di Stato, incompatibile con il mercato comune, ai sensi dell'art. 87, p. 1 del trattato CE. Infatti consentire, indiscriminatamente, a tutte le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi di fruire delle deduzioni Irap darebbe luogo a un utile insperato, generando 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 (così Cass. 12/12/2019, n. 32633).

3. Alla luce di tali principi devono essere esaminati i motivi di ricorso, partendo logicamente dal terzo che deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente.

3.1. Tale motivo è infondato, in quanto la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c., n. 4 (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura solo quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626, Cass. 25/09/2018, n. 22598), il che non ricorre nel caso di specie ove la C.T.R., sebbene con motivazione estremamente succinta, ha esaminato tutte le questioni oggetto di lite.

3.2. Passando agli ulteriori motivi, nel caso in esame la C.T.R. dando per implicitamente accertata l'astratta riconducibilità della società ad una delle categorie soggettive cui spettano le deduzioni previste dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 ha ritenuto, in primo luogo, che ricorresse la causa di esclusione per le imprese che operano in concessione e a tariffa in un settore regolamentato; in particolare, dalla breve motivazione emerge che il regime di concessione è stato ritenuto

sussistente in base alla partecipazione integrale del Comune nella società, che implica un regime di controllo sull'azienda, ed in base alle modalità dell'affidamento; la C.T.R., in secondo luogo, ha ritenuto che i servizi in convenzione siano coperti da tassa-tariffa, sia stabilita, quale attività dello stesso gestore, la riscossione e che natura tariffaria abbiano anche i corrispettivi dovuti per le altre attività.

3.3. Il primo motivo è fondato.

Nel dare rilievo esclusivo, ai fini della qualificazione del rapporto in termini di concessione anzichè di appalto, alla totale partecipazione comunale nella società ricorrente e alle modalità di affidamento, e non esaminando la natura del rapporto esistente, alla luce del predetto criterio del trasferimento del rischio (peraltro potenzialmente regolato in modo diverso tra le attività in convenzione rispetto a quelle regolate da specifici contratti di affidamento), la C.T.R. non ha rispettato i principi sopra evidenziati.

La società interamente posseduta da un ente pubblico può rivestire infatti sia il ruolo di concessionario del servizio che quello di appaltatario del medesimo, a seconda che il rischio operativo legato alla gestione del servizio gli sia trasferito o meno.

Ciò è espressamente riconosciuto dal nuovo codice appalti (D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50) il cui art. 5 parla indifferentemente di concessioni o appalti affidati a società interamente possedute dall'ente; nonchè dall'art. 12 della direttiva 2014/24/UE (in tema di appalti pubblici) che ammette appalti pubblici a società controllate ai quali non si applica la direttiva, il che peraltro esclude anche che ai fini della qualificazione si possa dare esclusivo rilievo alle modalità di affidamento (l'affidamento diretto è oggi espressamente riconosciuto anche dal D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175, art. 16).

In generale, premesso che il fenomeno dell'in house providing pone questioni che impongono soluzioni diverse a seconda del settore giuridico nel quale vengono in rilievo, questa Sezione (Cass. 29/07/2021, n. 21658) ha di recente affermato che la società posseduta dall'ente locale non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perchè gli enti pubblici (comune, provincia e simili) ne posseggano le partecipazioni, in tutto o in parte, non assumendo rilievo alcuno, per le vicende della società medesima, la persona dell'azionista, dato che la società, quale persona giuridica privata, opera comunque nell'esercizio della propria autonomia negoziale. Il rapporto tra la società e l'ente locale è, cioè, di sostanziale autonomia, al punto che non è consentito al comune di incidere unilateralmente sullo svolgimento del rapporto medesimo (e sull'attività dell'ente collettivo) mediante l'esercizio di poteri autoritativi o discrezionali (richiamando Cass. 22/02/2019, n. 5346; si vedano, altresì, Cass., Sez. U., 15/04/2005, n. 7799; Cass., Sez. U., 11/01/2011 n. 392; Cass., Sez. U., 26/08/1998, n. 8454; Cass., Sez. U., 06/05/1995 n. 4989; Cass. 07/02/2017, n. 3196; con specifico riferimento alla società in house Cass., Sez. U., 27/03/2017, n. 7759; Cass. 22/03/2018, n. 7222).

Tale caratteristica non viene meno in caso di società cd. in house providing, in funzione dell'esistenza di un "controllo analogo" del Comune nei confronti della società. Invero, il cd. controllo analogo esercitato dall'Amministrazione sulla società partecipata serve a consentire all'azionista pubblico di svolgere un'influenza dominante sulla società, se del caso attraverso

strumenti derogatori rispetto agli ordinari meccanismi di funzionamento, così da rendere il legame partecipativo assimilabile a una relazione interorganica; e tuttavia questa relazione interorganica non incide sull'alterità soggettiva dell'ente societario nei confronti dell'amministrazione pubblica, dovendosi mantenere infine pur sempre separati i due enti - quello pubblico e quello privato societario - sul piano giuridico-formale, in quanto la società in house rappresenta pur sempre un centro di imputazione di rapporti e posizioni giuridiche soggettive diverso dall'ente partecipante (cfr. ancora la motivazione di Cass. n. 5346 del 2019, cit.).

Date tali premesse, la C.T.R. non ha fatto buon governo di tali principi, dando esclusivo rilievo, ai fini della individuazione della natura concessoria di tutti i rapporti in essere, alla sola partecipazione pubblica e all'affidamento diretto da parte del Comune, senza procedere ad un loro separato esame e prescindendo invece dal riscontro della effettiva sostituzione della società all'ente, all'assunzione di responsabilità diretta della gestione del servizio e al trasferimento del rischio operativo.

3.4. Anche il secondo motivo appare fondato.

Da un'interpretazione adeguatrice della norma nazionale all'effettività delle regole del Trattato CE, come dagli esiti della decisione C (2007) n. 4133 della Commissione Europea, deriva che i settori esclusi dal vantaggio della riduzione della base imponibile IRAP sono tassativi, in quanto settori nei quali si tiene conto del costo IRAP in sede di determinazione tariffaria del corrispettivo del servizio e per i quali tale costo non può essere oggetto di detassazione, pena la sovracompensazione in violazione dell'art. 107 TFUE (Cass. 14/03/2022, n. 8225).

Alla luce dei principi sopra richiamati, il secondo motivo di ricorso risulta fondato, non avendo in alcun modo verificato la C.T.R. che l'attività di gestione del mattatoio, oggetto, secondo quanto dedotto dalla ricorrente, senza contestazioni, di specifico affidamento, rientrasse o meno tra quelle espressamente escluse, dalla norma in questione, dal vantaggio fiscale, cioè nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastruttu

re, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

3.5. Col quarto motivo, infine, la ricorrente censura l'errata interpretazione delle convenzioni e dei contratti laddove, in base ad essi, la C.T.R. ha ritenuto sempre esistente una tariffa ma senza interpretare le singole previsioni ove sia contenuta la parola "tariffa" in base alla comune intenzione delle parti (art. 1362 c.c., comma 1) nonchè tenendo conto del comportamento delle stesse (art. 1362 c.c., comma 2) e infine non interpretando le clausole le une per mezzo delle altre, attribuendo a ciascuna il senso che risulta dal complesso dell'atto (art. 1363 c.c.).

Va premesso che, in tema di interpretazione del contratto, questa Corte ha in più occasioni affermato che la medesima, consistendo in un'operazione di accertamento della volontà dei contraenti, si risolve in un'indagine di fatto riservata al giudice di merito, il cui accertamento è censurabile in cassazione soltanto per inadeguatezza della motivazione o per violazione delle regole ermeneutiche; per cui non può trovare ingresso in sede di legittimità la critica della

ricostruzione della volontà negoziale operata dal giudice di merito che si traduca esclusivamente nella prospettazione di una diversa valutazione degli stessi elementi di fatto già dallo stesso esaminati (Cass. 30/04/20 n. 10554; Cass. 27/03/2007, n. 7500).

Nel caso in esame, la ricorrente ha trasposto nel ricorso alcune clausole contrattuali della convenzione (contenute all'art. 7.2., all'art. 9.2. all'art. 22.1, all'art. 3), che non appaiono considerate nella motivazione della decisione, dalle quali emergerebbe che il binomio tassa - tariffa sia legato dal passaggio dal sistema tributario a quello tariffario, sul quale non vi è alcun accertamento in atti, e che è potenzialmente in grado di dare un significato diverso all'interpretazione letterale offerta dalla C.T.R..

Ciò anche tenendo conto che questa stessa Corte (Cass. 15/09/2021, n. 24977, in motivazione) ha già ritenuto l'irrilevanza, ai fini che qui interessano, del fatto che l'ente territoriale tragga i proventi per il pagamento del servizio non dalla fiscalità generale ma riscuotendo la TARSU (Cass. 03/03/2022, n. 7101).

4. Pertanto vanno accolti il primo, il secondo e il quarto motivo di ricorso e rigettato il terzo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla C.T.R. dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, per nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo e il quarto motivo di ricorso; rigetta il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda di regolare le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 12 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza