Sentenza del 03/03/2022 n. 7111 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Roma TPL s.c.ar.l., svolgente attività di trasporto pubblico locale di persone, impugnò l'avviso di accertamento, di cui all'anno d'imposta 2011, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto l'applicabilità alla contribuente dell'agevolazione consistente nella deduzione del c.d. cuneo fiscale dalla base imponibile dell'Irap, in quanto beneficio non spettante alle imprese operanti in concessione e a tariffa nei servizi pubblici. L'atto impositivo era riferito al contratto concluso dalla contribuente con Roma Capitale, avente ad oggetto servizi di trasporto pubblico locale.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Roma rigettò il ricorso con la sentenza n. 6130/24/2017.

Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto appello di fronte alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio che, con la sentenza n. 32/04/19, depositata il 14/01/2019 e notificata (come infra si dirà) all'Agenzia il 29/01/2019, lo ha accolto.

Infatti, la CTR ha ritenuto che il contratto in questione non avesse la natura di concessione di servizi, ma quella di appalto di servizi, percependo la contribuente il corrispettivo pattuito e pagato dall'amministrazione comunale.

L'Ufficio ha quindi proposto ricorso, affidato ad un motivo, per la cassazione della sentenza della CTR. La contribuente si è costituita con controricorso.

Nella fase del procedimento svoltasi, ex art. 380-bis c.p.c., di fronte alla VI sezione di questa Corte, conclusasi con ordinanza interlocutoria che ha rimesso il procedimento a questa Sezione, l'Agenzia ha depositato memoria.

Successivamente, fissata l'udienza dinnanzi questa sezione, la controricorrente ha prodotto nuova memoria.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, la controricorrente eccepisce che la notifica del ricorso, effettuata dall'Agenzia a mezzo posta elettronica certificata in data 10 dicembre 2019, sarebbe tardiva rispetto alla notifica della sentenza impugnata, effettuata dalla contribuente a mezzo posta, con invio in data 29 gennaio 2019 e ricezione il 30 gennaio 2019.

L'eccezione è infondata.

Va invero premesso che dalla stessa copia della sentenza impugnata prodotta dalla ricorrente risulta che il provvedimento, spedito dalla contribuente per la notifica a mezzo posta 25 gennaio 2019 (come da relata in calce) non le è stato notificato il 29 marzo 2019, come pure indicato nel ricorso, ma il 29 gennaio 2019, come da timbro di protocollo dell'Agenzia apposto su di esso. E' pertanto la data del 29 gennaio 2019, quale momento di perfezionamento della notifica della sentenza nei confronti dell'Agenzia ricorrente, che deve computarsi il termine per proporre il ricorso per cassazione della sentenza notificata. Il termine di sessanta giorni di cui all'art. 325 c.p.c., comma 2, e all'art. 326 c.p.c. sarebbe pertanto maturato l'1 aprile 2019, data di scadenza che però si colloca all'intero del periodo, compreso tra il 24 aprile 2018 ed il 31 luglio 2019, considerato dal D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 11, con la conseguenza che, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 11, lo stesso termine è stato ope legis sospeso per nove mesi, come dedotto dalla stessa controricorrente.

Pertanto, alla data della scadenza naturale, come sopra determinata, del termine d'impugnazione vanno dunque aggiunti, ex nominatione dierum, nove mesi, con conseguente proroga del termine sino all'1 gennaio 2020 e quindi, ex art. 155 c.p.c., comma 4, sino al 2 gennaio 2020.

La tesi della controricorrente, secondo la quale la sospensione del termine in questione si applicherebbe esclusivamente a favore della contribuente, e non anche dell'Agenzia, non trova conforto nel chiaro dettato normativo del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, comma 11, convertito dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136.

E' stata quindi tempestiva la notifica del ricorso erariale il 10 dicembre 2019.

2. Con l'unico motivo di ricorso l'Ufficio lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1, lett. a); del D.Lgs. 12 Aprile 2006, n. 163, art. 30; dell'art. 1362 c.c., per avere la CTR erroneamente interpretato sia la normativa in materia di deduzioni Irap, sia le pattuizioni negoziali oggetto di accertamento, e per aver conseguentemente qualificato il contratto di trasporto pubblico locale de quo come appalto di servizi e non quale concessione di servizi.

2.1. Il motivo è infondato.

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 alla misura di cui del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4, in ragione della neutralità dell'esclusione rispetto ai servizi operanti in concessione ed a tariffa.

2.2. Premesso che, ai fini dell'esclusione del beneficio, debbono concorrere ambedue i presupposti di legge della "concessione" e della "tariffa", 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) previsti dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a), 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. n. 24977 del 2021).

A sostegno di tale arresto è stato argomentato 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, nè 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 C- 196/08); 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 della Dir. n. 2004/17/CE, art. 1, n. 3, lett. b), 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 la Dir. comunitaria n. 2014/23/CE, art. 2, par. 1, lett. a) e b) ("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. 18 aprile 2016, n. 50 (codice dei contratti pubblici), art. 3, comma 1, lett. vv), 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 lettera II) 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 dall'appalto si rinviene nel fatto che, nel contratto di concessione, 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. Un., 28/05/2020, n. 10080).

2.3. Ricordato che, come rilevato anche nella citata Decisione della Commissione Europea, ai fini dell'esclusione dell'agevolazione il requisito della concessione deve concorrere con quello della "tariffa", l'interpretazione corretta di tale ultimo elemento è stata chiarita recentemente da questa Corte, alla luce soprattutto della valutazione espressa dalla Commissione Europea: "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." (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 del trattato CE, art. 87, p. 1..

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).

2.4. La relazione logica e funzionale tra i due presupposti, necessariamente concorrenti, dell'esclusione dal beneficio fiscale ne chiarisce la ratio di scongiurare il vantaggio che ne trarrebbe l'impresa che, in regime concessorio, riceva già il corrispettivo rappresentato dalla tariffa che le paga l'utenza. Ove tale tariffa (di regola fissata dalla pubblica amministrazione e non dipendente dal mercato) sia anche remuneratoria e compensativa del servizio prestato, sommare ad essa anche la deduzione de qua darebbe quindi luogo alla ridetta "sovracompensazione".

Pertanto, nel contesto del regime concessorio, la tariffa pagata dall'utenza costituisce una componente necessaria della remunerazione dell'impresa, giacchè non avrebbe altrimenti senso imporre la verifica della sua remuneratività. In questo senso, del resto, è esplicita la stessa prassi dell'Amministrazione finanziaria, quando rileva che è "concessione" "un'attività il cui corrispettivo è costituito da una tariffa: ossia da un prezzo fissato o regolamentato dalla pubblica amministrazione in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione".

Chiara, sul punto, è anche l'affermazione di questa Corte, secondo cui "la netta distinzione tra le due figure è stata recentemente ribadita dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha sancito che, in tema di affidamento di servizi da parte della pubblica amministrazione 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 (in termini: Cass., Sez. Un., 28 maggio 2020, n. 10080)" (Cass. 15/09/2021, n. 24977, in motivazione).

Occorre altresì aggiungere che soltanto la tariffa remunerativa, nell'accezione fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità e dalla Decisione della Commissione Europea, vale ad escludere dal beneficio fiscale le imprese operanti in regime di concessione, senza che, al medesimo fine, possa tenersi conto di ulteriori corrispettivi (di natura latamente tariffaria, in quanto fissati dalle pubbliche amministrazioni) determinati genericamente in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione del pubblico servizio. Infatti, la tesi di una "tariffa ampliata" non sarebbe coerente con la corretta esegesi dell'art. 11, che esclude l'agevolazione fiscale soltanto per le imprese operanti in determinati settori a tariffa, "remunerativa", che tenga conto del costo fiscale dell'Irap, secondo i dettami della Commissione Europea e in aderenza a quanto era stato rappresentato dal Governo italiano nelle interlocuzioni presso la medesima Istituzione unionale (cfr., su questo specifico argomento, Cass. 22/12/2021, n. 41282, in materia di agevolazione Irap a favore di un'impresa di gestione di strutture ospedaliere e sociosanitarie).

2.5. Date tali premesse, deve rilevarsi che nel caso di specie la CTR ha espressamente escluso che il rapporto de quo possa essere classificato come una concessione di servizi, rilevando che "non sussiste un vero e proprio regime di tariffa, tale da garantire l'equilibrio finanziario; ma piuttosto la previsione di un corrispettivo sinallagmatico alla prestazione del servizio, restando fermo l'intervento del Comune al fine di ripianare le eventuali perdite di esercizio. Sicchè il quadro complessivo delle risorse necessarie a coprire i costi di produzione del servizio provengono dai ricavi tariffari e dai contributi sia regionali che comunali.".

Per quanto con formula non del tutto lineare, l'argomentazione della CTR esprime comunque univocamente un accertamento in fatto e le sue conseguenze, vale a dire che nella fattispecie contrattuale concreta la contribuente non riceve una tariffa, ma un incassa un corrispettivo dalla controparte pubblica, sinallagmatico alla gestione del servizio, con la conseguenza che non è configurabile una concessione, nel senso che qui rileva.

La circostanza che effettivamente, nel caso di specie, non sia configurabile una tariffa, nel senso sinora chiarito, è del resto premessa, nel ricorso per cassazione (cfr. pag.3), dalla stessa Agenzia, nella ricostruzione della disciplina contrattuale del rapporto tra il Comune di Roma e Roma TPL (denominato ora "contratto di servizio" ora "appalto del servizio") contenuta nell'avviso d'accertamento controverso, nella ricostruzione dandosi atto che "resta appannaggio di Roma Capitale la vendita dei titoli di viaggio, effettuata attraverso la rete di vendita ATAC", mentre la

contribuente percepisce "un rimborso chilometrico per il servizio svolto (...) onnicomprensivo" che "rappresenta la controprestazione del servizio".

Si tratta quindi di un accertamento in fatto, non controverso, nè sindacabile in questa sede.

Nella sostanza, quindi, nel caso di specie non sussiste nessuno dei due presupposti ostativi al beneficio fiscale, in quanto l'impresa non opera in regime di "concessione" e non vi è una "tariffa", pagata dall'utenza, quale corrispettivo dell'attività di trasporto.

Va poi aggiunto che ai contratti controversi si applica il D.Lgs. n. 19 novembre 1997, n. 422, che in materia di trasporto pubblico locale, all'art. 19, prescrive la stipulazione di contratti di servizio quali appalti di servizi (Cass. 22/10/2014, n. 22425; Cass. 15/06/2021, n. 29504; Cons. Stato 21/06/ 2018, n. 3822 e 07/02/2012, n. 645), gravando sulla ricorrente (che non l'ha assolto), l'onere di provare la non conformità del caso di specie al modello legale.

3. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

4. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1-quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, a favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 3 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza