Numero registro generale 22074/2015
Numero sezionale 713/2022
Numero di raccolta generale 8225/2022
Data pubblicazione 14/03/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: attività sanitaria cuneo fiscale - art.11, co. 1, lett. a) d.lgs. n. 446 del 1997

Composta da

Federico Sorrentino	Presidente	R.G. 22074/15
Roberta Crucitti	Consigliere	c.c. 24/02/22
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel.	
Luigi D'Orazio	Consigliere	
Filippo D'Aquino	Consigliere	

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22074/2015 R.G., proposto da:

(omissis) in persona del legale rapp.te. p.t., rappresentata e difesa dall'avv.to (omissis) con il quale è elettivamente domiciliata in (omissis)

Ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis.*

Controricorrente

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

avverso la sentenza n. 906/28/15 della Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito, CTR), depositata in data 17/02/2015 e non notificata;

udita la relazione svolta dal consigliere Rosita D'Angiolella nella camera di consiglio del 24 febbraio 2022.

RITENUTO CHE:

1. La contribuente - (omissis) , ente senza scopo di lucro, proprietaria di una struttura privata, il (omissis) ove esercita, in virtù di rapporto convenzionale con il (omissis) , l'attività di prestazioni di servizi di ricovero e cura - ha impugnato l'avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2009 con cui veniva rettificata la base imponibile IRAP disconoscendosi, in particolare, le deduzioni in tema di riduzione del cuneo fiscale previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 nella formulazione *pro tempore*. L'Ufficio ha ritenuto che l'associazione contribuente rientrasse tra quelle imprese che svolgono attività regolamentata (cc.dd. *public utilities),* ed individuabili solo in funzione della verifica dei due criteri posti dall'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4, del d.lgs. n. 446 del 1997 e cioè che, sotto il profilo giuridico, deve trattarsi di un'attività svolta in regime di concessione e, sotto il profilo economico, di un'attività con tariffe predeterminate dalla Pubblica Amministrazione. A supporto ha richiamato la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 61/E del 2007, la risoluzione n. 358/E del 2008 nonché per la sussistenza degli ulteriori presupposti la decisione C (2007) 4133 del 12/09/2007 della Commissione Europea (v. pagg. 5-10 del ricorso ove sono riportate le controdeduzioni formulate dell'Agenzia delle entrate innanzi alla CTP).

2. La contribuente ha dedotto che la sua attività non rientra tra le *public utilities* specificamente escluse dalla riduzione della base

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

imponibile IRAP, nonché l'insussistenza del profilo giuridico riguardante il rapporto di concessione traslativa e del profilo economico per insussistenza della remunerazione a tariffa. Ha osservato, inoltre, che nella determinazione di dette tariffe, anche a seguito della decisione C (2007) 4133 della Commissione Europea, occorre tener conto degli oneri fiscali e mancherebbe una tariffa predeterminata relativa ai servizi e alle prestazioni erogate che tenesse conto anche del costo fiscale IRAP e che fosse sensibile alle variazioni di tale costo.

3. La Commissione tributaria provinciale di Roma ha rigettato il ricorso, ritenendo sussistenti sia il presupposto soggettivo per l'applicazione della disposizione normativa, rientrando l'associazione nel settore dell'infrastrutture, sia quello oggettivo della sussistenza di una concessione traslativa e della remunerazione a tariffa dei servizi resi dall'associazione.

4. La Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito, CTR), con la sentenza in epigrafe, ha rigettato l'appello dell' (omissis) , confermando la sentenza di prime cure circa la sussistenza dei «tre presupposti sulla base dei quali al contribuente non spetta la detrazione Irap di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), punti 2 e 4 dello stesso d.lgs. n. 446 del 1997 (…) rappresentati dallo svolgere la propria attività nel settore delle infrastrutture, in forza di una concessione con l'applicazione di tariffe regolamentate dalla pubblica amministrazione».

5. Propone ricorso per cassazione la società contribuente affidato a tre motivi; l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, degli

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

artt. 12 e 14 disp. att. att. cod. civ. e 3 e 23 Cost., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la società contribuente svolgesse una attività di *public utilities*, rientrando nel settore delle infrastrutture intendendo per tale «l'insieme degli impianti e dei servizi pubblici destinati a soddisfare interessi e bisogni collettivi». L'erroneità della decisione d'appello, a dire della ricorrente, nel configurare l'attività svolta dall'associazione come appartenente al settore delle infrastrutture, deriverebbe dall'erronea interpretazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 446 del 1997 la cui *ratio* è quella «di individuare i settori nell'ambito dei quali operano i soggetti esclusi dalle agevolazioni e ciò sul presupposto che in detti settori le autorità di regolamentazione determinano la tariffa tenendo conto dell'onere IRAP»; in quanto norma che esclude dalla riduzione del cuneo fiscale alcuni soggetti - imprese operanti 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 - essa è di stretta interpretazione, comportando disciplina derogatoria della generale applicazione della riduzione del cuneo fiscale. Deduce, inoltre, che l'interpretazione estensiva della disposizione in parola resa dai giudici di appello «pur in presenza di un significato univoco del dettato legislativo e della manifesta esposizione ad opera del legislatore dei motivi fondanti l'esclusione dall'agevolazione per taluni settori (decisione C-2007 4133), amplia illegittimamente ed indiscriminatamente il novero dei soggetti esclusi dalle deduzioni ponendosi in netto contrasto con gli articoli 3 e 23 della Costituzione».

1.2. Con il secondo motivo di ricorso - articolato per l'ipotesi che il primo non fosse ritenuto assorbente - si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 446 del

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

1997, in combinato disposto con gli artt. 8-*ter e* 8-*quater* d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto assimilabile la concessione traslativa all'autorizzazione all'esercizio delle strutture sanitarie della Regione Lazio con cui è stata affidata l'attività di cura alla società contribuente, senza tener conto della diversità ontologica e strutturale tra l'organizzazione ed il funzionamento del SSN ed i servizi pubblici individuati dal legislatore nell'elenco tassativo di cui all'art. 11 d.lgs. cit. La ricorrente pone in luce le differenze tra autorizzazione e concessione, evidenziando come non possa essere svalutata la qualificazione giuridica dell'atto amministrativo medesimo anche alla luce della riforma del sistema sanitario attuato con la legge n. 502 del 1992.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso - anch'esso articolato per l'ipotesi che il primo motivo non fosse ritenuto assorbente - si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 446 del 1997 evidenziando come nella specie faccia difetto l'elemento della predeterminazione tariffaria del corrispettivo e della sovracompensazione derivante dall'applicazione dell'esenzione da IRAP del costo del lavoro. Osserva, infine, che l'interpretazione delle norme, condotta sulla base della Decisione C (2207) 4133 del 12 settembre 2007 della Commissione UE, al fine di escludere che la suddetta deduzione costituisca aiuto di Stato, indurrebbe a ritenere che l'esclusione del vantaggio fiscale derivante dalla riduzione della base imponibile IRAP si applicherebbe solo ai casi in cui il metodo di fissazione della tariffa da parte dell'Autorità regolamentare compensi specificamente i costi fiscali dei pubblici servizi erogati.

2. Il primo motivo di ricorso è fondato e le ragioni del suo accoglimento assorbono i restanti motivi.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

2.1. La peculiarità della fattispecie in esame è data dall'attività svolta dall'associazione ricorrente che, in quanto riguardante il settore sanitario (l' (omissis) , ai tempi dell'accertamento faceva parte del (omissis) a sua volta svolgente, in virtù di rapporto convenzionale con il (omissis) , prestazioni di servizi sanitari e di cura alla persona), pone il problema, oggetto del ricorso in esame, del se rientri oppur non tra le cd. *public utilities* quali disciplinate dall'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4, del d.lgs. n. 446 del 1997. Questa Corte si è pronunciata in fattispecie analoga, riguardante attività di servizi sanitari (v., Cass. Sez. 5, 22/12/2021, n. 41282), affermando il seguente principio di diritto: «Il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4, del d.lgs. n. 446 del 1997, va escluso per le sole imprese che svolgono attività regolamentata nei settori ivi indicati (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione delle acque di scarico, raccolta e smaltimento rifiuti), in forza di una concessione traslativa e con predeterminazione tariffaria del corrispettivo che tenga conto del costo fiscale dell'IRAP e sia sensibile alle variazioni di tale costo, in quanto in detti settori la tariffa tiene conto specificamente di detto costo». Tale pronuncia si allinea ai precedenti resi dalla Corte con riguardo ad altri settori (in prevalenza il settore dei trasporti), tenendo fede ad un'interpretazione sistematica e teleologica dell'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 446 del 1997, anche alla luce delle fonti di diritto comunitario e della pluralità delle fonti normative multilivello.

2.3. Ed infatti, la disposizione di diritto interno che nella specie viene in rilevo è dettata dall'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 446/1997, come modificato dall'art. 1, comma 266, l. 27 dicembre 1996, n. 296 (legge finanziaria 2007), che ha previsto che i soggetti

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

IRAP possano godere, nella determinazione della base imponibile, di una duplice deduzione, ulteriore rispetto a quelle già spettanti, quali i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro e i costi per ricerca e sviluppo (art. 1, comma 1, lett. a), nn. 1 e 5) cit.). La prima deduzione è forfetaria, pari a € 5.000,00 (nella formulazione *pro tempore*) su base annua per ogni lavoratore dipendente impiegato a tempo indeterminato (deduzione maggiorata ad € 10.000,00 se imprese operanti nelle Regioni del centro-sud); la seconda deduzione è analitica ed è commisurata all'importo dei contributi assistenziali e previdenziali versati per lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3, 4). Tali deduzioni sono, invero, escluse per «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», oltre che (originariamente) per banche, società finanziarie e assicurazioni.

2.5. Con tale norma, dunque, si prevede una generale applicazione della riduzione del cuneo di imposta (differenza tra costo del lavoro per l'impresa e retribuzione netta del lavoratore), mediante applicazione di una riduzione della base imponibile IRAP (che va a gravare generalmente sui costi per il personale, considerati fattori produttivi indeducibili ai fini del calcolo IRAP del valore della produzione netta), con esclusione di alcuni soggetti imprenditoriali che operino in determinati settori produttivi (erogazione di determinati servizi pubblici) e che vedano regolato il loro rapporto con la pubblica amministrazione sulla base di un rapporto concessorio - che ne qualifica il profilo giuridico - ove il servizio reso è remunerato in base ad una "tariffa", che qualifica il rapporto economico, predeterminata in base al costo sostenuto.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

2.6. Come pure ampiamente esposto dalla difesa dell'Associazione ricorrente, tale misura agevolativa è stata oggetto di esame e di approvazione da parte della Commissione Europea con la Decisione del 12/12/2007 C (2007) 4133, più volte richiamata negli atti di parte [sulla vincolatività delle decisioni della Commissione Europea che, nell'ambito delle funzioni ad essa conferite dall'art. 211 (ex art. 155) del Trattato CE, sull'attuazione e lo sviluppo della politica della concorrenza, in forza degli artt. 88 e 87 (ex artt. 93 e 92) dello stesso Trattato, ancorché prive dei requisiti della generalità e dell'astrattezza, costituiscono fonte di produzione del diritto unionale, sia pur con efficacia "verticale", ovvero e limitatamente ai rapporti giuridici tra privati e pubblici poteri, e, pertanto, vincolano il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi portati alla cognizione dello stesso, v. Cass., Sez. 6, 21/05/2018, n. 12393; Cass., Sez. 5, 19/01/2018, n. 1325; Cass., Sez. 5, 3/02/2010, n. 2428; v., altresì, Cass., Sez. 1, 17/11/2005, n. 23269 che ha chiarito che la vincolatività di tali decisioni sussiste non solo nel caso in cui la Commissione abbia ravvisato la denunciata violazione, ma anche nel caso in cui la Commissione medesima abbia escluso il contrasto della normativa nazionale con le prescrizioni del Trattato].

2.7. Ed invero, 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

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

applicazione nei termini illustrati davanti alla Commissione ritenendosi la stessa compatibile con la disciplina del mercato della comunità europea, in quanto misura di carattere generale (punto 31) e non selettiva (punto 32), ancorché 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). In questi casi, l'applicazione a questi soggetti imprenditoriali della riduzione della base imponibile IRAP - in quanto costo già originariamente contemplato in sede di determinazione tariffaria del corrispettivo per la fruizione del servizio richiesto a consumatori e imprese – comporterebbe una «sovracompensazione» o un «utile insperato», vanificando, così, il ruolo dell'Autorità regolamentare (punto 21), oltre che falsando il mercato interno. La Commissione ha, quindi, concluso che l'esclusione delle imprese che gestiscono pubblici servizi si giustifica in quanto non selettiva (punto 34), prendendo atto dell'impegno delle Autorità italiane ad estendere i vantaggi della misura alle imprese del settore assicurativo e del settore bancario con effetto retroattivo (punti 11, 31, 38). I settori indicati dalla disposizione normativa (settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti) rimangono, pertanto, gli unici legittimamente esclusi dal vantaggio fiscale, unitamente alla pubblica amministrazione, in quanto la loro esclusione non sarebbe selettiva, bensì andrebbe a neutralizzare l'eventuale sovracompensazione (con conseguente distorsione delle regole di concorrenza e di mercato) che, diversamente, conseguirebbe all'applicazione del vantaggio fiscale anche a tali imprese (punto 33, cit.: «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»).

2.8. Il legislatore italiano, conformandosi alle indicazioni della Commissione Europea, ha ricompreso tra le imprese che possono usufruire del vantaggio fiscale anche banche, operatori finanziari e assicurazioni, per effetto della conversione in legge del d.l. 2 luglio 2007, n. 81 (art. 15-*bis* l. 3 agosto 2007, n. 127). Pertanto, le uniche imprese escluse dal menzionato vantaggio fiscale sono quelle per le quali l'Autorità regolamentare tenga conto, in sede di determinazione della tariffa, «dei costi fiscali (IRAP compresa)» (punti 19 e 33).

2.9. Nell'esegesi data dalla Commissione, i criteri enunciati dal legislatore per l'esclusione del vantaggio fiscale (regime concessorio e regolamentazione tariffaria in relazione ai settori indicati dall'art. 11, lett. a), nn. 2, 3, 4 d.lgs. cit.) sono, pertanto, cumulativi e non alternativi (punto 23) e si applicano ai settori espressamente indicati dalla suddetta disposizione normativa.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

2.10. In base ad un'interpretazione adeguatrice della norma nazionale all'effettività delle regole del Trattato CE, come dagli esiti della decisione C (2007) 4133 della Commissione Europea, ne deriva che i settori esclusi dal vantaggio della riduzione della base imponibile IRAP sono tassativi, in quanto settori nei quali si tiene conto del costo IRAP in sede di determinazione tariffaria del corrispettivo del servizio e per i quali tale costo non può essere oggetto di detassazione, pena la sovracompensazione in violazione dell'art. 107 TFUE.

3. Alla luce dei principi sopra richiamati, il primo motivo di ricorso risulta fondato, non rientrando l'attività svolta dall'associazione ricorrente (gestione di servizi di ricovero e cura in regime di autorizzazione) tra quelle espressamente escluse, dalla norma in questione, dal vantaggio fiscale, con la conseguenza che la stessa, stante la generale applicazione della misura a tutte le imprese operanti sul territorio italiano, non può che godere del relativo vantaggio fiscale; invero, l'esclusione dall'agevolazione in questione, oltre che contrastare con i principi eurounitari indicati, determinerebbe in definitiva la violazione dei principi costituzionali di non discriminazione e di capacità contributiva, non verificandosi, per l'attività svolta dall'associazione ricorrente (non assoggettata a un regime concessorio con regolamentazione tariffaria che tenga conto del costo IRAP), - si ripete - alcuna ingiustificata sovracompensazione, distorsiva per la concorrenza, mentre, diversamente opinando, l'esclusione della misura di vantaggio fiscale sarebbe ingiustificatamente selettiva.

4. Le ulteriori due censure, riguardanti la statuizione della CTR relativa all'esistenza nella specie di concessione e di tariffa regolamentata dalla p.a. («[…] ricorrono i tre presupposti sulla base dei quali al contribuente non spetta la detrazione Irap […] Tali presupposti sono rappresentati dallo svolgere la propria attività nel

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

settore delle infrastrutture in forza di una concessione con l'applicazione di tariffe regolamentate dalla pubblica amministrazione […] il contribuente agisce in virtù di una specifica autorizzazione rilasciata dalla Regione Lazio applicando tariffe stabilite dalla stessa. Convenzione. Il settore in cui opera lo stesso può senz'altro essere individuato in quello delle infrastrutture intendendosi per tali, come giustamente sostenuto dall'ufficio, l'insieme degli impianti e dei servizi pubblici destinati a soddisfare interessi e bisogni collettivi»), rimangono assorbite dall'accoglimento del primo mezzo.

4.1. Ed invero, l'errore di fondo in cui è incorsa la CTR è l'aver considerato l'indicazione dei settori produttivi indicati dall'art. 11 d.lgs. cit., come elencazione esemplificativa, associando al termine "infrastruttura" un significato generico, riferibile ad ogni settore o servizio di interesse pubblico, e sganciato dal suo proprio significato di complesso degli impianti e delle installazioni occorrenti all'espletamento dei servizi infrastrutturali (es. ferroviari, aeroportuali, stradali, scolastici) con la conseguenza che la impugnata sentenza, là dove ha escluso l'associazione ricorrente - la quale gestisce servizi di ricovero e di cura alle persone - dal vantaggio fiscale, si pone in contrasto (si ripete) con la lettura della norma data dalla Commissione Europea nella richiamata decisione. Ed invero, da tale (errata) impostazione ne è derivato (seppur non esplicitamente detto dalle motivazioni della sentenza impugnata) che le tariffe che scontano espressamente l'IRAP comporterebbero non solo l'esclusione dalla suddetta agevolazione fiscale (propria dei settori espressamente indicati dall'art. 11, comma 1, lett. a, nn. 2, 3, 4), ma anche ulteriori corrispettivi di natura latamente tariffaria, in quanto determinati dalle pubbliche amministrazioni (nella specie determinate con un atto autorizzatorio della regione Lazio), ancorché non contemplino espressamente il costo IRAP.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

4.2. Tale ragionamento (errato), portato alle sue estreme conseguenze, comporterebbe (come accaduto con la decisione qui impugnata) che la preclusione della misura agevolativa possa derivare dalla mera determinazione del corrispettivo di un servizio da parte della p.a., anche ove non si consideri specificamente, in sede di remunerazione del corrispettivo, il peso fiscale IRAP, ove lo stesso sia determinato genericamente «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. 61/E dell'Agenzia delle Entrate). In tale stregua, l'estensione del concetto di tariffa che ne deriva, non risulta in linea con l'indicazione dell'art. 11 d.lgs. cit., che individua la predeterminazione tariffaria, tale da escludere il suddetto vantaggio fiscale, solo in relazione ai settori ivi espressamente indicati e nei quali la tariffa sconta specificamente il costo fiscale IRAP, come indicato dalla Commissione Europea e come rappresentato dall'Italia in sede di interlocuzione.

5. Occorre, dunque, ribadire il principio di diritto affermato con la sentenza n. 41282 del 2021 (v. § 2), precisandosi che, in base ad un'interpretazione adeguatrice della norma nazionale all'effettività delle regole del Trattato CE, come dagli esiti della decisione C (2007) 4133 della Commissione Europea, l'attività sanitaria non rientra tra i settori che l'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3, 4 d.lgs. cit., esclude dal vantaggio della riduzione della base imponibile IRAP, trattandosi di elencazione tassativa riferita a settori nei quali si tiene conto del costo IRAP in sede di determinazione tariffaria del corrispettivo del servizio e per i quali tale costo non può essere oggetto di detassazione; solo in tali settori il beneficio comporterebbe, infatti, una ingiustificata sovracompensazione, in violazione dell'art. 107

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

TFUE e distorsiva delle regole di mercato, nonché dei principi di non discriminazione in materia tributaria.

5.1. In altri termini, i sistemi di determinazione del corrispettivo di natura tariffaria presi in esame dall'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3, 4 d.lgs. cit., ai fini dell'esclusione dal beneficio fiscale, vanno intesi con riferimento esclusivo a quelli che si rivelino sensibili alle variazioni dell'IRAP, cosicché il variare del costo fiscale IRAP ingeneri una variazione tariffaria, come ritenuto dalla Commissione Europea (punto 33 Decis. Comm. UE, cit.); viceversa, non vanno intesi con riferimento ad 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, cit.).

6. Tali conclusioni si allineano alla giurisprudenza sezionale, che in casi di attività diverse da quelle sanitarie, ha ritenuto che il vantaggio fiscale della riduzione della base imponibile IRAP, per le deduzioni introdotte dall'art. 1, comma 266, della l. n. 296/2006, possa applicarsi anche nel caso delle stesse imprese che svolgono attività regolamentata a concessione e a tariffa nei settori considerati dall'art. 11, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 447/1997, nella specie settore trasporti (e che quindi sarebbero imprese escluse in linea di principio dalla suddetta disposizione agevolativa), ove la tariffa non sia remunerativa (Cass., Sez. 5, 12/12/2019, n. 32633; conf. Cass., Sez. 6, 22/10/2021, n. 29504; Cass., Sez. 5, 15/10/2020, n. 22346; Cass., Sez. 5, 14/10/2020, nn. 22156 e 22157; Cass., Sez. 5, 13/10/2020, nn. 22007 e 22008, Cass., Sez. 5, 9/10/2020, n. 21774). *A fortiori,* per i soggetti che, invero, non rientrino nei settori esclusi dalla suddetta disposizione (come nel caso di specie) e che a pieno diritto possono beneficiarne, il vantaggio fiscale va riconosciuto in quanto

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

vantaggio fiscale di carattere generale (v., la sentenza, già citata, di questa sezione del 22/12/2021, n. 41282)

7. Conclusivamente, il ricorso va accolto in relazione al primo motivo, con assorbimento degli ulteriori due motivi. Non essendo necessari ulteriori accertamenti nel merito ex art. 384 cod. proc. civ., la causa può essere decisa nel merito, accogliendosi l'originario ricorso, non rientrando la società ricorrente nei settori espressamente esclusi dall'operatività della riduzione del cuneo di imposta ai fini IRAP.

8. Le spese dei due gradi del giudizio di merito e del giudizio di legittimità sono integralmente compensate tra le parti, attesa la novità della questione al tempo della proposizione del ricorso.

9. Non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo da parte dell'Agenzia delle entrate, soccombente, trattandosi di amministrazione pubblica ammessa a prenotazione a debito.

P. Q. M.

accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti gli ulteriori motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso.

Dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso, in data 24 febbraio 2022.

Il Presidente
Federico Sorrentino

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396