

# Sentenza del 18/04/2023 n. 10359 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con due motivi, contro APS Holding Spa (di seguito APS), che resiste con controricorso, avverso la sentenza n. 563/2018 della Commissione tributaria regionale del Veneto, pronunciata in data 20 febbraio 2018, depositata in data 15 maggio 2018 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'ufficio contro la sentenza n. 303/2017 della C.t.p. di Padova, che aveva accolto il ricorso della contribuente in controversia avente ad oggetto l'impugnazione del diniego di rimborso per maggiore Irap versata negli anni (Omissis).

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r., ai fini del riconoscimento delle agevolazioni di cui al cd. "cuneo fiscale", rilevava che nella specie la APS aveva stipulato con il comune e la provincia di Padova dei contratti "ponte", previsti dal D.Lgs. n. 422 del 1997, che venivano a sostituire quelli con i precedenti concessionari del servizio di trasporto pubblico locale, prima che fossero espletate le gare per l'affidamento del servizio.

Riteneva il giudice di appello che tali contratti non costituissero, come sostenuto dall'ufficio, una "concessione traslativa", ma contratti veri e propri, diversi da quelli di tipo concessorio stipulati in precedenza, in quanto, come rilevato dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 594/2010, avevano natura contrattuale ed autorizzavano lo svolgimento di un'attività privata.

Inoltre, la C.t.r. riteneva che la società non agiva in regime di mercato protetto, che si aveva quando era previsto l'obbligo dell'ente affidante di intervenire per ripianare gli eventuali maggiori costi, e che, pertanto, non era prevista una tariffa remuneratoria, non essendovi alcuna garanzia per la società che gli eventuali maggiori costi dell'attività di trasporto a lei affidata fossero rimborsati dall'ente affidante il servizio.

3. Il P.G., Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

### Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della L.R. Veneto 30 ottobre 1998, n. 25, artt. 23, 24, 30, art. 35, comma 4; art. 1655 c.c.; D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4; D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422, artt. 17 e 19 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il primo capo di sentenza la C.t.r. ha inteso risolvere la prima questione decisiva ai fini dell'applicazione del regime agevolativo D.Lgs. n. 446 del 1997 , ex art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4, vale a dire la questione se tra il Comune e la Provincia di Padova, da un lato, e la società APS Holding dall'altro intercorresse un rapporto qualificabile come concessione traslativa dei servizi di trasporto pubblico.

Secondo la C.t.r. la risposta deve essere negativa perchè sarebbe "valida l'interpretazione del Consiglio di Stato, trattandosi di atti completamente innovativi che vanno, sia pure con gradualità, a definire dei veri e propri contratti di tipo diverso rispetto a quelli concessori precedentemente stipulati nella vigenza della precedente normativa".

Per la ricorrente, nell'interpretare i contratti "ponte" qui in discussione, che avrebbero dovuto condurre la gestione dei servizi di trasporto pubblico locale dalle originarie concessioni ai futuri contratti "di mercato", affidati mediante gare pubbliche tipiche di un mercato completamente liberalizzato, come compiuti contratti di appalto di tale ultima specie, la C.t.r. ha violato le norme in rubrica, e in particolare la L.R. n. 25 del 1998, art. 30, comma 4, e art. 23, comma 2, e l'art. 1655 c.c. Sostiene la ricorrente che tali contratti "ponte" non facevano altro che proseguire in modo sostanzialmente immutato il regime pacificamente concessorio che vigeva in origine; e la natura concessoria (traslativa) di tale regime era dimostrata, innanzitutto e decisamente, dal carattere esclusivo del servizio che l'amministrazione, senza alcun procedimento di gara, in tal modo confermava in affidamento all'originario concessionario.

Inoltre, la ricorrente evidenzia che, in base alla L.R. del Veneto n. 25 del 1998, art. 30, comma 4, e art. 23, comma 2, comma 1, lett. g) ed h), la remunerazione dell'affidatario è "mista": per una parte l'affidatario viene remunerato direttamente dagli utenti attraverso la corresponsione delle tariffe; per un'altra parte viene compensato dall'amministrazione concedente. Anche questo tratto porrebbe la fattispecie al di fuori dell'appalto di servizi, nel quale l'appaltatore viene remunerato esclusivamente dall'amministrazione appaltante, e farebbe coincidere il caso in esame con la nozione di diritto UE della concessione, che la identifica nel rapporto in cui il contraente privato viene remunerato, in tutto o in parte con i corrispettivi che gli utenti, e non l'amministrazione concedente, gli pagheranno per poterne fruire.

Ancora, secondo la ricorrente, nella fattispecie non vi sarebbe il rischio economico per l'affidatario (art. 30, comma 2, medesima legge regionale), sussisterebbero rilevanti poteri di ingerenza diretta dell'amministrazione affidante nella gestione da parte dell'affidatario (il potere di revoca per sopravvenienza di pubblico interesse ed il potere di esecuzione d'ufficio in luogo dell'affidatario in caso di interruzione del servizio, ex art. 35, comma 1, della legge regionale), vi sarebbe la traslazione all'affidatario del potere di accertare le violazioni da parte degli utenti e di applicare le relative sanzioni amministrative (art. 41 della legge regionale).

Tutte queste caratteristiche dimostrerebbero l'estraneità del caso alla fattispecie tipica dell'appalto di servizi che, ex art. 1655 c.c. Secondo l'ufficio, questa concezione fu del resto condivisa dallo stesso Consiglio di Stato nella sentenza della Sezione Quinta n. 5954/2010, citata dalla C.t.r., ove si attesta che il contenuto dei contratti ponte era del tutto analogo a quello delle concessioni che essi andavano a prorogare nell'attesa di poter avviare la liberalizzazione mediante le gare ad evidenza pubblica. La ricorrente sostiene che se il C.d.S. ha parlato di

contratto anzichè di concessione, lo ha fatto nel contesto di una decisione che doveva solo stabilire se in tali rapporti potessero inserirsi le clausole di adeguamento automatico dei corrispettivi spettanti all'affidatario (a carico dell'amministrazione affidante) in caso di incremento dei costi, previste dalla L. n. 537 del 1993, art. 6 per i contratti pubblici. Tuttavia, secondo l'Agenzia, ai fini fiscali inerenti all'applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a) , nn. 2 e 4, è rilevante la sostanza del rapporto, e non la sua forma giuridica negoziale (che rilevava, invece, al fine di stabilire se potesse applicarsi automaticamente la norma di adeguamento dei corrispettivi di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 6 ), sostanza che, anche nei contratti "ponte", rimarrebbe quella delle originarie concessioni traslative.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 107 TFUE; D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1, lett. a) , nn. 2 e 4; D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422, artt. 17 e 19 ; L.R. Veneto 30 ottobre 1998, n. 25, artt. 30, 31, 32, 49 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

Con il secondo capo di sentenza, la C.t.r. ha risolto la seconda questione decisiva per l'applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. a) , nn. 2 e 4, vale a dire la questione se il servizio in questione fosse reso dall'APS Holding "a tariffa". Come emerge dalla stessa sentenza impugnata nella parte in cui richiama la decisione della Commissione Europea che autorizzò la misura nazionale in questione ed esclude che si trattasse di un aiuto di Stato, la ragione per cui le imprese operanti "in concessione e a tariffa" nei servizi pubblici, tra l'altro, di trasporto, non possono fruire della deducibilità parziale del costo del lavoro dall'imponibile Irap, risiede nel fatto che tali imprese godono di contributi pubblici finalizzati ad assicurarne l'equilibrio finanziario compromesso dalla circostanza che esse debbono praticare all'utenza tariffe determinate dall'autorità con criteri sociali, e quindi inidonee ad assicurare la copertura dei costi di esercizio.

Invero, se al beneficio del finanziamento pubblico si aggiungesse anche l'ulteriore beneficio a carico delle finanze pubbliche dell'eccezionale deducibilità parziale del costo del lavoro dall'imponibile Irap, di norma escluso dal D.Lgs. n. 447 del 1997, art. 5, comma 1, si determinerebbe un rischio di sovracompensazione, in contrasto con il divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE e la misura sarebbe eccedente rispetto all'interesse generale tutelato, come chiarito dalla sentenza CGUE Altmark del 24 luglio 2003.

L'Agenzia ricorrente rileva che la C.t.r., in sostanza, ha ritenuto che la sovracompensazione possa determinarsi soltanto se le tariffe corrisposte dall'utenza di per sè sono sufficienti a garantire l'equilibrio economico della gestione. Qualora le tariffe determinate dall'ente pubblico non siano, invece, "remunerative" perchè è necessario il concorso economico dello stesso o di altro ente pubblico (qui, la Regione Veneto) mediante, appunto, i contributi compensativi, ciò escluderebbe che le imprese in questione possano qualificarsi come operanti "a tariffa", con conseguente diritto alla deduzione parziale del costo del lavoro.

Secondo la ricorrente, tale ragionamento non sarebbe condivisibile per tre ordini di motivi: in primo luogo, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 è sufficiente che un'impresa operi, oltre che in un servizio pubblico in concessione, in regime di tariffe pubbliche, perchè l'impresa stessa sia esclusa dalla deduzione, senza che sia necessario indagare se la tariffa pubblica sia o meno

remunerativa; in secondo luogo, i contributi dell'ente affidante costituiscono un intervento pubblico volto a compensare l'impresa dei costi di esercizio che essa non può coprire con le tariffe, il che è sufficiente a giustificare l'esclusione dell'impresa in questione dall'ulteriore intervento pubblico rappresentato dalla eccezionale deducibilità di parte del costo del lavoro; infine, l'art. 11 cit. esclude dalla deduzione tutte le imprese operanti a tariffa (e, per questo, titolari di contributi compensativi), a prescindere dai risultati di esercizio, per cui non era corretto ritenere che ai contributi si sommi la deduzione fiscale tutte le volte in cui i costi sono stati superiori alla somma dei contributi e dei ricavi da tariffa, così finendo per incentivare l'inefficienza delle imprese.

## 2.1. Il primo motivo è inammissibile.

La norma agevolativa del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 espressamente esclude dall'ambito di applicazione del beneficio le imprese operanti in "concessione" e "a tariffa" nel settore dei servizi pubblici (cd. public utilities), tra cui quello dei trasporti. Secondo quanto precisato dalla Commissione Europea in sede di autorizzazione della misura (cfr. decisione del 12 settembre 2007) l'esclusione dall'agevolazione opera solo in caso di concomitante presenza dei requisiti della "concessione" e della "tariffa", con la conseguenza che la mancanza di uno solo dei due requisiti determina per l'impresa la possibilità di accedere alle deduzioni IRAP in discorso.

L'Agenzia delle Entrate, illustrando la misura agevolativa, aveva inizialmente spiegato (cfr. circ. n. 61/E del 19 novembre 2007) che i predetti requisiti sussistono in presenza di: ? una concessione traslativa, ossia di un provvedimento mediante il quale l'ente pubblico conferisce ad un soggetto privato diritti o potestà inerenti un'attività economica in origine riservata alla pubblica amministrazione e che, tuttavia, questa non intende esercitare direttamente; - una tariffa fissata o regolamentata dalla pubblica amministrazione in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione.

Con successive risoluzioni (cfr. risoluzione 423/E del 5 novembre 2008, n. 428, 429 e 430 del 10 novembre 2008) la stessa Agenzia ha progressivamente ampliato la portata di tali definizioni, per cui: - nell'ambito della "concessione" sono state ricomprese tutte le ipotesi in cui vi sia un'effettiva traslazione di funzioni di interesse pubblico da una pubblica amministrazione ad un concessionario privato, prescindendo dal nomen iuris dell'atto con il quale è posto in essere l'affidamento; - per quanto riguarda la "tariffa" l'Agenzia ha precisato che, anche se la tariffa non tiene esplicitamente conto degli oneri fiscali relativi all'IRAP, ai fini dell'esclusione dal taglio del cuneo fiscale, assume rilevanza la circostanza che, nei sistemi di remunerazione dei servizi resi in concessione, si tiene comunque conto dei costi in un'ottica di efficienza ed economicità e dell'equilibrio economico-finanziario dell'attività svolta o del servizio reso.

Nel caso in esame, il giudice di appello, sulla base delle allegazioni delle parti e alla luce del "chiarimento interpretativo indicato dalla Commissione Europea (C 4133 del 2007) e della sentenza n. 5954/2010 del Consiglio di Stato, ha negato che il beneficio fiscale spetti per i servizi pubblici svolti in regime di concessione e a tariffa e, quindi, ha escluso nella fattispecie concreta che il contratto di servizio concluso dalla società con gli enti locali fosse riconducibile alla figura della concessione traslativa e che prevedesse una tariffa remuneratoria.

Come rilevato da questa Corte, in fattispecie analoga alla presente (V. Cass. 14/11/2019, n. 29648/2019, specificamente, sulla L.R. Veneto n. 25 del 1998, art. 30), "l'interpretazione degli accordi negoziali intercorsi tra le parti è riservata al giudice del merito ed è sindacabile, in sede di legittimità, solo per vizi di motivazione o per violazione delle regole di ermeneutica contrattuale sulla base dell'indicazione specifica del modo attraverso il quale si è realizzata la anzidetta violazione, non potendo le censure risolversi nella mera contrapposizione di una interpretazione diversa da quella criticata (v. Cass. 19/02/2004, n. 3296; Cass. 14/03/2019, n. 7280; inoltre, sulla tematica in oggetto, ma con riferimento a contratti ponte nella Regione Lombardia, Cass. n. 22346/20; Cass. n. 21774/20; Cass. n. 22256/20).

L'interpretazione del contratto, concretandosi nell'accertamento della volontà dei contraenti, si traduce in un'indagine di fatto affidata al giudice di merito e censurabile, in sede di legittimità, solo per il caso di motivazione del tutto carente, perchè incongrua o illogica, tale da non consentire la ricostruzione dell'iter logico seguito per giungere alla decisione, o per violazione delle regole ermeneutiche, con la conseguenza che deve essere ritenuta inammissibile ogni critica della ricostruzione della volontà negoziale operata dal giudice di merito che si traduca nella prospettazione di una diversa valutazione degli stessi elementi di fatto vagliati dal predetto giudice di merito (vedi, nella vigenza della precedente formulazione dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, analoghi principi espressi da Cass. 29/07/2003, n. 11679).

Il motivo di ricorso in esame non si appunta su alcuna specifica violazione delle regole legali di ermeneutica contrattuale, ma piuttosto richiede una diversa qualificazione del contratto, in modo non consentito in questa sede di legittimità (in senso conforme, sulla non sindacabilità, in sede di legittimità, della distinzione in fatto tra affidamento del servizio di trasporto pubblico locale in regime di concessione ovvero a mezzo di contratto di appalto, vedi anche: Cass. 19/01/2018, n. 1315; 30/01/2018, n. 2244; 30/01/2018, n. 2245; 14/11/2019, cit.).

2.2. Di conseguenza, anche il secondo motivo è inammissibile, perchè, come si è detto, l'esclusione dall'agevolazione opera solo in caso di concomitante presenza dei requisiti della "concessione" e della "tariffa", con la conseguenza che la mancanza di uno solo dei due requisiti determina per l'impresa la possibilità di accedere alle deduzioni IRAP in discorso.

L'accertamento, divenuto definitivo a seguito della dichiarata inammissibilità del primo motivo di ricorso, della non sussistenza di una concessione traslativa, rende irrilevante la valutazione della necessità che la tariffa sia o meno remunerativa ai fini dell'esclusione dell'agevolazione fiscale.

Comunque, sul punto la sentenza impugnata appare conforme all'orientamento di legittimità, già espresso da questa Corte, secondo cui "la disposizione (dell'art. 11 citato), 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 sovracompenso conseguente al fatto che, nella determinazione della tariffa, si è già tenuto conto dell'onere fiscale" (Cass. 12/7/2022, n. 22062).

Nella citata pronuncia, la Corte ha chiarito che la presenza di una tariffa può determinare l'esclusione delle deduzioni solo allorquando il metodo di fissazione della medesima da parte dell'autorità regolatrice sia commisurato agli oneri fiscali.

Già in precedenza si era affermato che "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.)" (Cass. 12/12/2019, n. 32633).

Pertanto il ricorso va complessivamente dichiarato inammissibile e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, 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. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre il 15 per cento per spese generali, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza