

# Sentenza del 17/04/2023 n. 10116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Circumvesuviana Srl (successivamente incorporata nell'Ente Autonomo Volturno Srl), esercente il trasporto ferroviario di passeggeri, presentò istanza di rimborso avente ad oggetto la restituzione di parte dell'Irap relativa all'anno d'imposta 2010, deducendo di averla versata prudentemente in misura integrale, ma di avere diritto all'agevolazione consistente nella deduzione del c.d. cuneo fiscale dalla base imponibile dell'Irap. All'istanza della contribuente l'Agenzia delle Entrate oppose il diniego, rilevando che l'istante - affidatario dalla Regione Campania del servizio pubblico di trasporto locale e regionale, con contratto stipulato con lo stesso ente territoriale - non aveva diritto al beneficio, non spettante alle imprese operanti in concessione e a tariffa nei servizi pubblici.

2. Avverso il diniego la contribuente propose ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che lo accolse.

3. Contro la sentenza di primo grado l'Agenzia delle entrate ha proposto appello, che la Commissione Tributaria Regionale della Campania ha rigettato, ritenendo innanzitutto che il rapporto tra la contribuente e la Regione Campania dovesse qualificarsi piuttosto come appalto di servizi, in difetto della traslazione del rischio economico d'impresa sulla società affidataria, che riceveva un corrispettivo dall'ente affidante, ed aggiungendo che comunque la contribuente neppure operava "a tariffa", atteso che i prezzi versati dall'utenza non erano comunque integralmente remunerativi dei relativi costi.

4. L'Amministrazione ha quindi introdotto ricorso per la cassazione della decisione di secondo grado, affidandolo a tre motivi.

La contribuente si è difesa con controricorso.

Il Procuratore generale ha prodotto conclusioni scritte, chiedendo di accogliere il primo motivo di ricorso e di ritenere assorbiti i restanti.

Ambedue le parti hanno prodotto memoria.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Ufficio lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1362 e 1363 c.c. , con riferimento al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a) , ed della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 226 , assumendo che, contrariamente a quanto accertato dalla CTR., l'impresa contribuente svolgeva l'attività in

questione operando in regime di concessione di servizio pubblico ed a tariffa, per cui non aveva diritto alla deduzione.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Ufficio lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la mera apparenza della motivazione resa dalla CTR sulla questione di cui al primo motivo, poichè il giudice d'appello avrebbe ignorato le relative considerazioni erariali riferite al precedente motivo.

3. Con il terzo motivo di ricorso l'Ufficio lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione e la falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , in quanto la CTR avrebbe ommesso di pronunciarsi su uno specifico motivo di appello, relativo alla contestazione della carenza probatoria in ordine alla quantificazione della pretesa restitutoria, con riferimento ai presupposti della deduzione ed ai relativi calcoli, che il giudice di seconde cure non avrebbe verificato, omettendo ogni pronuncia sul quantum debeatur.

4. I primi due motivi, da trattare congiuntamente per la loro connessione, sono infondati, in quanto la sentenza impugnata ha deciso la controversia facendo buon governo dei consolidati principi giurisprudenziali espressi da questa Corte in materia ed esponendo, attraverso la motivazione, una sintetica - ma completa e coerente - ricostruzione del percorso logico-giuridico attraverso il quale è pervenuta all'applicazione delle relative norme alla fattispecie concreta, tenuto conto dei dati documentali e delle difese delle parti.

5. 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 al 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.

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 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 giuridica 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. 2, par. 1, lett. a) e b), della 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. 18

aprile 2016, n. 50, art. 3, comma 1 , lett. vv), (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 lettera 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 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).

6. 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 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).

7. 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) fosse 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, giacché 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. 12/12/2019, n. 32633, 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).

8. Deve, infine, darsi atto che i principi sinora enucleati non mutano necessariamente per il solo fatto che l'impresa che fornisce il servizio in questione costituisca una società in house dell'ente che glielo ha affidato.

Sul punto, infatti, questa Corte ha già rilevato che "In tema di Irap, le società "in house providing" non sono automaticamente escluse dall'applicazione del beneficio fiscale della riduzione della base imponibile, di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a) , come modificato dalla L. n. 296 del 2006 , poichè tale disposizione, postulando la concorrenza dei due presupposti della "concessione" e della "tariffa", richiede che sia previamente verificata la natura del rapporto, se derivante da appalto o da concessione, avendo l'esclusione lo scopo di evitare la potenziale sovracompensazione conseguente al fatto che, nella determinazione della tariffa, si è già tenuto conto dell'onere fiscale" (Cass. 12/07/2022, n. 22062).

9. Date tali premesse, deve ribadirsi che, nel caso di specie, la CTR ha fatto buon governo di tali principi, escludendo innanzitutto la natura concessoria del rapporto controverso, proprio in ragione del dato, dirimente per quanto già esposto, della mancata integrale traslazione sulla contribuente del rischio economico.

Nonostante (come rilevato nella stessa sentenza impugnata) tale verifica fosse già sufficiente a legittimare la contribuente al rimborso, la CTR ha poi, ad abundantiam, dato atto dell'insussistenza anche dell'ulteriore e necessariamente concorrente requisito di esclusione del beneficio, ovvero una tariffa remunerativa, da identificarsi e valutarsi secondo i criteri già esposti.

Ribadito che il giudice d'appello non ha errato nell'individuare ed applicare i principi di diritto rilevanti, fornendo una motivazione non inferiore al minimo costituzionale, deve aggiungersi che i correlati accertamenti neppure sarebbero comunque sindacabili in questa sede, tanto più per l'applicabilità del limite della c.d. doppia conformità di cui all'art. 348-ter c.p.c. , comma 5.

10. Anche il terzo motivo è infondato. Infatti, rigettando integralmente l'appello erariale, e confermando quindi l'accoglimento integrale dell'originaria domanda di rimborso, la CTR ha, implicitamente, ma necessariamente, rigettato le ulteriori censure dell'appellante Amministrazione, comprese quelle relative al quantum della pretesa. Non sussiste pertanto l'omessa pronuncia denunziata, ma una pronuncia di implicito rigetto, che la ricorrente non ha impugnato specificamente per altro vizio (giòva, al riguardo, sottolineare la pertinenza del secondo motivo alla sola motivazione relativa all'insussistenza dei presupposti dell'esclusione del beneficio).

11. Le spese seguono la soccombenza.

12. 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.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in 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.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza