

Entrambi i giudizi di merito erano sfavorevoli al Consorzio, che propone così ricorso in cassazione affidato ad un unico motivo, mentre l'agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Da ultimo il ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo si denuncia violazione dell'art. 11 d.lgs n. 446/1997 e 1362 c.c.

1.1. Va premesso come sia stato chiarito (Cass. n. 32633/2019, cit.; in senso conforme, in motivazione, Cass. 11/08/2020, 16889; 14/10/2020, n. 22156; 22/10/2021, n. 29504; 15/09/2021, n. 24977; 22/12/2021, n. 41282) che la misura agevolativa in argomento non si applichi alle imprese che svolgono attività «regolamentata» (cc.dd. «public utilities»), ossia operano in situazione di "mercato protetto". Il che si verifica allorché la gestione del servizio avviene sulla base di una concessione traslativa (con la quale l'ente pubblico conferisce ad un soggetto privato diritti o potestà inerenti un'attività economica in origine riservata alla pubblica amministrazione), ricevendone l'impresa (sotto il profilo economico) un corrispettivo costituito da una tariffa, ossia un prezzo fissato o regolamentato dalla stessa pubblica amministrazione, da intendersi in senso proprio come corrisposto direttamente dall'utenza. Tariffa che però, per escludere il beneficio, deve assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e consenta in tale ambito di scontare il costo derivante dall'imposizione IRAP.

In effetti entro tali limiti la Commissione europea (dec. 12/09/2007 C(2007) 4133, def.) ha riconosciuto la legittimità dell'esclusione del beneficio fiscale, nei confronti delle *public utilities*, prendendo atto che: «le autorità italiane hanno giustificato l'esclusione sostenendo che essa ha lo scopo di evitare la potenziale sovra-compensazione generata dalla misura in quanto l'attuale livello delle tariffe è stato determinato tenendo conto dell'onere Irapp prima della riforma,



ossia senza le deduzioni dalla base imponibile introdotte dalla misura".

Da quanto precede emerge che invece, nell'ipotesi in cui la tariffa non sia remunerativa, cioè non consenta di assicurare l'equilibrio economico-finanziario, il beneficio va riconosciuto. Così come, a maggior ragione, esso va riconosciuto laddove il rapporto non sia regolato dal regime concessorio, bensì da un mero appalto di servizi.

Infatti, se il servizio sia gestito in regime d'appalto ciò esclude di per sé il rischio di sovra-compensazione, poiché la remunerazione avviene sulla base di un corrispettivo concordato, e a quel punto l'esercizio corrisponde ad una logica meramente imprenditoriale.

In definitiva, come affermato anche da ultimo da questa Corte, "la necessità d'intendere il criterio normativo della «tariffa» come «tariffa remuneratoria», ossia capace di generare un profitto, è coerente con la ratio giustificatrice del c.d. cuneo fiscale, mentre consentire indiscriminatamente, a tutte le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi, di fruire delle deduzioni Irap darebbe luogo a un utile insperato, genererebbe cioè in talune situazioni quella sovra-compensazione (secondo la terminologia dell'Amministrazione finanziaria) capace di frustrare l'obiettivo perseguito dall'autorità di regolamentazione con la fissazione delle tariffe" (Cass. 25/02/2022, n. 6332). In particolare, la sovra-compensazione si avrebbe ove la tariffa fosse remunerativa, ossia capace di generare un profitto (in tal senso Cass. 12/12/2019, n. 32633).

In altri termini, ove la tariffa (fissata dalla pubblica amministrazione e non dipendente dal mercato) fosse remuneratoria e compensativa del servizio prestato, anche in punto di onere IRAP, aggiungere ad essa anche il beneficio della riduzione del cuneo fiscale darebbe luogo ad una sovra-compensazione.



Sempre sotto il profilo economico, ai fini del (mancato) riconoscimento del beneficio, non potrebbe neppur tenersi conto di ulteriori corrispettivi (di natura latamente tariffaria, in quanto fissati dalle pubbliche amministrazioni, e non posti a carico dell'utenza) determinati genericamente in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione del pubblico servizio, posto che sul punto l'art. 11, d.lgs. n. 446/1997 esclude il beneficio solo per imprese che operino sulla base di una tariffa remunerativa che tenga conto del costo fiscale derivante dall'IRAP.

Invero, una tale estensione del concetto di tariffa non appare in linea con l'interpretazione della norma che riferisce la predeterminazione tariffaria, tale da escludere il suddetto vantaggio fiscale, solo in relazione ai settori espressamente indicati, nei quali la tariffa sconta specificamente il costo fiscale IRAP. Ed i sistemi di determinazione del corrispettivo di natura tariffaria presi in esame dall'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3, 4 sono solo quelli che si rivelino sensibili alle variazioni dell'IRAP, nel senso che al variare del costo fiscale IRAP si verifica in termini relativamente automatici una variazione della tariffa stessa. Dunque, solo accedendo all'interpretazione rigorosa della nozione qui rilevante di tariffa, può ritenersi che l'esclusione dal suddetto vantaggio fiscale possa qualificarsi come neutrale e non selettiva, perché solo in tali casi lo scomputo del costo fiscale IRAP avviene già in sede di predeterminazione tariffaria.

Pertanto non ogni corrispettivo che abbia alla base una predeterminazione tariffaria «in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della gestione medesima» (Circ. Ag. Entrate 61/E del 2007) giustifica l'esclusione dal vantaggio fiscale, ma solo quella



che tenga conto specificamente del costo fiscale IRAP e che alle variazioni di tale costo ingeneri un'automatica variazione tariffaria.

Traendo le fila dei principi sopra richiamati, può concludersi nel senso che nel caso di esercizio di servizi pubblici, il beneficio di cui alla l. 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. cuneo fiscale), può essere riconosciuto alle relative imprese o quando le stesse svolgono tale attività in virtù di un contratto di appalto, ovvero, allorché invece la stessa sia svolta in virtù di un rapporto concessorio da parte dell'ente pubblico, nella sola ipotesi in cui la remunerazione del servizio sia rappresentata da una tariffa da corrispondersi da parte dell'utenza e non prevista come tale da garantire l'equilibrio economico-finanziario, in particolare tale da tener conto del costo fiscale IRAP, e che alle variazioni di tale costo ingeneri un'automatica variazione tariffaria, senza che rilevino ulteriori corrispettivi (di natura latamente tariffaria, in quanto fissati dalle pubbliche amministrazioni, e non posti a carico dell'utenza).

(Cass. 12000/2023).

1.2. Preliminarmente deve escludersi che non sia più possibile esaminare la qualificazione del rapporto come di concessione od appalto (del resto non operata dal giudice di merito sull'assunta assenza di prova sul punto), in quanto la qualificazione giuridica, con le relative conseguenze effettuali, rientra nello scrutinio di legittimità affidato a questa Corte, a differenza della mera interpretazione della volontà dei contraenti ("A differenza dell'attività di interpretazione del contratto, che è diretta alla ricerca della comune volontà dei contraenti e integra un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito, l'attività di qualificazione giuridica è finalizzata a individuare la disciplina applicabile alla fattispecie e, affidandosi al metodo della sussunzione, è suscettibile di verifica in sede di legittimità non solo per ciò che attiene alla descrizione del modello tipico di riferimento, ma anche per quanto riguarda la rilevanza qualificante attribuita



agli elementi di fatto accertati e le implicazioni **effettuali** conseguenti". (Cass. 04/06/2021, n. 15603).

Orbene, dal punto di vista formale non sempre risulta agevole la distinzione fra le concessioni traslative di pubblici servizi, che trasferisce ad un soggetto privato l'esercizio di pubbliche funzioni, fino al punto di costituire un organo indiretto della P.A. producendo, nei confronti dei terzi, gli stessi effetti che determinerebbe l'azione amministrativa diretta della P.A. medesima (Cass. 14/06/2016, n. 12260), riservandosi l'amministrazione titolare poteri di controllo tecnico ed economico e di un immanente potere sostitutivo; e l'affidamento di un servizio in appalto, in cui non solo il potere sostitutivo è azionabile solo in presenza di inadempienze da parte dell'appaltatore, ma soprattutto in tal caso il servizio appaltato resta interamente assoggettato all'amministrazione conferente, per cui l'appaltatore si limita a ricevere un corrispettivo pattuito.

Dal punto di vista negoziale, tali strutturali differenze si concretizzano nel primo caso attraverso la concessione, unitamente al servizio, anche dell'eventuale remunerazione tipica dello stesso da parte dell'utenza, tramite il trasferimento al concessionario anche della potestà tariffaria, incluso la riscossione e l'accertamento, pur sotto i poteri di controllo amministrativo (inclusa la relativa determinazione od approvazione della tariffa gravante sull'utenza); nel secondo caso nella previsione negoziale di un corrispettivo d'appalto a carico dell'amministrazione ed in favore dell'appaltatore, laddove eventuali tariffe a carico dell'utenza restano in capo all'amministrazione conferente.

1.3. Nella specie per l'anno 2013, come si ricava dalla nota della regione del 28.11.2012, viene previsto un sistema di rimborso dei costi sostenuti, e infatti dal bilancio 2013, come indicato, emerge l'assenza di ricavi diretti e altri proventi rappresentati dal ribaltamento dei costi in capo agli enti consorziati.



Ne deriva dunque come il corrispettivo fu **effettivamente** rappresentato da una tariffa non remunerativa (cfr. pag. 11-12 del ricorso) e non prevista come tale da garantire l'equilibrio economico-finanziario, in particolare tale da tener conto del costo fiscale IRAP.

Ne deriva che a quel punto neppure risultava rilevante la qualificazione del rapporto come concessione od appalto, poiché in ogni caso, mancando l'assicurazione dell'equilibrio economico ed in particolare la remunerazione del costo derivante dall'IRAP, per quanto si è sopra indicato il beneficio andava riconosciuto.

Va altresì ricordato che, sempre sotto il profilo economico, ai fini del riconoscimento del beneficio in assenza del requisito della remuneratività della tariffa, come anticipato sopra, non potrebbe neppure tenersi conto di ulteriori corrispettivi (di natura latamente tariffaria, in quanto fissati dalle pubbliche amministrazioni, e non posti a carico dell'utenza) determinati genericamente in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione del pubblico servizio, posto che sul punto l'art. 11, d.lgs. n. 446/1997 esclude il beneficio esclusivamente per imprese che operino sulla base di una tariffa remunerativa che tenga conto del costo fiscale derivante dall'IRAP.

1.4. In definitiva sussistendo i relativi presupposti, deve ritenersi nella specie il ricorrere dei requisiti previsti dalla disposizione di cui all'art. 11 d.lgs. n. 446/1997 per il riconoscimento della deduzione, norma che quindi la CTR ha violato.

2. Da quanto precede consegue l'accoglimento del ricorso, con cassazione della sentenza impugnata e, non essendovi ulteriori accertamenti di fatto da compiere, il ricorso introduttivo dev'essere accolto.

Le spese del presente giudizio gravano sulla controricorrente soccombente, mentre vanno compensate tra le parti quelle relative alle fasi di merito.



P. Q. M.

La Corte in accoglimento del ricorso cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito.

Condanna la controricorrente al pagamento delle spese in favore del ricorrente che liquida in € [REDACTED] oltre euro [REDACTED] per esborsi, rimborso forfetario nella misura del 15%, i.v.a. e c.p.a. se dovute.

Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2025

Il Presidente
(Roberta Crucitti)

