Sentenza del 25/02/2022 n. 6313 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Umbria TPL e Mobilità Spa, svolgente attività di trasporto pubblico locale di persone su gomma (autobus), su ferro (treni), su acqua e con strumenti di mobilità "alternativa", impugnò gli avvisi di accertamento che, per il 2012 e il 2013, disconoscevano l'agevolazione consistente nella deduzione del c.d. cuneo fiscale dalla base imponibile dell'Irap, quale beneficio non spettante alle imprese operanti in concessione e a tariffa in determinati servizi pubblici.

2. La Commissione tributaria provinciale di Perugia, con sentenza n. 504 del 2017, in parziale accoglimento del ricorso, annullò gli atti impositivi con riguardo al maggiore valore della produzione correlato alla concessione del servizio di trasporto stradale di persone, mentre confermò gli avvisi per quanto riguarda il servizio di trasporto ferroviario.

3. La Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") dell'Umbria ha rigettato l'appello principale dell'ufficio ed ha accolto quello incidentale della contribuente, avverso i capi della decisione di primo grado di rispettiva soccombenza, riferendosi ad analoghe pronunce della stessa C.T.R. (sentenza n. 238/03/17 e sentenza n. 391/03/17) e riportando la motivazione di un proprio precedente (senza specificare gli estremi della sentenza richiamata), ove testualmente (cfr. pag. 4 della sentenza qui impugnata) si afferma che "Dall'esame della documentazione in atti, il collegio rileva che, senza ombra di dubbio, la contribuente non operi in base ad una concessione traslativa ma sulla base di un contratto d'appalto di servizio, come disciplinato dal D.Lgs. n. 442 del 1997, artt. 18 e 19, anche in conformità con l'avvio del processo di liberalizzazione del mercato e con il trasferimento alle Regioni delle competenze sul trasporto pubblico locale (cfr. Cass. n. 222455 del 2014)" e, sotto altro profilo, a fondamento della spettanza del beneficio fiscale si ravvisa l'assenza (non soltanto di un rapporto concessorio tra l'Amministrazione e la società contribuente, ma anche) di una tariffa remunerativa applicata dall'impresa di trasporto pubblico ai destinatari del servizio.

4. L'Agenzia ricorre con due motivi per la cassazione della sentenza d'appello, mentre la contribuente non si è costituita.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1. Con riguardo al requisito giuridico (la c.d. "concessione traslativa"): violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, nonchè dell'art. 1362 c.c., e del D.Lgs. n. 163 del 2006, art. 30, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha erroneamente qualificato i contratti oggetto della verifica fiscale come appalti di servizi, laddove invece detti contratti di trasporto pubblico locale erano

indiscutibilmente configurabili, per la loro intrinseca natura, quali atti di concessione "traslativa" di pubblico servizio, e quindi possedevano il primo requisito (quello "giuridico") dell'art. 11.

2. Con il secondo motivo ("2. Con riguardo al requisito economico (la c.d. "tariffa remuneratoria"): violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, e del D.Lgs. n. 422 del 1998, art. 19, nonchè degli artt. 1362 e 1363 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che, con riferimento al profilo "economico" dell'agevolazione fiscale, ritiene che la "tariffa" richiamata dall'art. 11, sia esclusivamente quella applicata all'utenza (che determina il "ricavo tariffario" spettante al concessionario del servizio pubblico) anzichè l'intera remunerazione, comprensiva anche del corrispettivo riconosciuto al concessionario dall'Amministrazione concedente.

3. Il primo motivo è fondato e il secondo è assorbito.

3.1. La C.T.R., richiamando alcuni precedenti sezionali, uno dei quali integralmente riportato nella motivazione della sentenza, riconosce il diritto della contribuente alla riduzione del cuneo fiscale ai fini dell'Irap poichè si tratta di impresa operante nel settore del trasporto pubblico locale in forza di un contratto d'appalto di servizi e con una tariffa non remuneratoria in quanto la tariffa pagata dall'utenza non compre il costo fiscale del servizio.

3.2. Per la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 12/12/2019, n. 32633; in senso conforme, in motivazione, Cass. 11/08/2020, n. 16889; Cass. 14/10/2020, n. 22156; Cass. 22/10/2021, n. 29504; Cass. 15/09/2021, n. 24977) "In tema di Irap, il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile dichiarata, in applicazione delle deduzioni introdotte dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 266, (cd. riduzione del cuneo fiscale prevista dalla legge finanziaria 2007), che ha modificato il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4, 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. (Nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio la decisione che aveva ritenuto legittima l'esclusione del contribuente dal beneficio trattandosi di impresa operante nel settore del trasporto pubblico locale a concessione e "a tariffa", dovendo applicare un prezzo di biglietto non libero ma fissato dalla P.A.).".

3.3. La sentenza impugnata non collima con tale principio di diritto perchè, senza sciogliere il nodo dell'esatta qualificazione giuridica dei rapporti negoziali tra l'ente pubblico e la contribuente, pare adombrare una sorta di contratto misto, atipico e promiscuo, che presenta alcuni elementi propri della concessione ed altri elementi propri dell'appalto di pubblico servizio.

3.4. Invece, per la verifica circa la sussistenza o meno delle condizioni per il riconoscimento della riduzione del cuneo fiscale ai fini dell'Irap, è essenziale dipanare la questione della natura del contratto; infatti, in caso di appalto di pubblico servizio, il beneficio è dovuto; in caso di concessione traslativa, il beneficio è dovuto (soltanto) se la tariffa non è remunerativa. Sicchè, al contrario di quanto sembra sostenere la C.T.R., se si accerta che l'impresa opera in forza di un appalto di pubblico servizio, diviene superflua l'indagine sul carattere, remunerativo o meno, del corrispettivo a carico dell'utenza, in quanto l'agevolazione fiscale trova senz'altro applicazione.

In conclusione, in seguito alla cassazione della sentenza, è demandato al giudice di merito il compito di sussumere il rapporto contrattuale inter partes entro l'uno o l'altro schema negoziale e, quindi, soltanto in caso di accertata natura concessoria del rapporto, di verificare se sia stata fissata una tariffa remunerativa, onde trarne le necessarie conseguenze giuridiche.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 25 febbraio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza