

Civile Sent. Sez. 5 Num. 21735 Anno 2026
Presidente: NAPOLITANO LUCIO
Relatore: LENOCI VALENTINO
Data pubblicazione: 25/06/2026

AVVISO DI ACCERTAMENTO –
IRAP 2011.

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 16559/2024 R.G. proposto da:
TRASPORTO PASSEGGERI EMILIA-ROMAGNA - TPER S.P.A., in
persona del legale rappresentante pro-tempore, con sede in
Bologna, via Di Saliceto n. 3, rappresentata e difesa dalla prof.
avv. Caterina Corrado Oliva in virtù di procura speciale in calce
al ricorso,

– ricorrente –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-
tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e
difesa *ex lege*,

– controricorrente –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo
grado dell'Emilia-Romagna – sez. n. 4 – n. 191/2023,
depositata il 6 febbraio 2023;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21 maggio 2026 dal consigliere dott. Valentino Lenoci; preso atto che il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Alessandro Pepe, ha concluso chiedendo l'accoglimento del primo, secondo, quarto, quinto e sesto motivo, rigettato il terzo, inammissibile l'undicesimo, assorbiti i restanti;

uditi il prof. avv. Giuseppe Melis per la ricorrente, e l'avvocato dello Stato Alfonso Peluso per la controricorrente;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale dell'Emilia-Romagna notificava alla ATC s.p.a. avviso di accertamento n. TGB0CF000021/2015, con il quale veniva recuperato l'importo di € 1.305.905,00 a titolo di maggiore IRAP per l'anno 2011, irrogando altresì sanzioni per € 368.262,50.

Il medesimo avviso di accertamento veniva notificato alla Trasporto Passeggeri Emilia-Romagna - TPER s.p.a. (d'ora innanzi: TPER s.p.a), quale obbligata in solido nella qualità di incorporante della società beneficiaria ATC Trasporti s.p.a. (ATC s.p.a., infatti, nel 2012 aveva effettuato una scissione parziale e, successivamente, la società beneficiaria ATC Trasporti era stata incorporata da TPER s.p.a.)

La pretesa tributaria si fondava sulla ritenuta esclusione della fruibilità, da parte della ATC s.p.a., per l'anno d'imposta in questione, delle deduzioni previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2), 3) e 4), d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nella versione *ratione temporis* vigente (deduzione forfettizzata del costo del lavoro: c.d. "cuneo fiscale"), trattandosi di impresa che operava in concessione ed a tariffa.

2. Avverso tale avviso di accertamento la TPER s.p.a. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna la quale, con sentenza n. 255/2016, depositata il 14 marzo 2016, lo rigettava.

3. Interposto gravame dalla TPER s.p.a., la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 2/2020, pronunciata il 15 novembre 2019, e depositata il 2 gennaio 2020, rigettava l'appello, confermando la sentenza impugnata e compensando le spese di giudizio.

4. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione la TPER s.p.a.; questa Corte, con ordinanza n. 6610/2022, depositata il 28 febbraio 2022, accoglieva il secondo motivo di ricorso, riguardante vizio di motivazione della sentenza impugnata, rinviando alla C.T.R. dell'Emilia-Romagna per nuovo giudizio.

5. Riassunto il giudizio da parte della contribuente, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 191/2023, pronunciata il 30 gennaio 2023, e depositata in segreteria il 6 febbraio 2023, rigettava nuovamente l'appello, confermando la sentenza impugnata e compensando le spese di lite.

6. Avverso tale sentenza propone ricorso per Cassazione la TPER s.p.a., sulla base di undici motivi (ricorso notificato il 5 luglio 2024).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

7. Con decreto presidenziale del 26 febbraio 2026 è stata quindi fissata per la discussione l'udienza pubblica del 21 maggio 2026.

La ricorrente ha depositato memoria.

All'udienza suddetta il Pubblico Ministero ha concluso chiedendo l'accoglimento del primo, secondo, quarto, quinto e sesto motivo, il rigetto del terzo motivo, la declaratoria di inammissibilità dell'undicesimo motivo, assorbiti gli altri.

Sono comparsi per la ricorrente il prof. avv. Giuseppe Melis, e per la resistente Agenzia delle Entrate l'avvocato dello Stato Ignazio Peluso, che hanno concluso come da verbale in atti.

La Corte si è riservata per la decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a undici motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso la TPER s.p.a. eccepisce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4 del d.lgs. n. 446/1997 e dell'art. 1362 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce che la Corte di giustizia tributaria non aveva individuato il corretto criterio distintivo tra concessione e appalto, così erroneamente qualificando come concessioni i contratti di servizio in base a cui operava ATC.

1.2. Con il secondo motivo si deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4 del d.lgs. n. 446/1997, degli artt. 18 e 19 del d.lgs. 19 novembre 1997, n. 422, degli artt. 1362 e 1363 c.c. e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.

Lamenta la ricorrente che la Corte di giustizia tributaria non avrebbe indagato la conformità dei contratti di servizio allo schema normativo di cui agli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 422/1997, la cui natura di appalto è presunta *ex lege*.

1.3. Con il terzo motivo viene eccepita nullità della sentenza o del procedimento, e quindi violazione dell'art. 36 del d.lgs. 31

dicembre 1992, n. 546, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 156 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Deduce la ricorrente che la sentenza impugnata aveva una motivazione meramente apparente in ordine alla qualificazione dei contratti di servizio quali concessioni traslative.

1.4. Con il quarto motivo si eccepisce, invece, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11 d.lgs. n. 446/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.

Osserva la ricorrente che la nozione di tariffa rilevante ai fini per cui è causa non concerne la tensione al generale equilibrio finanziario, bensì la copertura del costo fiscale rappresentato dall'Irap al lordo delle deduzioni del cuneo fiscale.

1.5. Con il quinto motivo viene dedotta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a) nn. 2 e 4 d.lgs. n. 446/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3). c.p.c.

Sostiene la ricorrente che il servizio di gestione della sosta non avrebbe in ogni caso dovuto essere escluso dalla deduzione dei costi.

1.6. Con il sesto motivo si eccepisce nullità della sentenza o del procedimento, e quindi violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 156 c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Ritiene la ricorrente che la sentenza impugnata fosse affetta da motivazione apparente in ordine all'esclusione della deduzione IRAP per la gestione del servizio di sosta.

1.7. Con il settimo motivo la TPER s.p.a. eccepisce violazione dell'art. 87 TCE, oggi art. 107 TFUE, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Sostiene la ricorrente che, in ogni caso, laddove questa Corte lo ritenesse necessario, si dovrebbe sollecitare il rinvio

pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in merito alla possibile violazione, da parte dell'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4 del d.lgs. n. 446/1997, così come interpretati dal giudice di seconde cure, dell'attuale art. 107 TFUE in materia di Aiuti di Stato.

1.8. Con l'ottavo motivo di ricorso viene eccepita nullità della sentenza o del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c. e omessa pronuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Rileva la ricorrente che la Corte di giustizia tributaria non si era pronunciata sulla domanda di TPER s.p.a. relativa alla disapplicazione delle sanzioni.

1.9. Con il nono motivo si eccepisce, ancora, nullità della sentenza o del procedimento, e dunque violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 156 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Lamenta la ricorrente l'omessa o comunque apparente motivazione in merito all'implicito rigetto del motivo inerente alla disapplicazione delle sanzioni.

1.10. Con il decimo motivo si deduce violazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 6, comma, 2, del d.lgs. n. 472/1997 nonché dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Sostiene la ricorrente che sarebbe stata legittima la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa.

1.11. Con l'undicesimo motivo di ricorso, infine, la TPER s.p.a. eccepisce violazione degli artt. 1306 c.c., applicabile anche al processo tributario, e 2909 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.

Sostiene la società contribuente che la sentenza resa nel giudizio promosso dalla ATC s.p.a., coobbligata solidale e destinataria principale dell'avviso di accertamento (sentenza passata in giudicato, e favorevole all'Ufficio), ed il creditore non aveva efficacia nei suoi confronti.

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

2.1. Per ragioni di ordine logico-giuridico, deve essere esaminato preliminarmente il terzo motivo di ricorso, che attiene all'eccepita mancanza di motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui qualifica i contratti stipulati da ATC s.p.a. come concessioni.

Il motivo è infondato.

Come è noto, il sindacato di legittimità sulla motivazione è circoscritto alla verifica del rispetto del c.d. minimo costituzionale, nel senso che l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali, e si esaurisce - con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza - nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile. Infatti, dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c. [ad opera dell'articolo 54, comma 1, lett. b), del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2012, n. 134], non è più consentito censurare in sede di legittimità la contraddittorietà o l'insufficienza della

motivazione, essendo evidente che ammettere, in sede di legittimità, la verifica della sufficienza o della razionalità della motivazione in ordine alle *quaestiones facti* significherebbe consentire un inammissibile raffronto tra le ragioni del decidere espresse nella sentenza impugnata e le risultanze istruttorie sottoposte al vaglio del giudice del merito (da ultimo, Cass. 28 aprile 2023, n. 11263; Cass. 7 aprile 2023, n. 9543).

A tal proposito, la violazione del principio del c.d. minimo costituzionale è individuabile nei soli casi - che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all'articolo 132, comma 2, n. 4) c.p.c., e, nel processo tributario, all'art. 36, comma 2, n. 4), d.lgs. n. 546/1992 - di «mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico», di «motivazione apparente», di «contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili» e di «motivazione perplessa od incomprensibile», esclusa qualunque rilevanza della mera «insufficienza» o «contraddittorietà» della motivazione (Cass. 18 agosto 2023, n. 24808).

Nel caso di specie, la sentenza, con riferimento al profilo della qualificazione del rapporto tra la A.T.C. s.p.a. e la pubblica Amministrazione, appare più che adeguatamente motivata, avendo ritenuto che «ciò che caratterizza la tariffa è la presenza di un intervento esterno da parte dell'ente che ne determina l'ammontare e ciò che rileva non è la capacità della tariffa di coprire interamente tutti i costi, ma di tendere a garantire (anche con le integrazioni eseguite dagli enti pubblici) un equilibrio economico finanziario dell'investimento e della connessa gestione, dalla quale è comunque ineliminabile un rischio imprenditoriale». Conseguentemente, la C.G.T. osserva che «l'esame dei contratti nei quali l'appellante-contribuente è

subentrata rivela la natura di concessione traslativa del rapporto tra l'ente affidante il servizio e la contribuente e non di appalto come sostenuto dalla riassumete».

La Corte territoriale, dunque, ha motivato la propria scelta in ordine alla qualificazione del rapporto come concessione traslativa, ragion per cui il lamentato vizio di motivazione non sussiste.

2.2. Il primo, secondo e quarto motivo di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tutti attinenti alla qualificazione del rapporto tra ente pubblico e TPER s.p.a., ed alla sussistenza delle condizioni per le deduzioni del costo del lavoro, e sono fondati.

La Corte regionale, per affermare che nella specie si era in presenza di concessione traslativa e non di appalto (ipotesi, quest'ultima, in cui l'agevolazione fiscale spetta), ha condiviso la motivazione resa nella precedente sentenza d'appello secondo cui, al di là del *nomen iuris* del contratto posto in essere, denominato "di servizio" secondo le prescrizioni degli artt. 17, 18 e 19 d.lgs. 422/97, si era in presenza di una "concessione" del servizio di pubblico trasporto, come si desumeva dalle seguenti circostanze: a) la struttura trilaterale delle prestazioni rese che si risolvono nella gestione del trasporto locale, su incarico della Pubblica Amministrazione (che eroga un corrispettivo) a vantaggio dei passeggeri, utenti finali (che pagano il prezzo del trasporto su base tariffaria); b) il potere della stazione affidante di imporre condizioni e vincoli in relazione all'applicazione delle tariffe ed agli standard di servizio tale da escludere un'autonoma organizzazione delle modalità operative in capo all'appellante (così pag. 4 della sentenza gravata). Inoltre, una volta chiarito che si era in presenza di

soggetto operante in regime di tariffa e concessione, decisivo rilievo avrebbe la circostanza che si trattava di "affidamento di attività di interesse pubblico nei confronti di un soggetto remunerato mediante un sistema tariffario tendente all'equilibrio economico e finanziario" (pag. 5 della sentenza gravata).

Tali considerazioni non possono essere condivise.

Appare opportuno ricostruire il quadro normativo e la consolidata giurisprudenza di questa Corte in materia, di seguito richiamata (cui *adde*, ex plurimis, Cass. 22 dicembre 2023, n. 35800; Cass. 17 aprile 2023, n. 10116), nel cui perimetro si colloca la materia controversa.

Nel caso di specie si discute dell'applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 446/1997, 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, poiché le imprese che svolgono attività regolamentata (cc.dd. *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 agosto 2020, n. 16889; nello stesso cfr. Cass. 15 settembre 2021, n. 24977).

A sostegno di tale arresto è stato argomentato 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 provvedimentale dell'attività, né 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), né 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 (da ultimo, Cass. 19 febbraio 2026, n. 3799; Cass. 21 aprile 2026, n. 10453).

E' stato poi sottolineato (Cass. 11 agosto 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 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. 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 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".

Dunque, la distinzione tra concessione ed 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 maggio 2020, n. 10080).

2.2.1. 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 del d.lgs. n. 446 del 1997, l'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4, non si applica alle imprese che svolgono attività regolamentata (cc.dd. *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 né vantaggi né 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 dicembre 2019, n. 32633; Cass. n. 35800/2023).

2.2.2. 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 remunerativa 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 (circ. 19 novembre 2007, n. 61/E), 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. n. 32633/2019, in motivazione).

Occorre altresì aggiungere che, secondo un consolidato orientamento di questa Corte, soltanto la tariffa remunerativa, nell'accezione fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità e desumibile 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 determinate 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 (in questo senso cfr. Cass. 22 dicembre 2021, n. 41282, in materia di agevolazione IRAP a favore di un'impresa di gestione di strutture ospedaliere e sociosanitarie, con puntuali richiami alla giurisprudenza di legittimità in materia di imprese che svolgono attività regolamentata a concessione nel settore dei trasporti; Cass. 25 febbraio 2022, n. 6332; Cass. 5 maggio 2023, n. 12000; Cass. 17 aprile 2023, n. 10116; Cass. 15 aprile 2022, n. 12411).

In particolare, come rileva la citata Cass. n. 41282/2021 (con puntuali richiami alla giurisprudenza di legittimità in materia di imprese che svolgono attività regolamentata a concessione nel settore dei trasporti, in particolare a Cass. 12 dicembre 2019, n. 32633; Cass. 22 ottobre 2021, n. 29504; Cass. 15 ottobre 2020, n. 22346; Cass. 14 ottobre 2020, nn. 22156, 22157; Cass. 13 ottobre 2020, nn. 22007, 22008; Cass. 9 ottobre 2020, n. 21774. Nello stesso senso, *ex plurimis*, da ultimo Cass. 23 maggio 2023, n. 14156; Cass. 4 settembre 2023, n.n 25733, 25742 e 25711; Cass. 6 settembre 2023, n. 26027), l'estensione del concetto di "tariffa" ad ulteriori corrispettivi di natura latamente tariffaria, sino a ricomprendersi 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, non appare in linea con l'interpretazione dell'art. 11 e non giustifica l'esclusione dal vantaggio fiscale, per il quale i sistemi di determinazione del corrispettivo di natura tariffaria presi in esame sono esclusivamente quelli che si rivelino sensibili alle variazioni dell'Irap, cosicché al variare del costo fiscale Irap si verifichi in termini relativamente automatici una variazione della tariffa stessa. Accedendo a questa interpretazione, può ragionevolmente ritenersi che l'esclusione dal suddetto vantaggio fiscale possa qualificarsi come neutrale e non selettiva, ossia nei termini nei quali la stessa è stata ritenuta dalla Commissione Europea compatibile con il mercato (e con gli attuali artt. 107 e 108 TFUE), perché in tali casi lo scomputo del costo fiscale IRAP avviene già in sede di predeterminazione tariffaria del corrispettivo e non può consentire una ulteriore e sovracompensativa deduzione in sede di presentazione della dichiarazione fiscale (Cass. n. 41282/2021, in motivazione).

2.2.3. Orbene, la sentenza impugnata non ha fatto buon governo di tali principi.

La Corte territoriale, infatti, non esamina in alcun modo il profilo della "remuneratività" in concreto della tariffa applicata nella specie, ma, anzi, ritiene sufficiente un sistema di segno diverso, in quanto erroneamente sostiene che «... ciò che rileva non è la capacità della tariffa di coprire interamente tutti i costi, ma di tendere a garantire (anche con le integrazioni eseguite dagli enti pubblici) un equilibrio economico finanziario dell'investimento e della connessa gestione».

Invero, questo obiettivo, ossia assicurare il mero equilibrio economico finanziario, è un obiettivo minimo, di parità di

bilancio, laddove la remuneratività della tariffa significa prospettiva di conseguimento di utili, che è la tipica prospettiva dell'imprenditore e si ricollega allo stesso elemento identitario dell'imputazione del rischio in capo all'imprenditore.

Peraltro, nella sentenza impugnata nulla si dice sull'effettivo trasferimento del rischio d'impresa in capo alla società, limitandosi, la Corte territoriale, solo ad evidenziare i dati della "struttura trilaterale delle prestazioni rese ..." e del "potere della stazione affidante di imporre condizioni e vincoli in relazione all'applicazione delle tariffe ed agli standard di servizio tale da escludere un'autonoma organizzazione delle modalità operative in capo all'appellante ...". Anzi, proprio questo mantenimento del potere di controllo in capo alla PA pare in contrasto con la stessa idea del trasferimento del rischio d'impresa in capo alla società erogatrice del servizio di trasporto.

Manca nella specie, inoltre, l'esame del contratto specifico oggetto della controversia. Infatti, quanto alla natura del contratto in questione ed ai criteri di differenziazione della concessione rispetto all'appalto, essa - erroneamente ragionando in via astratta e generica e prescindendo dall'esame di qualsiasi disposizione del contratto specifico *sub iudice* - ha attribuito rilevanza esclusivamente alla natura di "interesse pubblico" della "funzione" affidata al privato ed alla permanenza, in capo all'Amministrazione affidante, di poteri di controllo.

Tali considerazioni, per le ragioni in precedenza esposte, non sono di per sé sole determinanti per la qualificazione del rapporto ai fini fiscali, in particolare tenuto conto della *ratio* di evitare che l'agevolazione in parola determini la sovracompensazione nei termini già evidenziati.

2.2.4. Conseguenza, quindi, l'accoglimento del primo, secondo e quarto motivo di ricorso.

2.3. Anche il quinto ed il sesto motivo possono essere esaminati congiuntamente, in quanto entrambi riguardanti la questione della deduzione dei costi relativi al servizio di gestione della sosta, e sono fondati.

La Corte territoriale ha negato la deducibilità dei costi, ritenendo che non vi sia una separazione contabile tra le due attività, ma la ricorrente ha documentato, sin dal primo grado, quali fossero le attività di sosta, specificando in che termini riguardassero la forza lavoro, e quale fosse la contabilità (separata) relativa a tale attività.

2.4. Il settimo motivo, riguardante la richiesta di rimessione alla Corte di Giustizia UE affinché essa valuti quale sia l'estensione della nozione di "tariffa" e "concessione" di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2) e 4), d.lgs. n. 446/1997, deve ritenersi assorbito dall'accoglimento del primo, secondo e quarto motivo.

2.5. Anche l'ottavo, nono e decimo motivo, riguardanti l'applicazione delle sanzioni, possono ritenersi assorbiti dall'accoglimento del primo, secondo, quarto, quinto e sesto motivo.

2.6. L'undicesimo motivo, infine, è inammissibile.

La questione dell'opponibilità alla ricorrente del giudicato riguardante la società obbligata principale è solo menzionato, come *obiter dictum*, dai giudici di secondo grado, ma non costituisce *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

3. In conclusione, devono essere accolti il primo, secondo, quarto, quinto e sesto motivo, rigettato il terzo motivo; devono

inoltre essere dichiarati assorbiti il settimo, ottavo, nono e decimo motivo, ed inammissibile l'undicesimo motivo.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo, quarto, quinto e sesto motivo; rigetta il terzo motivo, dichiara inammissibile l'undicesimo motivo, e dichiara assorbiti il settimo, ottavo, nono e decimo motivo.

Cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, 21 maggio 2026.

Il Consigliere est.
(Dott. Valentino Lenoci)

Il Presidente
(Dott. Lucio Napolitano)