Civile Ord. Sez. 5 Num. 25939 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: TARASCHI CESARE
Data pubblicazione: 29/09/2026

Oggetto: Contributi pubblici a ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubblico locale - Soggezione ad imposizione diretta - Esclusione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6635/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *ricorrente* –

contro

TURISMO FRATARCANGELI COCCO DI COCCO FRATARCANGELI VINCENZINA & C. s.a.s. (C.F. 01553010602), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, COCCO VINCENZINA (C.F. CCCVCN51D59A720O), FRATARCANGELI ANGELO (C.F. FRTNGL48A01A720R), FRATARCANGELI GIOVANNI (C.F. FRTGNN72L03A720D), rappresentati e difesi dall'Avv. Giuseppe Tinelli e dall'Avv. Massimo Ridolfi

– *controricorrenti* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione Staccata di Latina, n. 6409/19/17, depositata il 10/11/2017 e notificata il 22/12/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/09/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla Turismo Fratarcangeli Cocco di Cocco Fratarcangeli Vincenzina & C. s.a.s. l'avviso di accertamento n. TKQ026L02783/2014, con cui, in relazione all'anno d'imposta 2009, era stata recuperata a tassazione una voce delle variazioni in diminuzione della dichiarazione unica per euro 1.474.453,00, somma versata da alcuni comuni della Regione Lazio per il servizio di trasporto pubblico locale espletato dalla società contribuente.

Quest'ultima riteneva di poter usufruire del trattamento di non imponibilità di cui all'art. 3 del d.l. n. 833/1986, considerando le somme percepite quali contributi con finalità di copertura di disavanzi gestionali che, benché assoggettati ad Iva e Irap, ai fini delle imposte dirette non dovevano considerarsi ricavi e, quindi, materia imponibile.

Secondo l'Ufficio, invece, con il passaggio graduale dal sistema di affidamento del servizio di trasporto pubblico per "concessione" a quello disciplinato dai "contratti di servizio" di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 422/1997 e agli artt. 19 e ss. della legge reg. Lazio n. 30/1998, le somme percepite per l'espletato servizio andavano inquadrate nel disposto dell'art. 85, comma 1, lett. *a)*, del t.u.i.r., attesa la loro natura di corrispettivi di servizi al cui espletamento era diretta l'attività d'impresa, con conseguente inclusione nel reddito imponibile ai fini delle imposte dirette.

Nel contempo, ai sensi dell'art. 5 t.u.i.r., il maggior reddito d'impresa veniva imputato per trasparenza, ai fini Irpef, ad Angelo Fratarcangeli, Giovanni Fratarcangeli e Vincenzina Cocco, quali soci della predetta società, con gli avvisi di accertamento aventi rispettivamente n. TKQ016L02794/2014, n. TKQ016L02795/2014 e n. TKQ016L02796/2014.

La società contribuente ed i soci della stessa, con separati ricorsi, impugnavano i predetti avvisi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone, assumendo che le somme in contestazione non potevano essere assoggettate a tassazione, in quanto rappresentavano

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

solamente ripiani di perdite di gestione per servizi effettuati a prezzi politici nei confronti degli utenti, ciò anche considerato che, in un precedente controllo relativo all'anno d'imposta 2005, tale rilievo non aveva formato oggetto di recupero.

La CTP, riuniti i ricorsi, li accoglieva, assumendo che «*non risulta che sia stato posto in essere tra le parti il contratto di servizio, che non è agli atti, e non risulta nemmeno il procedimento seguito dai Comuni per la scelta del contraente, mentre, di contro, risulta che ci sia stata una semplice proroga degli originari affidamenti determinandosi l'importo corrisposto come contributo per le perdite di gestione non tassabili ai fini Irpef. In altre parole, i rapporti tra la ditta ed i Comuni e la Regione Lazio non risultano regolati dalla innovativa normativa, pur fatta propria dalla Regione Lazio con la legge del 1998. Rileva quindi il Collegio, che non appare corretta, la tesi dell'Ufficio, che impone obblighi fiscali sui corrispettivi contrattualmente previsti pur in assenza del contratto stipulato tra le parti ed avente per oggetto anche i corrispettivi*».

2. L'Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione Staccata di Latina, assumendo che, con i contratti di servizio (come previsto dall'art. 18 del d.lgs. n. 422/1997), si configurava un rapporto diretto tra azienda di trasporto ed ente locale, sicché le somme, che prima costituivano contributi pubblici, ora andavano qualificate come "corrispettivi" erogati dai comuni per il servizio di trasporto pubblico locale.

I contribuenti proponevano appello incidentale in relazione alle altre doglianze sollevate con i ricorsi originari ed espressamente disattese dalla CTP, nonché in ordine alla liquidazione delle spese giudiziali in quanto compensate.

La CTR, previa acquisizione dei contratti di servizio stipulati tra alcuni Comuni laziali e la società contribuente, rigettava il gravame

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

principale, ritenendo operante, nei confronti di quest'ultima, «*una semplice proroga dell'originario affidamento*» tramite concessione.

3. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandosi a due motivi.

I contribuenti resistono con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 18/09/2026.

Il Sostituto Procuratore Generale, in persona del dott. Mauro Vitiello, ha depositato memoria con la quale ha concluso per l'accoglimento di entrambi i motivi di ricorso.

Anche i controricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 422/1997 e della legge reg. Lazio n. 30/1998, con conseguente violazione dell'art. 85, comma 1, lett. *a)*, t.u.i.r., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR erroneamente ritenuto che, stante la mancanza tanto dei contratti di servizio che delle procedure concorsuali di scelta del contraente, non fosse operante il nuovo regime di affidamento del servizio di trasporto pubblico locale di cui al d.lgs. n. 422/1997 ed alla legge reg. Lazio n. 30/1998.

Tuttavia, le circostanze valorizzate dai giudici d'appello – fermo restando che i contratti di servizio erano stati prodotti in sede d'appello ed erroneamente qualificati dalla CTR come proroghe dell'originaria concessione – sono ininfluenti ai fini della decisione, in quanto, per effetto della richiamata normativa, le somme erogate dagli enti locali rappresentano il corrispettivo del servizio di trasporto espletato dalle aziende private, come previsto anche dall'art. 24-*bis* della predetta legge reg.

In particolare, l'assenza del previo esperimento di procedure concorsuali non è dirimente, in quanto anche l'Amministrazione finanziaria, con risoluzione n. 34 del 16/03/2000, ha rilevato che, per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

effetto dell'emanazione delle leggi regionali, è possibile procedere all'affidamento del servizio alle imprese già affidatarie dello stesso con apposito contratto, pur in mancanza del previo ricorso alle procedure di scelta del contraente.

La sola presenza dei contratti, quindi, è sufficiente a ritenere che si sia passati dal regime contributivo della legge n. 151/1981 a quello sinallagmatico della legge reg. Lazio n. 30/1998, con la conseguenza che, qualificate le somme erogate dagli enti comunali come corrispettivi contrattuali, le stesse costituiscono ricavi nell'esercizio d'impresa, da assoggettare a tassazione ex art. 85, comma 1, lett. *a)*, t.u.i.r.

Né, infine, rileva la circostanza, anch'essa erroneamente valorizzata dalla CTR, che la Regione Lazio solo con delibera n. 21 del 27/01/2015 ha determinato il costo economicamente sufficiente di produzione del servizio ai sensi della predetta legge reg., in quanto trattasi di questione, interna al rapporto tra ente locale e società di trasporto, che non comporta la qualificazione delle somme erogate come contributi al ripianamento delle perdite di gestione, non potendo la predetta delibera porsi in contrasto con la normativa regionale.

2. Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1363 e 1364 c.c. in tema di interpretazione dei contratti, nonché dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR erroneamente qualificato i contratti di servizio, prodotti in sede d'appello, come proroghe dell'originaria concessione, sebbene tali contratti fossero stati stipulati nel 1999 in attuazione proprio della legge reg. Lazio n. 30/1998 e prevedessero, all'art. 5, il pagamento, da parte degli enti comunali, di un vero e proprio "corrispettivo" per il servizio di trasporto pubblico locale, oggetto di un conguaglio finale.

3. I due motivi, da esaminare congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono, in primo luogo, ammissibili, dovendosi in proposito rigettare le eccezioni sollevate dai controricorrenti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.1 Invero, l'Ufficio ricorrente - che pone a fondamento delle proprie doglianze i contratti di servizio stipulati ai sensi del d.lgs. n. 422/1997 e della legge reg. Lazio n. 30/1998, lamentando, in entrambi i motivi, l'erronea interpretazione di tali convenzioni da parte della CTR – ha ripetutamente rappresentato che i contratti per cui è causa sono stati prodotti dalla società contribuente, in sede d'appello, in ottemperanza all'ordine emesso dalla stessa CTR con ordinanza n. 980 del 21/06/2017, e ha anche riprodotto, a pag. 12 del ricorso per cassazione, la nota di deposito di tali contratti datata 29/07/2017, così soddisfacendo l'onere di indicazione della fase processuale in cui sono stati prodotti i documenti rilevanti ai fini della decisione.

3.2 Sempre sotto il profilo dell'autosufficienza del ricorso per cassazione, deve poi ritenersi che la riproduzione integrale, mediante scansione all'interno del ricorso, di uno (solo) dei contratti oggetto di causa (precisamente, quello stipulato con il Comune di Prossedi) a titolo esemplificativo, unitamente alla deduzione che gli altri contratti, tutti stipulati nel 1999 in base al medesimo schema approvato dalla Regione Lazio, sono stati depositati in sede di appello, soddisfi il requisito di specificità dei motivi, avendo le Sezioni Unite di questa Corte statuito che il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 6, c.p.c. – quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021, non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso, come nel caso di specie, sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

negli atti del giudizio di merito (Cass., Sez. U., 18/03/2022, n. 8950, nonché Cass. 14/03/2022, n. 8117, e Cass. 19/04/2022, n. 12481).

3.3 Il fatto, poi, che la ricorrente abbia riportato nel corpo del ricorso per cassazione l'immagine scansionata di alcuni documenti prodotti in sede d'appello non incide sull'ammissibilità del ricorso, in quanto tale scansione – che, comunque, è cosa ben diversa dal mero assemblaggio di atti e documenti non accompagnato da uno sviluppo linguistico delle doglianze formulate - corrisponde, nella sostanza, alla riproduzione del testo del contratto e della relativa nota di deposito e non fa venir meno l'agevole comprensione della censura prospettata, articolata sulla base di una chiara enunciazione dei profili di violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR in relazione alle norme indicate ed all'interpretazione dei contratti oggetto di causa.

Inoltre, per questa Corte non viola il principio di autosufficienza, avuto riguardo alla complessità della controversia, il ricorso per cassazione confezionato mediante inserimento di copie fotostatiche o scannerizzate di atti relativi al giudizio di merito, qualora la riproduzione integrale di essi sia preceduta o seguita da una chiara sintesi dei punti rilevanti per la risoluzione della questione dedotta (Cass. 10/07/2020, n. 14756; Cass. 24/07/2018, n. 19562; Cass., Sez. U., 24/02/2014, n. 4324). Nella specie, la ricorrente Agenzia delle entrate, sia prima che dopo la riproduzione dei predetti documenti, ha focalizzato le questioni dirimenti per la soluzione della controversia, indicando, in particolare a pag. 29 del ricorso, le clausole contrattuali che sarebbero state erroneamente interpretate dalla corte di merito.

3.4 Infine, diversamente da quanto sostenuto dai controricorrenti, l'interpretazione del contratto, traducendosi in una operazione di accertamento della volontà dei contraenti, si risolve in una indagine di fatto riservata al giudice di merito, censurabile però in cassazione, oltre che per omesso esame di un fatto decisivo e oggetto di discussione tra le

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., anche per violazione delle regole di ermeneutica contrattuale, ai sensi del n. 3 del medesimo art. 360 (Cass. 08/01/2025, n. 353; Cass. 04/04/2022, n. 10745; Cass. 14/07/2016, n. 14355), come verificatosi nel caso di specie, posto che la ricorrente non ha chiesto una rivalutazione nel merito dell'interpretazione fornita dalla CTR, ma ha indicato le clausole contrattuali (commi 2 e 3 dell'art. 5) che sarebbero state interpretate in violazione dei criteri di cui agli artt. 1363 e 1364 c.c.

4. Nel merito, i due motivi di ricorso sono infondati.

4.1 Al fine di meglio inquadrare la vicenda in esame, occorre premettere che, con la legge n. 151/1981, sono stati individuati i principi in materia di trasporto pubblico locale (di seguito, TPL), prevedendosi, con l'art. 5, che i contributi per l'esercizio e per gli investimenti relativi ai servizi di TPL fossero erogati dalla regione direttamente ovvero tramite gli enti locali o loro consorzi, secondo le procedure indicate al successivo art. 6, e disponendosi, all'art. 9, l'istituzione (a partire dal 1982) di un Fondo nazionale per il ripianamento dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubbliche e private presso il Ministero dei trasporti.

Detto Fondo è stato soppresso con l'art. 3, comma 1, della legge n. 549/1995, che ha trasferito alle regioni la competenza in materia di erogazione dei predetti contributi. Il trattamento fiscale di questi ultimi è stato, quindi, disciplinato dall'art. 3, comma 1, del d.l. n. 833/1986 (rubricato «*Misure urgenti per il settore dei trasporti locali*»), il quale stabilisce che le relative somme «*non sono da considerarsi componenti positive del reddito e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'art. 53 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597* [ora art. 85 del t.u.i.r.]».

4.2 La disciplina dell'organizzazione dei servizi di TPL è stata successivamente riformata con il d.lgs. n. 422/1997, il cui art. 5 ha previsto che «*Sono conferiti alle regioni e agli enti locali, con le modalità*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di cui agli articoli 6 e seguenti, tutti i compiti e tutte le funzioni relativi al servizio pubblico di trasporto di interesse regionale e locale, in atto esercitati da qualunque organo o amministrazione dello Stato, centrale o periferica, anche tramite enti o altri soggetti pubblici, tranne quelli espressamente mantenuti allo Stato dall'articolo 4 del presente decreto».

I successivi artt. 18 e 19 hanno, quindi, introdotto il regime dei "contratti di servizio", i quali sono destinati ad assicurare la corrispondenza fra oneri per servizi e risorse disponibili, al netto dei proventi tariffari, e la cui attuazione è stata demandata alle regioni e agli enti locali, che devono attenersi, nella determinazione delle tariffe del servizio, ove possibile, a quanto previsto dall'art. 2 della legge n. 481/1995.

La *ratio* della riforma risiede nell'esigenza di far sì che la gestione del servizio di TPL sia ispirata a principi di economicità ed efficienza e sia volta al superamento degli assetti monopolistici nonché all'introduzione di regole improntate a maggiore concorrenzialità.

In particolare, il terzo comma dello stesso art. 19 chiarisce che "*I contratti di servizio, nel rispetto anche delle disposizioni dell'articolo 14, comma 2, del regolamento n. 1191/69/CEE, così come modificato dall'articolo 1 del regolamento 1893/91/CEE, nonché nel rispetto dei principi sull'erogazione dei servizi pubblici così come fissati dalla carta dei servizi del settore trasporti, definiscono: a) il periodo di validità; b) le caratteristiche dei servizi offerti ed il programma di esercizio; c) gli standard qualitativi minimi del servizio, in termini di età, manutenzione, confortevolezza e pulizia dei veicoli, e di regolarità delle corse; d) la struttura tariffaria adottata; e) l'importo eventualmente dovuto dall'ente pubblico all'azienda di trasporto per le prestazioni oggetto del contratto e le modalità di pagamento, nonché eventuali adeguamenti conseguenti a mutamenti della struttura tariffaria* […]».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il quarto ed il quinto comma dell'art. 19 d.lgs. ult. cit. aggiungono, poi, che «*4. Gli importi di cui al comma 3, lettera e), possono essere soggetti a revisione annuale con modalità determinate nel contratto stesso allo scopo di incentivare miglioramenti di efficienza. I suddetti importi possono essere incrementati in misura non maggiore del tasso programmato di inflazione, salvo l'eventuale recupero delle differenze in caso di rilevante scostamento dal tasso effettivo di inflazione, a parità di offerta di trasporto. 5. I contratti di servizio pubblico devono rispettare gli articoli 2 e 3 del regolamento (CEE) n. 1191/69 ed il regolamento (CEE) n. 1893/91, avere caratteristiche di certezza finanziaria e copertura di bilancio e prevedere un progressivo incremento del rapporto tra ricavi da traffico e costi operativi, rapporto che, al netto dei costi di infrastruttura, dovrà essere pari almeno allo 0,35 a partire dal 1° gennaio 2000. Trovano applicazione ai trasporti regionali e locali, a tale fine, le norme della direttiva 91/440/CEE del Consiglio del 29 luglio 1991*».

Con il successivo art. 20, comma 1, del medesimo d.lgs. è stato, infine, previsto che «*Ogni regione, in relazione ai servizi minimi definiti ai sensi dell'articolo 16, ai piani regionali di trasporto e al tasso programmato di inflazione, costituisce annualmente un fondo destinato ai trasporti, alimentato sia dalle risorse proprie sia da quelle trasferite ai sensi del presente decreto*».

Rilevante, ai fini che qui interessano, è anche il disposto del comma 3-*bis* dell'art. 18 del d.lgs. cit., ai sensi del quale, nella formulazione *ratione temporis* vigente, «*Le regioni prevedono un periodo transitorio, da concludersi comunque entro il 31 dicembre 2007, nel corso del quale vi è la facoltà di mantenere tutti gli affidamenti agli attuali concessionari ed alle società derivanti dalle trasformazioni di cui al comma 3, ma con l'obbligo di affidamento di quote di servizio o di servizi speciali mediante procedure concorsuali, previa revisione dei contratti di servizio in essere se necessaria; le regioni procedono altresì all'affidamento della gestione*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dei relativi servizi alle società costituite allo scopo dalle ex gestioni governative, fermo restando quanto previsto dalle norme in materia di programmazione e di contratti di servizio di cui al capo II. Trascorso il periodo transitorio, tutti i servizi vengono affidati tramite le procedure concorsuali di cui al comma 2, lettera a)».

4.3 Sulla scorta della predetta normativa, la Regione Lazio, con la legge reg. n. 30/1998, ha avviato il processo di introduzione dei "contratti di servizio", prevedendo, in particolare, all'art. 19 che l'affidamento dei servizi di trasporto avvenga attraverso il ricorso a "procedure concorsuali" in conformità alla normativa comunitaria e nazionale sugli appalti pubblici di servizi e sulla costituzione delle società miste, anche una volta decorso il tempo di validità del singolo "contratto di servizio".

Nello specifico, rispetto al caso in esame ed ai contratti oggetto di causa, rileva la previsione dell'art. 24 della predetta legge reg. (norma ai sensi della quale i medesimi contratti, come si desume dalla loro intestazione, sono stati stipulati), il quale prevede, ai primi tre commi (nella formulazione *ratione temporis* vigente), che «*1. I contratti di servizio regolano l'esercizio dei servizi di trasporto pubblico locale in qualsiasi forma affidati e con qualsiasi modalità effettuati. Essi vengono stipulati a decorrere dal 1° gennaio 1999. 2. I contratti di cui al comma 1 devono prevedere un progressivo incremento del rapporto tra ricavi da traffico e costi operativi che, al netto dei costi delle infrastrutture, deve raggiungere almeno lo 0,35 a partire dal 1° gennaio 2000. 3. I servizi urbani, interurbani ed interregionali in corso, esercitati da soggetti diversi dalle aziende speciali e dagli enti locali e dai loro consorzi in base ad atti di concessione emessi prima della data di entrata in vigore della presente legge, sono prorogati fino al 31 dicembre 2001, a condizione che vengano riconosciuti come servizi minimi. Per essi si procede alla stipula del contratto di servizio con l'attuale affidatario, di durata triennale, con decorrenza 1° gennaio 1999. Gli atti di concessione cessano di produrre*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

effetti dal 1° gennaio 2002 e per l'affidamento dei servizi si procede ai sensi dell'art. 19, comma 1, fermo restando quanto previsto dall'art. 22».

Il successivo art. 26 disciplina il contenuto dei contratti di servizio, i quali devono, tra l'altro, indicare: «*h) gli importi dovuti dall'ente affidante all'impresa di trasporto affidataria per le prestazioni oggetto del contratto, tenuto conto anche degli obblighi di servizio di cui all'articolo 17 del d.lgs. 422/1997, nonché le modalità ed i tempi dei rispettivi pagamenti; i) l'obbligo di fornire la rendicontazione annuale; j) i casi di revisione degli importi di cui alla lettera h) ed i limiti percentuali entro cui può essere prevista la revisione*».

Infine, per quanto rileva in questa sede, con l'art. 30 è stato istituito il Fondo regionale trasporti, il cui ammontare è determinato annualmente sulla base della legge di bilancio della regione (comma 1), anche per far fronte agli oneri relativi alla effettuazione dei servizi su strada e con metropolitane (comma 2, lett. c), con la precisazione che l'utilizzazione dei fondi per tali ultimi servizi è effettuata dagli enti competenti per la stipula dei rispettivi contratti di servizio (comma 5).

4.4 Tale quadro normativo è stato parzialmente modificato a seguito della legge reg. Lazio n. 16/2003, che ha inserito, nella legge reg. Lazio n. 30/1998, l'art. 23-*bis*, il quale affida alla regione il compito di determinare, per i servizi di TPL, limitatamente a quelli finanziati dalla regione stessa, «*il costo economicamente sufficiente di produzione dei servizi medesimi, che viene aggiornato almeno ogni tre anni*» (comma 1), prevedendo che tale costo «*rappresenta il limite per la quantificazione dell'importo a base d'asta che la Regione, le province ed i comuni, per i servizi finanziati dalla Regione stessa, sono tenuti a fissare nelle procedure di gara per la scelta dei gestori dei servizi*» (comma 4).

Con la predetta legge regionale del 2003 è stato, altresì, sostituito, in tema di contratti di servizio, l'art. 24 della legge reg. Lazio n. 30/1998, così riformulato: «*1. I contratti di servizio regolano l'esercizio dei servizi di*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trasporto pubblico locale in qualsiasi forma affidati e con qualsiasi modalità effettuati. 2. Gli enti affidanti sottoscrivono i contratti di servizio per l'intero periodo di validità con assunzione della relativa obbligazione fino alla scadenza dei medesimi. I bilanci annuali e poliennali assicurano la copertura finanziaria per l'intero periodo di validità dei contratti di servizio. 3. Nei contratti di servizio deve essere assicurata la corrispondenza tra gli importi dovuti dagli enti affidanti ai soggetti affidatari e le risorse finanziarie disponibili. Qualora tale corrispondenza non sia assicurata si applica quanto previsto dall'articolo 19, comma 2, del d.lgs. 422/1997».

Per quanto rileva in questa sede, è stato poi inserito, nel medesimo testo normativo regionale del 1998, l'art. 24-*bis*, il quale prevede che «*1. L'importo definito a seguito dell'espletamento delle procedure di affidamento dei servizi di cui all'articolo 19 costituisce il corrispettivo del contratto di servizio. 2. Le economie derivanti dai ribassi d'asta sono utilizzate dagli enti affidanti per finanziare interventi migliorativi della rete e delle infrastrutture*».

4.5 È, infine, intervenuto, in materia di servizi pubblici di trasporto di passeggeri su strada e per ferrovia, il Regolamento (CE) n. 1370 del 23/10/2007, che ha abrogato i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 1191/69 e (CEE) n. 1107/70.

Tale Regolamento – che, tra l'altro, fissa le regole per l'aggiudicazione dei contratti di servizio pubblico e per il calcolo delle compensazioni economiche in favore degli affidatari, che devono coprire i costi netti derivanti dall'adempimento dell'obbligo di servizio pubblico, incluso un utile ragionevole - è, però, entrato in vigore il 03/12/2009, ossia al termine dell'anno d'imposta oggetto di causa.

4.6 Questo essendo il quadro normativo di riferimento, l'Agenzia delle entrate assume che, con il passaggio da un sistema "concessorio" di affidamento del servizio di TPL ad un sistema caratterizzato dalla stipula di contratti di servizio, le somme erogate in favore delle imprese affidatarie

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non costituirebbero più dei contributi finalizzati a garantire l'equilibrio economico dei bilanci, bensì dei veri e propri corrispettivi contrattuali, i quali, a differenza dei primi, andrebbero assoggettati a tassazione, ai fini delle imposte dirette, quali "ricavi", ai sensi dell'art. 85, comma 1, lett. *a)*, del t.u.i.r., trattandosi del corrispettivo della prestazione di un servizio al cui espletamento è diretta l'attività d'impresa.

Pertanto, secondo l'Ufficio, anche a prescindere dall'effettiva stipula dei contratti di servizio previsti dalla citata normativa regionale e dall'espletamento delle procedure concorsuali per la scelta del contraente affidatario del servizio di TPL, le somme erogate dagli enti comunali costituirebbero comunque, con la nuova normativa, dei corrispettivi contrattuali e non più dei contributi finalizzati al ripianamento dei disavanzi delle aziende di trasporto pubblico. Erroneamente, quindi, la CTR avrebbe qualificato come mere proroghe degli originari affidamenti i contratti di servizio prodotti in sede di appello, stipulati in attuazione dell'art. 24 della legge reg. Lazio n. 30/1998.

4.7 La tesi sostenuta dall'Ufficio, e avallata dal P.G., non è condivisibile.

4.8 È pur vero che la giurisprudenza di questa Corte ha ripetutamente sostenuto che, in materia di trasporto pubblico locale, i contratti di cui agli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 422/1997, ove conformi allo schema legale tipico, non sono concessioni traslative, bensì appalti di pubblici servizi (Cass. 22/10/2014, n. 22425; Cass. 14/11/2019, n. 29648; Cass. 15/06/2021, n. 29504; Cass. 15/04/2022, n. 12411; Cass. 21/02/2024, n. 4612; Cass. 19/02/2026, n. 3799; conforme la giurisprudenza amministrativa: Cons. Stato 21/06/2018, n. 3822, e 07/02/2012, n. 645).

4.9 Tuttavia, dalla complessiva lettura della richiamata normativa nazionale e regionale emerge che il passaggio, nell'affidamento del servizio di TPL, dal sistema concessorio a quello contrattuale-privatistico è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stato suddiviso in due fasi, di cui la prima, di natura transitoria, caratterizzata dalla stipula, a decorrere dall'01/01/1999, di appositi "contratti di servizio", i quali dovevano avere il dettagliato contenuto previsto dagli artt. 24 e 26 della legge reg. Lazio n. 30/1998, ma rappresentavano pur sempre una proroga dei servizi di trasporto già affidati tramite concessione.

In particolare, l'art. 24 prevedeva inizialmente, prima della sostituzione dello stesso ad opera della legge reg. Lazio n. 16/2003, che i servizi di trasporto già in essere fossero prorogati fino al 31/12/2001, previa stipula, con gli affidatari in corso, di contratti di servizio triennali decorrenti dall'01/01/1999 (contratti di servizio cd. ponte), e che gli atti di concessione cessassero di avere efficacia, dopo questa fase transitoria, a partire dall'01/01/2002, dovendosi da quel momento procedere all'affidamento dei servizi tramite l'esperimento delle procedure concorsuali di scelta del contraente di cui all'art. 19 della medesima legge reg. Lazio n. 30/1998.

Con l'ulteriore riforma apportata dalla legge reg. Lazio n. 16/2003, ed in particolare con l'inserimento dell'art. 24-*bis*, in relazione alla seconda fase di transizione dal sistema concessorio a quello contrattuale, si è precisato che costituisce "il corrispettivo" del contratto di servizio «*L'importo definito a seguito dell'espletamento delle procedure di affidamento dei servizi di cui all'articolo 19*», sicché, in mancanza dell'espletamento delle procedure concorsuali, non può discorrersi di "corrispettivo" in luogo del precedente "contributo".

Pertanto, perché possa configurarsi - in luogo dell'originario contributo riconosciuto, nel sistema concessorio, a fini di ripianamento dei disavanzi di gestione delle imprese di trasporto - un corrispettivo contrattuale fondato su un rapporto sinallagmatico tra ente locale e impresa privata è necessario che l'affidamento dei servizi avvenga tramite procedura concorsuale che tenga conto del «*costo economicamente*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sufficiente di produzione dei servizi medesimi», il quale «*rappresenta il limite per la quantificazione dell'importo a base d'asta*» (art. 23-*bis* legge reg. Lazio n. 30/1998), e che alla selezione del contraente faccia seguito la stipula di apposito contratto di servizio ex art. 24 della medesima legge regionale.

L'aver previsto la modalità di affidamento con procedure di gara e la determinazione di un "costo economicamente sufficiente di produzione dei servizi", quale importo limite da porre a base d'asta, comporta implicitamente che tale costo sia comprensivo di un ragionevole margine di utile suscettibile di essere compresso dalla dinamica concorrenziale dei partecipanti: ma, se ciò è vero, il configurarsi di tale utile non può prescindere dal rispetto della predetta sequenza procedimentale.

Non può, quindi, ritenersi che, per effetto della sola entrata in vigore della normativa regionale oggetto di causa, in attuazione di quanto previsto dal d.lgs. n. 422/1997, la natura giuridica dei contributi in contestazione sia automaticamente mutata, nel senso di doversi ad essi comunque riconoscere la natura di corrispettivi: in senso contrario a tale interpretazione, propugnata dall'Agenzia ricorrente, rilevano le richiamate disposizioni normative regionali, che ancorano la qualificazione di "corrispettivo" del servizio di trasporto alla stipula del relativo contratto all'esito della procedura di scelta del contraente affidatario.

4.10 A tali principi normativi la CTR si è attenuta, in quanto i giudici d'appello, confermando la sentenza di primo grado, hanno rilevato che, in relazione all'anno d'imposta oggetto di causa, ossia il 2009, non risultavano stipulati i contratti di servizio previsti dal novellato art. 24 della legge regionale, posto che quelli prodotti in sede d'appello, stipulati nel 1999 ai sensi dell'art. 24, comma 3, cit. nella formulazione all'epoca vigente, costituivano una mera proroga degli affidamenti già in corso, basati sul regime concessorio previgente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La stipula dei nuovi contratti di servizio, di cui ai novellati artt. 24 e 24-*bis* della legge reg. Lazio n. 30/1998, avrebbe richiesto, come correttamente rilevato dalla CTR, la determinazione del «*costo economicamente sufficiente di produzione*» del servizio, fissato dalla Regione Lazio solo con delibera n. 21 del 27/01/2015, nonché l'espletamento delle procedure di selezione dei contraenti previste dalla legislazione regionale.

Il mancato rispetto di tale sequenza procedimentale e, soprattutto, l'assoluta carenza, in quanto non prodotti in giudizio, di contratti di servizio diversi da quelli, risalenti alla fase transitoria, costituenti mera proroga delle originarie concessioni – e, dunque, non assoggettati alla disciplina del Regolamento (CE) n. 1370/2007 - escludono che le somme erogate dagli enti comunali possano costituire dei "corrispettivi contrattuali", dovendo invece tali somme essere equiparate ai contributi pubblici a ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubblico locale che, per costante giurisprudenza di questa Corte, non costituiscono, come ricordato dalla CTR, componenti positivi di reddito e, pertanto, sono sottratti ad imposizione diretta.

4.11 Questa Corte, invero, anche di recente, ha ribadito che i contributi erogati dallo Stato, a ripiano dei disavanzi di esercizio degli enti e delle aziende di trasporto pubblico locale, e distribuiti dalle Regioni tramite il Fondo nazionale ripartito tra le stesse sulla base di parametri prefissati, di cui agli artt. 6 e 9 della legge n. 151/1981, non costituiscono componenti positivi del reddito e, quindi, sono sottratti ad imposizione diretta, a norma dell'art. 3, comma 1, n. 3, del d.l. n. 833/1986, conv. in legge n. 18/1987 (tuttora in vigore come si evince dalla norma interpretativa di cui all'art. 1, comma 310, della legge n. 244/2007, che ad esso fa riferimento), anche dopo la soppressione del predetto Fondo ad opera della legge n. 549/1995, e l'assunzione dei contributi a carico delle regioni tramite un apposito Fondo destinato ai trasporti, costituito con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

d.lgs. n. 422/1997 (Cass. 09/11/2023, n. 31254; Cass. 18/11/2021, n. 35154; Cass. 11/09/2020, n. 18869; Cass. 18/01/2019, n. 1351; Cass. 30/07/2018, n. 20111; Cass. 02/03/2015, n. 4226; Cass. 23/10/2013, n. 24012; Cass. 15/02/2013, n. 3771; Cass. 17/12/2010, n. 25624).

5. In definitiva, il ricorso va rigettato, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese giudiziali, liquidate come in dispositivo.

Poiché risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese giudiziali, che liquida in euro 10.000,00 per compenso, oltre 15% per le spese generali, euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18/09/2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale