Sentenza del 01/03/2022 n. 6653 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Azienda Trasporti Milanesi Spa presentò un'istanza di rimborso della maggiore Irap indebitamente versata per l'annualità 2012, assumendo di avere diritto alla riduzione della relativa base imponibile dichiarata, in applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, novellato art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4 (c.d. riduzione del cuneo fiscale). Al diniego di rimborso opposto dall'Amministrazione finanziaria, che riteneva che la società operasse in regime di "concessione" e a "tariffa" e che, dunque, non presentasse i requisiti richiesti per fruire del beneficio, seguì il contenzioso, promosso dalla contribuente, e la C.T.P. di Milano, con sentenza n. 2494/2018, accolse la domanda.

2. La C.T.R. della Lombardia, con la sentenza in epigrafe, oltre a disattendere l'appello incidentale della contribuente, fondato sull'asserito difetto di motivazione del diniego, ritenendo al contrario che l'ufficio finanziario avesse sufficientemente indicato le ragioni ostative al rimborso, ha respinto l'appello principale dell'Agenzia delle entrate sulla base delle seguenti considerazioni: (i) la posizione della contribuente, rispetto all'attività di trasporto, è residuale ed è limitata al contratto concluso con il Comune di (---) per la gestione della funicolare (---), mentre per l'attività prevalente (dal 2010 ATM Spa è divenuta una holding che, per lo più, svolge attività strategiche, operative e di supporto a favore di ATM Servizi Spa) non operano le limitazioni alla riduzione del cuneo fiscale di cui all'art. 11, in tema di Irap; (ii) per la giurisprudenza è ravvisabile una concessione quando l'operatore assume il rischio della gestione del servizio, traendo la propria remunerazione direttamente dall'utenza. Questo elemento non ricorre nel contratto tra ATM Servizi Spa (partecipata al 100% da ATM Spa) e il Comune di (---), nel quale, invece, è pattuito un corrispettivo annuo complessivo per l'attività svolta, e non è previsto l'introito derivante dei titoli di viaggio che vengono direttamente versati al Comune di (---); (iii) come emerge dal bilancio e dal conto economico dell'anno in esame, manca quindi uno dei requisiti della concessione, che sussiste se la tariffa è remunerativa dei costi sostenuti per la gestione del servizio; (iv) (cfr. pag. 5 della sentenza) "Lo stesso identico ragionamento vale con riguardo al contratto di servizio relativo alla gestione della funicolare (---).".

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso con due motivi per la cassazione della sentenza d'appello; la società ha resistito con controricorso, nel quale ha svolto ricorso incidentale condizionato, con un motivo e, in prossimità dell'udienza, ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale ("1. Falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11. Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)."), l'Agenzia censura la sentenza

impugnata che ha erroneamente qualificato come appalto di servizi, anzichè come concessione, il contratto con il Comune di (---), ed ha altresì negato la sussistenza dell'altro presupposto preclusivo del beneficio fiscale, rappresentato, a giudizio della C.T.R., da una tariffa remunerativa (e cioè una tariffa idonea a coprire i costi con i ricavi corrisposti dall'utenza), senza considerare che, invece, il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, da interpretare restrittivamente, esclude dal beneficio dell'abbattimento del cuneo fiscale, ai fini dell'Irap, le imprese di trasporto che operano in regime di concessione, e a tariffa, senz'altro aggiungere.

2. Con il secondo motivo ("2. Falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2) e 4). Violazione degli artt. 1362, 1363, 1365 e 1366 c.c.. Violazione dell'art. 2697 c.c.. Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)."), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha negato sia la sussistenza di un rapporto concessorio con l'ente pubblico sia l'operatività del "regime della tariffazione", a causa dell'erronea applicazione delle norme in materia di interpretazione. Infatti, il contratto di servizio relativo alla gestione della funicolare (---), sottoscritto da ATM Spa con il Comune di (---), conteneva tutti gli elementi (affidamento di funzioni pubbliche di cui la PA è titolare, traslazione del rischio, remunerazione a tariffa) qualificanti la "concessione traslativa a tariffa". Sotto altro profilo, si ascrive alla sentenza impugnata di avere ravvisato la sussistenza di una tariffa non remunerativa e, dunque, di avere riconosciuto il beneficio fiscale, in mancanza di prova del diritto alla deduzione, la cui dimostrazione, per il principio della vicinanza della prova, spettava alla contribuente.

3. I due motivi, suscettibili di esame congiunto per connessione, sono fondati nei limiti appresso indicati.

3.1. Innanzitutto, occorre circoscrivere l'ambito delle censure dell'ufficio ai rapporti contrattuali tra ATM Spa ed il Comune di (---), concernenti la gestione della funicolare (---), poichè, per il resto, la sentenza d'appello, con autonoma ratio decidendi non attinta da specifica censura, ha stabilito che la contribuente, in relazione al 2012, si era trasformata in una holding, e tale aspetto la rendeva estranea al fenomeno della sovracompensazione e alle limitazioni del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11.

3.2. Per la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 12/12/2019, n. 32633; in senso conforme, in motivazione, Cass. 11/08/2020, 16889; 14/10/2020, n. 22156; 22/10/2021, n. 29504; 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. In relazione al contratto con il Comune di (---) per la gestione della funicolare (---), il giudice d'appello non si è uniformato a tale principio di diritto perchè, senza sciogliere il nodo dell'esatta

qualificazione giuridica del rapporto negoziale tra l'ente pubblico e la contribuente, ossia senza svolgere una puntuale analisi delle clausole contrattuali, ha negato di essere in presenza di una concessione con tariffa remunerativa, richiamando sbrigativamente il ragionamento svolto in merito al diverso contratto tra il Comune di (---) e la contribuente.

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 se la tariffa non è remunerativa.

4. Sicchè, all'esito della cassazione di questa sentenza, è demandato al giudice di merito il compito di sussumere il rapporto negoziale inter partes entro l'uno o l'altro schema negoziale ai fini della verifica della sussistenza o meno dei presupposti ostativi al riconoscimento dell'agevolazione fiscale. Il giudice a quo dovrà anche regolare le spese del giudizio di legittimità.

5. Con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato ("Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Violazione della L. 212 del 2000, art. 7."), la contribuente censura la sentenza impugnata che ha negato il vizio di motivazione del diniego di rimborso, senza considerare che l'ufficio finanziario non aveva illustrato le ragioni per cui il rapporto contrattuale aveva natura concessoria.

5.1. Il ricorso incidentale condizionato è assorbito poichè la contribuente è totalmente vittoriosa.

6. Resta altresì assorbita la richiesta (subordinata) della controricorrente di sospensione del giudizio e di rimessione all'esame della Corte di giustizia della questione se, alla luce della decisione della Commissione Europea 12/09/2007 C(2007) 4133, def., l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 358 del 24 settembre 2008), che esclude dal beneficio fiscale l'intero comparto del trasporto pubblico locale (ivi compresa la stessa ricorrente), determinando uno svantaggio selettivo, si ponga in contrasto con l'art. 107 T.F.U.E., e sia perciò illegittima, in ragione della manifesta infondatezza della richiesta.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, nei termini indicati in motivazione, dichiara assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza