

Sentenza del 22/05/2023 n. 13943 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il Comune di Terracina, facente parte dell'Ambito Territoriale Ottimale n. (---) Lazio Meridionale (ATO4), in attuazione della L. n. 36 del 1994 affidava, per il tramite dell'ATO4, la gestione del servizio idrico integrato alla società Aqualatina Spa , che assumeva il ruolo di gestore; i rapporti tra i diversi soggetti erano regolati in base alla Convenzione stipulata in data (---).

In particolare, in forza della L. n. 36 del 1994, art. 12 le infrastrutture e i beni relativi al servizio idrico, nonchè gli oneri relativi all'ammortizzamento dei mutui in essere, venivano trasferiti al gestore, mentre l'assetto dei rapporti tra le parti era regolato dalla convenzione, esplicitamente richiamata dalla citata disposizione, secondo la quale il rimborso da parte del gestore delle passività per i mutui pregressi costituiva corrispettivo del diritto d'uso concesso dal Comune per gli impianti.

L'Agenzia delle entrate, pertanto, riteneva il pagamento incluso nel contesto economico di riferimento, dunque rilevante ai fini Iva, ed emetteva avviso di accertamento per l'anno (---) nei confronti del Comune.

L'ente comunale, con ricorso, contestava la natura corrispettiva del pagamento posto che il D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 153 (poi anche Codice dell'ambiente), che aveva sostituito la L. n. 36 del 1994, art. 12 aveva espressamente qualificato la dazione delle opere e strutture quale concessione d'uso gratuita, sicchè i versamenti in questione costituivano mera cessione di denaro per i ratei di mutuo versati, fuori campo Iva, e non corrispettivo di altra prestazione di servizi.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Latina.

La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, che, oltre a ritenere fondate le eccezioni in ordine alla firma e all'atto di delega dell'avviso, affermava che l'unico obbligato al pagamento del mutuo era il Comune, mentre il semplice subentro nel pagamento delle relative rate costituiva mera cessione in denaro.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi. Il contribuente resiste con controricorso.

Le parti hanno altresì depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Va disattesa preliminarmente l'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività: l'atto, infatti, risulta ritualmente notificato a mezzo PEC in data 14 febbraio 2018 (nei termini trattandosi di sentenza pubblicata il 14 luglio 2017), restando privo di rilievo che sia stata esperita anche una seconda notifica a mezzo posta.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, art. 132 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., nonché degli artt. 112 e 115 c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, per essersi la CTR limitato a ritenere condivisibili le eccezioni sollevate dall'appellato in ordine alla firma e all'atto di delega, affermando che "la motivazione sul punto operata dai primi giudici non merita censura", con motivazione non solo meramente apparente ma anche in ultrapetizione alle doglianze della parte, che in ricorso si era limitata a chiedere la prova dell'appartenenza del delegante al ruolo dei funzionari della carriera direttiva e dell'atto di delega della firma, documentazione che era stata prodotta in giudizio senza che fosse stata sollevata alcuna contestazione.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 bis, posto che dalla documentazione prodotta dall'Ufficio risultava la piena conformità e idoneità della delega e l'appartenenza del funzionario sottoscrittore dell'avviso alla terza area funzionale, ex carriera direttiva, ponendosi nella specie solo una delega di firma - rilasciabile anche con ordine di servizio - e non una delega di funzioni.

2.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 posto che l'assenza della qualifica dirigenziale non costituisce causa di nullità della delega di firma e dei conseguenti avvisi.

3. Il primo motivo è fondato, con assorbimento dei restanti.

3.1. Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità per "doppia conforme" sollevata in controricorso rispetto alla prima doglianza, neppure pertinente rispetto alla doglianza lamentata.

3.2. La motivazione della CTR, inoltre, è - in evidenza - apparente e incomprensibile, restando inintelligibile quali fossero le doglianze della parte e quale la motivazione del giudice di primo grado, neppure potendosi ritenere validamente espressa una motivazione per relationem, posto che, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, "la sentenza d'appello non può ritenersi legittimamente resa "per relationem", in assenza di un comprensibile richiamo ai contenuti degli atti cui si rinvia, ai fatti allegati dall'appellante e alle ragioni del gravame, così da risolversi in una acritica adesione ad un provvedimento solo menzionato, senza che emerga una effettiva valutazione, propria del giudice di appello, della infondatezza dei motivi del gravame" (ex multis Cass. n. 2397 del 03/02/2021; Cass. n. 21443 del 06/07/2022), condizioni qui del tutto assenti essendosi la CTR limitata ad affermare "va rilevato preliminarmente che appaiono condivisibili le eccezioni sollevate dall'appellato in ordine alla firma e all'Atto di Delega, per cui la Motivazione sul punto operata dai Primi Giudici non merita censura".

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 3, 4 e 13 in relazione al D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 153.

Rileva l'Ufficio che - nell'ambito della riforma del servizio idrico integrato, regolato prima dalla L. n. 36 del 1994 e, poi, dal D.Lgs. n. 152 del 2006, - il D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 153, prevede sì che gli enti locali devono concedere, in forma gratuita, al gestore l'uso delle infrastrutture, ma che, in concreto, il rapporto tra il gestore e l'ente locale trova una sua specifica disciplina nella Convenzione del (Omissis).

In particolare, da tale convenzione emerge che il diritto d'uso degli impianti idrici su cui insistono i pregressi finanziamenti è trasferito in cambio del pagamento di un corrispettivo, commisurato al mutuo residuo, con pagamenti regolamentati secondo un piano di rimborso pluriennale, con scadenze coincidenti con quelle dei ratei dei mutui.

Ne deriva che - contrariamente a quanto affermato dalla CTR - sussiste un rapporto di corrispettività tra il versamento delle somme di denaro e la cessione del diritto d'uso, tale da integrare una prestazione di servizi rilevante ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3.

4.1. Con il controricorso, il Comune deduce che l'obbligazione di accollo dei ratei di mutuo rinviene la sua fonte legale nel citato D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 153, assumendo l'irrilevanza delle indicazioni contenute nell'atto pattizio.

Deduce, inoltre, il difetto di soggettività passiva Iva attesa la natura non commerciale dell'affidamento in concessione d'uso, la natura rivestita di autorità pubblica, l'inesistenza di una distorsione della concorrenza ed integrando il rimborso dei mutui un mero accollo interno, privo di carattere remunerativo, e, comunque, l'assenza di profitto.

5. Il motivo è fondato.

5.1. Va rilevato, invero, che la questione è già stata oggetto di articolata disamina da parte di questa Corte con le decisioni n. 30055 e n. 40624 del 2021, che hanno concluso per ritenere che l'accollo interno delle passività pregresse per l'ammortamento dei mutui già accesi dai Comuni, per gli investimenti relativi agli impianti concessi in uso al gestore del servizio idrico, abbia natura di corrispettivo, sicchè l'operazione era assoggettabile ad Iva.

Ritiene il collegio che le conclusioni ora esposte siano condivisibili ancorchè la motivazione debba essere integrata, tenuto conto anche della disciplina unionale e degli orientamenti della Corte di giustizia, vertendosi in materia di Iva.

6. Appare opportuno premettere che l'art. 4, n. 5 della dir. n. 77/388/CEE (poi sostituito dall'art. 13, n. 1, della dir. n. 2006/112/CE, di identico contenuto), prevede:

"Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorchè tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non

assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili." Il comma 3, in particolare, fonda una presunzione assoluta di commerciabilità, anche nei confronti degli enti che operano come pubbliche autorità, con riferimento a specifiche attività, riportate nell'allegato I alla direttiva, tra le quali, al punto 2, sono inserite le attività di "erogazione di acqua, gas, energia elettrica e termica".

Come precisato dalla Corte di giustizia (sentenza 3 aprile 2008, Finanzamt Oschatz, in C-442/05, punto 31, per la corrispondente indicazione di cui all'allegato D della sesta direttiva nella precedente versione), "stabilendo che gli enti di diritto pubblico hanno in ogni caso lo status di soggetti passivi per le attività elencate all'allegato D, purchè esse non siano trascurabili, l'art. 4, n. 5, comma 3, della sesta direttiva reca un'ulteriore limitazione al principio del non assoggettamento degli enti suddetti rispetto a quelle risultanti dalla condizione enunciata al comma 1 del medesimo articolo, vale a dire che si tratti di attività svolte in quanto pubbliche autorità, e dalla deroga di cui al successivo comma 2, quando il non assoggettamento delle attività di cui trattasi provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. L'art. 4, comma 3, n. 5, intende in tal modo garantire che talune categorie di attività economiche la cui importanza deriva dal loro oggetto non siano sottratte all'IVA perchè esercitate da enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità".

Ne deriva che le attività realizzate per l'erogazione dell'acqua, di per sè, sono per chiunque e sempre rilevanti ai fini Iva.

6.1. Avuto riguardo allo specifico oggetto dell'operazione - la concessione in uso delle infrastrutture (acquedotti, fognature,...) - sussiste poi un evidente nesso di necessaria e stretta relazione con l'attività di erogazione, gestione e distribuzione delle acque.

E' sufficiente considerare, infatti, che in assenza del conferimento di questi beni sarebbe oggettivamente impossibile la stessa attività di somministrazione/erogazione/gestione delle acque, sicchè l'uso di questi beni si configura come indispensabile ai fini della fornitura stessa, da cui il necessario assoggettamento al medesimo regime di imponibilità.

6.2. Le considerazioni esposte, pertanto, sgomberano il campo, diversamente da quanto concluso dal Procuratore Generale, da ogni considerazione in punto di soggettività ai fini Iva, nonchè, più in particolare, dalla eventuale qualità del Comune come soggetto agente quale pubblica autorità.

6.3. Peraltro, anche a voler escludere la presunzione assoluta di commerciabilità, va ribadito il principio generale per cui devono escludersi dal campo dell'Iva soltanto le attività svolte dall'ente pubblico in veste di pubblica autorità.

Come risulta sia dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenze 29 ottobre 2015 Saudacor, C-174/14, punto 51; 25 febbraio 2021 C-604/19), sia da quella di questa Corte (Cass. n. 37951 del 2021), sono da ricondurre tra le attività di natura commerciale di un ente pubblico, ricadenti nel campo dell'IVA; quelle fondate su rapporti di carattere privatistico.

Orbene, non pare dubitabile che, con riferimento al servizio idrico, sin dalla L. n. 36 del 1994 (c.d. legge Galli), il legislatore abbia scelto la strada privatistica e non quella pubblicistica, non facendo ricorso all'esercizio di poteri autoritativi ma regolando i rapporti tra enti locali e i soggetti gestori del servizio idrico integrato mediante "convenzioni", il cui schema tipo è adottato dalle regioni (art. 11 Legge Galli) con rinvio alla normativa civilistica (le convenzioni devono prevedere anche "le penali, le sanzioni in caso di inadempimento e le condizioni di risoluzione secondo i principi del codice civile", v. art. 11, lett. n).

7. Sussiste, in secondo luogo, tra la concessione del diritto d'uso delle infrastrutture e il versamento, quale rimborso, delle somme corrispondenti ai ratei dei mutui assunti dal Comune e già in essere sui medesimi beni, un univoco rapporto di sinallagmaticità.

7.1. Occorre, in limine, sgombrare il campo dalla previsione di cui al D.Lgs. n. 156 del 2006, art. 153 perchè il dato normativo di riferimento è costituito dalla L. n. 36 del 1994 che, disciplinando il rapporto tra ente locale ed ente gestore nell'art. 12, non prevedeva la gratuità della concessione in uso dei beni.

La norma, testualmente, si limita ad affermare che:

"1. Le opere, gli impianti e le canalizzazioni relativi ai servizi di cui all'art. 4, comma 1, lett. f), di proprietà degli enti locali o affidati in dotazione o in esercizio ad aziende speciali e a consorzi, salvo diverse disposizioni della convenzione, sono affidati in concessione al soggetto gestore del servizio idrico integrato, il quale ne assume i relativi oneri nei termini previsti dalla convenzione e dal relativo disciplinare.

2. Le immobilizzazioni, le attività e le passività relative ai servizi di cui all'art. 4, comma 1, lett. f), ivi compresi gli oneri relativi all'ammortamento dei mutui, sono trasferite al soggetto gestore del servizio idrico integrato." Il successivo D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 153 ha introdotto la gratuità della concessione d'uso ("le infrastrutture idriche di proprietà degli enti locali... sono affidate in concessione d'uso gratuito, per tutta la durata della gestione, al gestore del servizio idrico integrato...") mentre l'art. 12 Legge Galli, a cui deve ricondursi la Convenzione del (---), lascia ampio Spazio all'autonomia delle parti ("salvo diverse disposizioni della convenzione") e prevede la regolamentazione dell'assunzione degli oneri in capo al Gestore "nei termini previsti dalla convenzione".

7.2. La Convenzione, riprodotta per autosufficienza dall'Ufficio, ha previsto, nello specifico, l'affidamento al Gestore delle opere, impianti e canalizzazioni funzionali all'esecuzione del Servizio Idrico Integrato (art. 19, comma 1), precisando, in particolare, che "Per le opere realizzate con mutui ancora in essere, il Gestore, in luogo delle quote di ammortamento, si accollerà l'onere del pagamento delle rate che scadranno nel periodo di affidamento in concessione degli impianti. Le rate portanti scadenza durante il periodo della concessione costituiranno costi per il concessionario. Gli importi relativi al reintegro di quanto speso dal Gestore per (...) le quote di ammortamento degli impianti ricevuti dal concedente e per il pagamento dei mutui in corso dovranno trovare la copertura all'interno della tariffa, costituendo costo per il Gestore, calcolato per competenza, e dovranno trovare collocazione all'interno della voce B.8 "costo per il godimento di beni di terzi"" (art. 29).

In tal modo, si sono posti a carico del Gestore gli oneri connessi all'ammortamento delle passività pregresse, relative al servizio idrico integrato gravanti sugli enti locali, secondo uno schema di "scambio", come ben si desume dalla successiva Conferenza dei sindaci e dei presidenti dell'ATO n. 4 (si veda verbale del ---) e il suo allegato A parzialmente trascritti in ricorso): invero, "è volontà del gestore "acquistare il diritto d'uso degli impianti trasferiti e da trasferire su cui insistono finanziamenti e volontà dell'ATO quella di cedere tale diritto al soggetto GESTORE per il periodo corrispondente alla durata della concessione" (art. 1, par. 1 allegato A); "le parti concordano che il corrispettivo della cessione del diritto d'uso" degli impianti trasferiti è determinato nel senso che "il valore attribuito ai beni ed opere cedute in uso viene quantificato nella misura del valore attuale del debito residuo per capitale ed interessi dei mutui in capo all'ente concedente" e che "il pagamento del corrispettivo per la cessione del diritto d'uso viene regolamentato secondo un piano di rimborso pluriennale... coincidente con le scadenze dei mutui" "senza che ci sia alcun accollo, nè nella forma, nè nella sostanza, dei mutui da parte del gestore" (art. 1, par. 2 stesso Allegato); "i costi di ammortamento del diritto d'uso e gli interessi pagati... rappresentano per il gestore costi d'esercizio eleggibili ai fini della determinazione della Tariffa" (art. 1, par. 3)..

L'"effettività economica e commerciale delle operazioni", che deve essere valutata nella identificazione della prestazione ai fini IVA (Corte di giustizia, sentenza 20 giugno 2014, causa C-653/11, Commissioners Her Majesty's Revenue and Customs c. Newey, punti 42 e 43, sentenza 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C55/09, nonché la giurisprudenza ivi citata), induce a riconoscere nella regolamentazione pattizia - che investe integralmente anche la posizione del Comune - uno scambio oneroso tra gestore e Comune avente ad oggetto la concessione del diritto d'uso degli impianti in cambio del pagamento di somme corrispondenti ai mutui residui, con ciò realizzandosi una evidente prestazione di servizi.

Le somme così erogate sono espressamente qualificate come costi per il gestore ed esse rilevano - con piena riconducibilità, anche su questo versante, dell'operazione all'attività di erogazione delle acque - ai fini della determinazione della tariffa.

7.3. E' poi di scarso rilievo la riconducibilità o meno della specifica tranche dell'operazione alla figura dell'accollo interno.

Per il diritto unionale, infatti, lo strumento giuridico utilizzato dai singoli ordinamenti nazionali è di limitata o assente rilevanza posto che l'art. 9 della dir. n. 2006/112/CE (già art. 4 della direttiva n. 77/388/CEE, di contenuto identico in parte qua) prevede che:

"1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. (...)"

La nozione di attività economica è quindi definita con una ampia latitudine poichè è "comprensiva di tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, in particolare, delle operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità", con la precisazione che la nozione stessa è considerata in termini obbiettivi nel senso che "l'attività è considerata di per se stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati" (CGUE, SPO, punti 15-17; Corte di giustizia, 5 luglio 2018, Marle Participations SARL, punto 22).

Inoltre, l'attività per integrare un "negozio a titolo oneroso" presuppone "unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo" (CGUE, Gemeente Borsele, punto 26; CGUE, EQ, punto 43), nella specie positivamente affermato.

Infine, quanto al "conseguimento di introiti", l'operazione, per essere imponibile, deve determinare lo sfruttamento del bene (materiale od immateriale) per ricavarne introiti aventi un certo grado di stabilità, la cui configurabilità discende proprio dalla espressa indicazione della regolarità (e contestualità) dei pagamenti per tutta la durata di ammortamento del mutuo.

8. Alla luce degli elementi su esposti, dunque, sussistono, in evidenza, tutte le condizioni per ritenere l'operazione rilevante ai fini Iva.

9. In accoglimento del primo e del quarto motivo di ricorso, assorbiti il secondo e il terzo, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio in diversa composizione.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 20 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza

