

Sentenza del 26/07/2023 n. 22703 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Circumvesuviana Srl , partecipata al 100% dalla Regione Campania e successivamente incorporata nella ricorrente Ente Autonomo Volturno Srl , presentava istanza di rimborso della maggiore IRAP versata per l'anno (Omissis) per non avere usufruito delle agevolazioni previste dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11 ritenendo insussistente, nei suoi confronti, la concomitanza dei due elementi ostativi la concessione dell'agevolazione, ovvero di operare in concessione e a tariffa.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto e, successivamente, emesso un diniego espresso da parte dell'Agenzia delle entrate, la società contribuente proponeva ricorso, avverso tale provvedimento di diniego, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 9522/07/2017, lo rigettava.

3. Interposto appello dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 6837/15/2018, pronunciata il 9 luglio 2018 e depositata in segreteria il 16 luglio 2018, rigettava l'appello, confermando la sentenza di primo grado e compensando le spese di lite.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la Ente Autonomo Volturno Srl , sulla base di sei motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

5. All'udienza pubblica del 14 marzo 2023 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. e le parti hanno rassegnato le proprie conclusioni D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176 .

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

6. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a sei motivi.

6.1. Con il primo motivo di ricorso la Ente Autonomo Volturno Srl eccepisce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1 , e del D.Lgs. n. 163 del 2006, artt. 3 e 30 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Sostiene, in particolare, la ricorrente che, contrariamente a quanto sostenuto dalla C.T.R. nella sentenza impugnata, nella specie non si verteva in un'ipotesi di concessione di servizi ope legis da parte della Regione Campania alla Ente Autonomo Volturno Srl (già Circumvesuviana Srl), ma in un caso di appalto di servizi, ragion per cui non sarebbero applicabili le esclusioni delle detrazioni d'imposta previste dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1, lett. a) , n. 2).

6.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 3 e 11, comma 1 , e de D.Lgs. n. 163 del 2006, art. 30 , nonchè del parere della Commissione Europea n. 184/2007, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, la ricorrente, che la disciplina comunitaria in relazione alla agevolazioni in oggetto non escluderebbe a priori le amministrazioni dello Stato, collegando l'esclusione in esame alla circostanza che trattasi di società in house providing, dovendosi comunque tenere conto della previsione di un prezzo a carico dell'utenza, e dell'obbligo di gestione secondo i criteri propri delle società di diritto commerciale.

6.3. Con il terzo motivo di ricorso vengono dedotte la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 3 e 11 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Sostiene, in particolare, la ricorrente che erroneamente la C.T.R. avrebbe qualificato come "tariffa", e non come "corrispettivo", il compenso percepito per lo svolgimento del servizio oggetto del rapporto esistente con la Regione Campania.

6.4. Con il quarto motivo di ricorso vengono eccepite la nullità e il difetto di motivazione della sentenza, nonchè la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1 , e del D.Lgs. n. 163 del 2006, art. 30 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

Rileva, in particolare, la ricorrente che i contratti prodotti in atti integrerebbero pienamente un contratto di appalto di servizi, in quanto prevedenti un corrispettivo annuo per l'erogazione dei servizi di trasporto, con ulteriori penali, premi e cause di decadenza e revoca, tali da non consentire di qualificare il rapporto in questione in termini di concessione.

6.5. Con il quinto motivo di ricorso la ricorrente eccepisce, ancora, nullità e difetto di motivazione della sentenza, nonchè violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

Deduce, in particolare, la Ente Autonomo Volturno Srl che, essendo la Regione Campania destinataria del servizio e controparte del contratto, il corrispettivo assumeva valore di controprestazione sinallagmatica del contratto avente ad oggetto la gestione del sistema della rete ferroviaria, e tale corrispettivo non era dipendente dalla raccolta delle entrate presso le utenze.

6.6. Con il sesto motivo di ricorso si eccepisce, la nullità del procedimento e la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Sostiene, in particolare, la ricorrente che la C.T.R. aveva omesso di valutare il terzo motivo di appello, con il quale si chiedeva alla corte regionale di valutare l'incidenza del rapporto costi/ricavi ai fini della valutazione corretta del corrispettivo quale effettivo presso della prestazione, nonchè la sua rilevanza al fine di escludere il carattere proprio della concessione, rappresentato dalla traslazione integrale, unitamente al servizio in gestione, del rischio d'impresa.

7. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

7.1. In via preliminare, devono essere esaminati congiuntamente - in quanto strettamente connessi, il quarto e quinto motivo di ricorso, che sono fondati, con assorbimento degli altri motivi.

A tal proposito, va rilevato, innanzitutto, che con i motivi suddetti la ricorrente censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione circa la qualificazione del rapporto intercorrente con la Regione Puglia, e quindi il vizio in questione va inquadrato, correttamente, nelle ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), e non già nell'ipotesi di cui al n. 5), come indicato dalla ricorrente. Sul punto, deve osservarsi che questa Corte può riqualificare il motivo di impugnazione, quando, dal corpus motivazionale dello stesso, si evince chiaramente qual è il vizio lamentato, in applicazione del principio di diritto ai sensi del quale "L'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta alla riqualificazione della sua sussunzione in altre fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, nè determina l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato" (Cass. 20 febbraio 2014, n. 4036; Cass. 10 settembre 2020, n. 18770).

Ora, nel caso di specie si discute dell'applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1, lett. a) , n. 2), 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 a tale misura, in ragione della neutralità dell'esclusione rispetto ai servizi operanti in concessione ed a tariffa. Come più volte affermato da questa Corte (anche di recente: Cass. 12 luglio 2022, n. 22062; Cass. 3 marzo 2022, n. 7122; Cass. 1 marzo 2022, n. 6789), la valutazione data dalla Commissione UE della disposizione di diritto interno costituisce la chiave di lettura per l'interpretazione conforme della medesima disposizione, ove incida sul libero mercato per effetto di misure di sostegno finanziario attribuite con risorse pubbliche o con sgravi fiscali. In coerenza con gli scopi del Trattato CE, dato imprescindibile è che le misure siano idonee ad attribuire un vantaggio economico alle imprese operanti sul territorio dello Stato ex art. 107 TFUE, misure che la Commissione UE valuta, volta per volta, nel contraddittorio con lo Stato interessato (art. 108 TFUE) e in relazione alle quali lo Stato interessato si impegna alla loro applicazione nei termini illustrati davanti alla Commissione, ritenendosi la stessa compatibile con la disciplina del mercato dell'Unione Europea, in quanto misura di carattere generale (punto 31) e non selettiva (punto 32), ancorchè operante

maggiormente per le imprese ad alta intensità di lavoro (punto 27). L'esclusione delle pubbliche amministrazioni nonché (per quanto qui rileva) dei pubblici servizi gestiti sulla base di una tariffa regolamentata e di una concessione (punto 12) è giustificata dalle esigenze connesse alle politiche di liberalizzazione di servizi originariamente gestiti dalle pubbliche amministrazioni (punto 13). In ogni caso, come osserva la Commissione, i casi di esclusione del vantaggio fiscale, concernerebbero soltanto i "casi in cui il metodo di fissazione della tariffa da parte dell'autorità di regolamentazione compensi i costi fiscali dei pubblici servizi" (punto 16) e, in particolare, i casi in cui l'Autorità regolamentare tenga conto, in sede di determinazione della tariffa, "dei costi fiscali (IRAP compresa)" (punti 19 e 33).

Dal punto di vista soggettivo la deduzione in parola spetta infatti ai "soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) a e)", con esclusione delle "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".

L'art. 3, comma 1, lett. a) che qui rileva contempla le società e gli enti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. a) e b); esse sono "le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato" e gli "enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"; con esclusione degli "enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non svolgono attività commerciale". Non è invece richiamata la lett. e-bis), che contempla le amministrazioni pubbliche.

Sono inoltre escluse 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.

Ora, 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), 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 agosto 2020, n. 16889; nello stesso cfr. Cass. 15 settembre 2021, n. 24977).

A sostegno di tale arresto è stato argomentato (Cass. 3 marzo 2022, n. 7101) che, come rilevato già da questa Corte (Cass. 6 maggio 2015, n. 9139), anche la giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato 9 settembre 2011, n. 5068) ha ritenuto che "...le concessioni, nel quadro del diritto comunitario, si distinguono dagli appalti non per il titolo provvedimento dell'attività, e 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 maggio 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.

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 C196/08); 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 giuspubblicistica dell'organizzazione del servizio, è assunto integralmente o in misura significativa dalla controparte contrattuale).

Infine, è stato rilevato (Cass. 11 agosto 2020, n. 16889, cit., in motivazione) che è concorde, sul punto, anche l'art. 5, primo par., lett. b), della più recente 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.

Anche secondo il D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, art. 30 previgente codice dei contratti pubblici, e il D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, art. 3, comma 1, lett. vv) (nuovo 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 lett. 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.

La distinzione tra concessione ed appalto si rinviene dunque nel fatto che, nel primo, 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. U., 28 maggio 2020, n. 10080).

7.2. Ai fini dell'esclusione dell'agevolazione il requisito della concessione deve concorrere con quello della "tariffa". Anche l'interpretazione corretta di tale ultimo elemento è stata chiarita recentemente da questa Corte, alla luce soprattutto della valutazione espressa dalla Commissione Europea; pertanto in tema di IRAP, il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile dichiarata, in applicazione delle deduzioni per cui è causa 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 dicembre 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 "sovracompenrazione" 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 dicembre 2019, n. 32633).

8. Orbene, così delineati i termini della questione, va rilevato che - nella specie - la Regione Campania e la Circumvesuviana Srl hanno proceduto, come emerge dall'epigrafe dell'atto, alla "stipula di un contratto per l'esercizio dei servizi pubblici di linea per il trasporto di persone effettuati in ferrovia, come previsto dalla L.R. 28 marzo 2002, n. 3". Nell'art. 2 si legge che "la prestazione principale oggetto del presente contratto è l'esercizio dei servizi pubblici ferroviari per il trasporto di persone relativo alla ferrovia Circumvesuviana secondo quanto indicato in allegato 1". L'art. 11 determina "il corrispettivo annuo per il servizio ferroviario".

Ciò posto, la C.T.R. ha fondato la decisione sul rilievo che la Circumvesuviana Srl è una società di capitali a socio unico pubblico, individuando l'origine del rapporto tra contribuente e Regione Campania in una "concessione ope legis" con il relativo contratto di servizio "meramente disciplinante le condizioni della concessione".

La corte territoriale ha inoltre osservato che "il corrispettivo non è un corrispettivo del sinallagma contrattuale, ma diversamente e chiaramente un contributo", trattandosi di finanziamento della attività esplicata ed imputabile alla Regione in via mediata.

La C.T.R. ha, quindi, ritenuto la natura concessoria del rapporto tra la contribuente e la Regione Campania sulla base del rilievo che la Circumvesuviana Srl era una società di capitali a socio unico pubblico nonché dell'asserita accessorietà del contratto di servizio rispetto alla concessione, senza tuttavia svolgere alcuna specifica indagine in merito alla traslazione del rischio economico d'impresa sulla società affidataria, circostanza dirimente per quanto in precedenza esposto. Anche in riferimento all'ulteriore presupposto che deve cumulativamente concorrere ai fini della esclusione del beneficio, la corte territoriale si è limitata ad affermare apoditticamente che la tariffa è regolamentata nell'ammontare dall'Amministrazione pubblica e sottratta alle logiche della concorrenza, omettendo di valutare i criteri al riguardo elaborati dalla giurisprudenza sopra richiamata; e ciò pur avendo la ricorrente rappresentato che tra i ricavi erano presenti talune voci (canoni per pubblicità sui treni, sopravvenienze attive, sconti e arrotondamenti attivi, proventi diversi) che non potevano essere riconducibili a tariffa.

9. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al quarto e quinto motivo, per sostanziale difetto di motivazione circa l'esatta natura del rapporto intercorrente tra la ricorrente e la Regione Campania, con assorbimento degli altri motivi; la sentenza impugnata deve essere quindi cassata, con rinvio al giudice a quo affinché provveda, in diversa composizione, in conformità ai principi sopra richiamati e a regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto ed il quinto motivo di ricorso e dichiara assorbiti gli altri motivi.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza