CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **104/2023** (ECLI:IT:COST:2023:104)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SCIARRA** - Redattore: **ANTONINI**
Camera di Consiglio del **05/04/2023**; Decisione del **06/04/2023**
Deposito del **25/05/2023**; Pubblicazione in G. U. **31/05/2023**
Norme impugnate: Art. 24-ter, c. 2°, lettera b), e 3°, del decreto legislativo 26/10/1995, n. 504.
Massime: **45567 45568**
Atti decisi: **ord. 122/2022**

SENTENZA N. 104

ANNO 2023

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Silvana SCIARRA; Giudici : Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 24-ter, commi 2, lettera b), e 3, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara, sezione prima, nel procedimento vertente

tra M. R. e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Pescara, con ordinanza del 6 settembre 2022, iscritta al n. 122 del registro ordinanze 2022 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 43, prima serie speciale, dell'anno 2022, la cui trattazione è stata fissata per l'adunanza in camera di consiglio del 5 aprile 2023.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 6 aprile 2023 il Giudice relatore Luca Antonini;

deliberato nella camera di consiglio del 6 aprile 2023.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 6 settembre 2022 (r.o. n. 122 del 2022), la Commissione tributaria provinciale di Pescara, sezione prima, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 41 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 24-ter, commi 2, lettera b), e 3, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative).

1.1.– Le disposizioni censurate, nel circoscrivere l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale, di cui al comma 1 del medesimo articolo, costituito dall'aliquota ridotta dell'accisa gravante sul gasolio commerciale, prevedono che:

«2. Per gasolio commerciale usato come carburante si intende il gasolio impiegato da veicoli, ad eccezione di quelli di categoria euro 3 o inferiore e, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ad eccezione dei veicoli di categoria euro 4 o inferiore, utilizzati dal proprietario o in virtù di altro titolo che ne garantisca l'esclusiva disponibilità, per i seguenti scopi: […] b) attività di trasporto di persone svolta da: 1) enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, e alle relative leggi regionali di attuazione; 2) imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al decreto legislativo 21 novembre 2005, n. 285; 3) imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422; 4) imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009.

3. È considerato altresì gasolio commerciale il gasolio impiegato per attività di trasporto di persone svolta da enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico».

1.2.– Il giudice rimettente riferisce che la questione è sorta nel corso di un giudizio riguardante un avviso di pagamento emesso, ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 504 del 1995, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli nei confronti di una impresa individuale, esercente attività di autotrasporto con noleggio di autobus con conducente, in possesso di licenza per il trasporto internazionale di passeggeri su strada per conto terzi e di autorizzazione della Regione Abruzzo.

In particolare, il giudice a quo chiarisce che era stata effettuata un'attività di verifica – con le modalità previste nel d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277 (Regolamento recante disciplina dell'agevolazione fiscale a favore degli esercenti attività di trasporto merci, a norma dell'articolo 8 della legge 23 dicembre 1998, n. 448) – per accertare «la sussistenza degli elementi necessari al riconoscimento dell'agevolazione concessa» al contribuente, consistente nell'applicazione di una aliquota ridotta dell'accisa gravante sul gasolio commerciale acquistato per l'attività di trasporto.

La CTP precisa che si era proceduto al controllo documentale delle dichiarazioni inviate, nel periodo dal quarto trimestre 2014 al primo trimestre 2018, «per un totale complessivo di n. 14 dichiarazioni», ma l'attività di trasporto dell'impresa «non veniva ricondotta dai verificatori ad alcuna delle fattispecie previste dall'art. 24 ter del D.Lgs n. 504/1995 […]».

Nel rammentare lo svolgimento dei fatti di causa, il rimettente evidenzia che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli aveva proceduto «alla verifica del credito d'imposta erroneamente riconosciuto nei confronti della ditta»; di qui l'emissione dell'avviso di pagamento per il «recupero dell'accisa dovuta».

La CTP, quindi, ricorda che il contribuente aveva proposto ricorso deducendo, in particolare, la violazione e falsa applicazione «dell'art. 7, par. 3, della Direttiva 27.10.2003 n. 2003/96/CE, nonché degli art. 101 e ss. del TFUE con conseguente necessità di disapplicare l'art. 24-ter del T.U. accise e la violazione e falsa applicazione dell'art. 15 T.U. n. 504/1995 […]», cui l'Agenzia delle dogane e dei monopoli aveva resistito richiamando «una nutrita giurisprudenza» secondo cui tale direttiva non poteva produrre effetti diretti nell'ordinamento nazionale.

2.– Ciò premesso, la CTP, ritenute «[l]e disposizioni nazionali applicabili al caso di specie», in punto di non manifesta infondatezza, dopo aver premesso di aver considerato «quanto affermato con la sentenza della Corte di giustizia europea, Sez. II, 30/1/2020 n. C-513/18», dubita della conformità dell'art. 24-ter, commi 2, lettera b), e 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, agli artt. 3 e 41 Cost. nella parte in cui «crea una evidente disparità di trattamento tra imprese pubbliche e private, limitando la libertà di iniziativa di quest'ultime non estendendo anche ad esse un evidente regime di favore».

Il rimettente precisa di essere persuaso che «l'applicazione della disciplina agevolativa sulle accise circoscritta dall'art. 24-ter del T.U. […] ai soli soggetti pubblici, sia contrastante con gli artt. [3] e 41 della Cost. da leggere anche in combinato disposto tra loro, nel senso che la mancata eguaglianza tra imprese pubbliche e private può comportare, come nel caso di specie […] una limitazione della libertà di iniziativa economica da parte dei privati».

Soprattutto, aggiunge la CTP, «la normativa non vieta all'impresa pubblica che effettua il trasporto di passeggeri in modo regolare (con linee definite con partenza ed arrivo, fermate predisposte, rispetto di orari, ecc.), di effettuare anche il noleggio di autobus con conducente, anzi, tale attività è costantemente esercitata da dette imprese».

Di qui la conseguenza, ad avviso del rimettente, che «[q]uesto stato di fatto, con l'agevolazione sul gasolio che l'impresa pubblica può usufruire per legge, rende la stessa più competitiva, mettendola al pari di imprese estere, che pur effettuando solo l'attività di noleggio autobus con conducente, per la normativa di altro Stato membro gode di detta agevolazione», sicché la normativa «crea una disparità di trattamento tra imprese che pur esercitando la stessa attività, non godono dello stesso diritto agevolativo».

2.1.– Per la CTP la norma censurata contrasterebbe, quindi, sia con i principi di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., sia con l'art. 41 Cost., incidendo «sulle possibilità di scelta di mezzi e risorse, nonché sull'organizzazione delle stesse dando opportunità differenti».

3.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale e deducendone, comunque, la non fondatezza.

3.1.– L'eccepita inammissibilità s'incentra, in primo luogo, sull'omesso tentativo di un'interpretazione conforme alla Costituzione, in quanto la CTP avrebbe sollevato la questione

di legittimità costituzionale «con riferimento soltanto all'interpretazione data» alla norma censurata dalla «amministrazione pubblica», senza tentare di interpretare in via autonoma la disposizione di legge in modo conforme al dettato costituzionale.

3.2.– La difesa erariale eccepisce, poi, l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, che sarebbe stata sollevata «dubitativamente e in maniera perplessa» e con «incerta ricostruzione fattuale dell'intera fattispecie».

Infatti, per la difesa statale, il giudice rimettente muoverebbe dall'erronea considerazione che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli abbia negato il beneficio della riduzione dell'aliquota dell'accisa, gravante sul gasolio commerciale, in ragione della «natura privata del contribuente».

In realtà, chiarisce l'Avvocatura, la ragione dell'esclusione dall'agevolazione sarebbe imputabile alla circostanza che si trattava di «noleggio con conducente e quindi di trasporto di persone occasionale»; ciò che rileverebbe, dunque, non sarebbe la natura del soggetto, pubblica o privata, ma la tipologia del trasporto effettuato.

4.– Nel merito, la questione sollevata non sarebbe fondata.

4.1.– L'Avvocatura prende le mosse dal dato di fatto che tra i fruitori dell'agevolazione vi sarebbero predeterminati soggetti individuati in modo specifico dalla norma censurata: 1) enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422 (Conferimento alle regioni ed agli enti locali di funzioni e compiti in materia di trasporto pubblico locale, a norma dell'articolo 4, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59), e alle relative leggi regionali di attuazione; 2) imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al decreto legislativo 21 novembre 2005, n. 285 (Riordino dei servizi automobilistici interregionali di competenza statale); 3) imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al d.lgs. n. 422 del 1997; 4) imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009, che fissa norme comuni per l'accesso al mercato internazionale dei servizi di trasporto effettuati con autobus e che modifica il regolamento (CE) n. 561/2006.

La difesa erariale sottolinea quindi che il giudice a quo sarebbe stato tratto in inganno da un'interpretazione «parziale» della norma sospettata, nella parte in cui prevede che l'agevolazione fiscale spetta agli «enti pubblici o imprese pubbliche locali» (ai sensi dell'art. 24-ter, comma 2, lettera b, numero 1, del d.lgs. n. 504 del 1995), finendo per reputare erroneamente escluso il beneficio per le imprese private di trasporto, senza considerare che la norma aggiungerebbe all'elenco dei beneficiari anche queste ultime, purché esercenti attività di trasporto regolare o di linea.

Peraltro, l'Avvocatura precisa che l'interpretazione sostenuta dal rimettente non costituirebbe "diritto vivente", in assenza di pronunce sul punto da parte della Corte di cassazione, mentre la giurisprudenza di merito si sarebbe «totalmente schierata» nel negare l'agevolazione fiscale ai soggetti che esercitano esclusivamente attività di trasporto occasionale di passeggeri.

Evidenzia quindi che, in materia di norme agevolatrici tributarie, troverebbe applicazione il principio d'interpretazione restrittiva, restando in tal modo escluse dal beneficio di riduzione dell'aliquota dell'accisa le imprese che svolgono attività di trasporto di persone non rientranti in alcuna delle categorie sopra indicate, e in particolare le imprese che effettuano attività di trasporto solo occasionale e non di linea.

La difesa erariale richiama, a supporto dell'assenza di discriminazioni e di violazione del

principio di libera concorrenza, anche la pronuncia della «Corte di giustizia 30 gennaio 2020, nella causa C-513/18», che avrebbe evidenziato le differenze tra i servizi di trasporto regolare e occasionale, che non risponderebbero alle medesime esigenze.

Per questi motivi risulterebbero quindi non fondate le questioni sollevate con riferimento agli artt. 3 e 41 Cost.

Considerato in diritto

1.– La CTP di Pescara, sezione prima, con ordinanza del 6 settembre 2022 (r.o. n. 122 del 2022), dubita, in riferimento agli artt. 3 e 41 Cost., della legittimità costituzionale dell'art. 24-ter, commi 2, lettera b), e 3, del d.lgs. n. 504 del 1995.

1.1.– Le disposizioni censurate prevedono l'applicazione di un'aliquota ridotta dell'accisa gravante sul gasolio commerciale esclusivamente per talune categorie di operatori che utilizzano il carburante come propellente per il trasporto di persone.

In particolare, al comma 2, lettera b), dell'art. 24-ter citato, tali categorie sono così individuate: «enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422»; «imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al decreto legislativo 21 novembre 2005, n. 285»; «imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422»; «imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009». Al comma 3, si fa infine riferimento ad «attività di trasporto di persone svolta da enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico».

Il giudice rimettente riferisce che la questione è sorta nel corso di un giudizio riguardante un avviso di pagamento emesso, ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 504 del 1995, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli nei confronti di un'impresa individuale, esercente attività di trasporto con noleggio di autobus con conducente per il recupero di somme indebitamente restituite; infatti, inizialmente tali somme erano state riconosciute all'impresa sull'erroneo presupposto della spettanza del beneficio fiscale, costituito dall'applicazione dell'aliquota ridotta dell'accisa gravante sul gasolio commerciale.

A seguito di un successivo controllo – prosegue il giudice a quo – l'Agenzia delle dogane e dei monopoli avrebbe escluso l'impresa dall'agevolazione, che spetterebbe, sulla base della norma censurata, solo alle imprese pubbliche esercenti attività di trasporto a carattere regolare o di linea e non alle imprese private svolgenti attività di trasporto solo occasionale, come quella del contribuente.

1.2.– La CTP, ritenute «[l]e disposizioni nazionali applicabili al caso di specie», in punto di non manifesta infondatezza, premette che l'agevolazione fiscale non spetterebbe in nessun caso alle imprese private che esercitano attività di trasporto di persone, sia esso regolare o occasionale.

Precisa poi che «la normativa non vieta all'impresa pubblica che effettua il trasporto di passeggeri in modo regolare (con linee definite con partenza ed arrivo, fermate predisposte, rispetto di orari, ecc.), di effettuare anche il noleggio di autobus con conducente, anzi, tale attività è costantemente esercitata da dette imprese».

In quest'ultimo caso, pertanto, l'impresa pubblica usufruirebbe dell'agevolazione per ciascuna delle due diverse attività di trasporto svolte.

1.3.– Da qui – ed è questo propriamente il cuore dell'ordinanza di rimessione – deriverebbe per il giudice a quo la violazione dell'art. 3 Cost., in quanto la medesima tipologia di trasporto di passeggeri, a carattere solo occasionale, se svolta dall'impresa pubblica in modo ancillare rispetto alla principale attività di trasporto regolare, consentirebbe l'applicazione del beneficio fiscale, mentre ne sarebbe esclusa se esercitata dall'impresa privata, che comunque non potrebbe mai godere del beneficio (sia per il trasporto regolare che per quello occasionale).

1.4.– La medesima esclusione comporterebbe, per il rimettente, anche la lesione dell'art. 41 Cost., incidendo «sulle possibilità di scelta di mezzi e risorse, nonché sull'organizzazione delle stesse», ledendo anche il principio di libera concorrenza tra imprese.

2.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente, sotto diversi profili, l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale.

2.1.– Con la prima eccezione la difesa erariale evidenzia che il rimettente avrebbe sollevato la questione di legittimità costituzionale «con riferimento soltanto all'interpretazione data» alla norma censurata dalla «amministrazione pubblica», senza tentare di interpretare in via autonoma la disposizione di legge in modo conforme al dettato costituzionale.

L'eccezione non è fondata.

Va infatti ribadito il costante orientamento di questa Corte secondo cui l'onere di interpretazione conforme viene meno, lasciando il passo all'incidente di costituzionalità, allorché il giudice rimettente sostenga, come nel caso di specie, che il tenore letterale della disposizione non consenta tale interpretazione (ex plurimis, sentenze n. 18 del 2022, n. 59 e n. 32 del 2021, n. 32 del 2020, n. 221 e n. 141 del 2019, n. 268 e n. 83 del 2017, n. 241 del 2016).

2.2.– Secondo la difesa erariale, inoltre, la questione di legittimità costituzionale sarebbe stata sollevata «dubitativamente e in maniera perplessa», con «incerta ricostruzione fattuale dell'intera fattispecie», anche perché il rimettente muoverebbe dall'erronea considerazione che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli avrebbe negato l'agevolazione in parola in ragione della «natura privata del contribuente», mentre l'effettiva ragione dell'esclusione dipenderebbe dalla circostanza che si trattava di «noleggio con conducente e quindi di trasporto di persone occasionale».

Anche tale eccezione non è fondata.

Dalla lettura complessiva dell'ordinanza emerge che il percorso argomentativo non è dubitativo né perplesso e che il rimettente ha sufficientemente descritto la fattispecie ai fini dell'ammissibilità della effettiva questione sottoposta al vaglio di questa Corte (sentenze n. 46 del 2023, n. 95 del 2022 e n. 35 del 2021).

3.– Nel merito le questioni non sono fondate.

Il rimettente, in definitiva, muove dall'assunto che nelle ipotesi in cui l'impresa pubblica eserciti, unitamente alla attività di trasporto di persone a carattere regolare, anche una parallela attività di trasporto di persone a connotazione occasionale, l'art. 24-ter del d.lgs. n. 504 del 1995 consentirebbe l'attribuzione del beneficio fiscale per l'esercizio di ciascuna delle due attività, che rimarrebbe invece precluso alle imprese private di trasporto di persone che svolgono solo attività di trasporto occasionale.

Ciò che determinerebbe la violazione degli artt. 3 e 41 Cost.

4.– L'esame del quadro normativo in cui s'inseriscono le questioni di legittimità costituzionale sollevate dimostra che il principale presupposto ermeneutico su cui le stesse

poggiano non è corretto.

4.1.– Al riguardo, occorre innanzitutto ribadire che il censurato art. 24-ter del d.lgs. n. 504 del 1995, in particolare, prevede, al comma 2, lettera b), l'applicazione di un'aliquota ridotta dell'accisa gravante sul gasolio commerciale utilizzato da: a) «enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, e alle relative leggi regionali di attuazione»; b) «imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al decreto legislativo 21 novembre 2015, n. 285»; c) «imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422»; d) «imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009».

In questi termini, il suddetto art. 24-ter ricomprende nelle tipologie dei beneficiari dell'agevolazione non solo soggetti pubblici ma anche imprese che possono avere natura privata; sia gli uni che le altre, però, sono, in forza dei rimandi normativi in esso previsti, caratterizzati dallo svolgimento di un'attività di trasporto regolare o di linea, che è tale, secondo quanto stabilisce l'art. 87, comma 1, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada), in quanto «l'esercente, comunque remunerato, effettua corse per una destinazione predeterminata su itinerari autorizzati e con offerta indifferenziata al pubblico, anche se questo sia costituito da una particolare categoria di persone».

Il legislatore nazionale, pertanto, ha voluto agevolare – e del resto il medesimo criterio è stato adottato fin dai vari interventi contingenti che si sono susseguiti prima della stabilizzazione dell'agevolazione in questione con la norma censurata – il servizio di trasporto regolare: come ratio della previsione dell'aliquota ridotta ha quindi assunto un criterio oggettivo, senza mai discriminare – a differenza di quanto ritenuto dal rimettente – in base alla natura soggettiva dell'esercente.

5.– Non erra, invero, il rimettente nel sostenere che, in base alla normativa nazionale, le imprese pubbliche possono svolgere, accanto alla principale attività di trasporto regolare di passeggeri, anche una parallela attività di trasporto di persone con noleggio di autobus con conducente, e quindi solo occasionale.

Da un lato, infatti, l'art. 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21 (Legge quadro per il trasporto di persone mediante autoservizi pubblici non di linea) prevede che «[s]ono definiti autoservizi pubblici non di linea quelli che provvedono al trasporto collettivo od individuale di persone, con funzione complementare e integrativa rispetto ai trasporti pubblici di linea ferroviari, automobilistici, marittimi, lacuali ed aerei, e che vengono effettuati, a richiesta dei trasportati o del trasportato, in modo non continuativo o periodico, su itinerari e secondo orari stabiliti di volta in volta». Dall'altro, la legge 11 agosto 2003, n. 218 (Disciplina dell'attività di trasporto di viaggiatori effettuato mediante noleggio di autobus con conducente) non pone alcun limite sostanziale allo svolgimento di tale attività da parte di soggetti che già svolgano attività di trasporto di persone regolare.

5.1.– Tuttavia, a differenza di quanto ritenuto dal medesimo rimettente, dalla agevolazione fiscale in questione è del tutto esclusa l'attività di trasporto occasionale, senza che rilevi da quale soggetto sia esercitata, e quindi anche se svolta da soggetti pubblici dediti prevalentemente all'attività di trasporto regolare.

Diversi elementi ermeneutici confermano tale conclusione.

Innanzitutto, l'attività di trasporto occasionale non viene mai considerata, né direttamente né indirettamente, nelle fattispecie indicate nel censurato art. 24-ter.

Inoltre, la mancata agevolazione del trasporto occasionale risponde alla ratio per cui solo quello regolare costituisce una tipologia di trasporto ad alta intensità, che da un lato incontra particolari esigenze dei lavoratori e degli utenti (in virtù di un'offerta generalizzata, di itinerari posti a garanzia anche dell'accessibilità dei territori, di tariffe prestabilite e calmierate) e, dall'altro, in quanto tale, normalmente permette una sistematica diminuzione del traffico – consentendo di non utilizzare il mezzo proprio – e quindi del conseguente inquinamento ambientale.

Del resto, ciò ha puntualmente rilevato la più recente giurisprudenza di merito che si è espressa al riguardo, confermando l'esclusione dell'agevolazione in questione in riferimento all'attività di trasporto occasionale (ex plurimis, Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione settima, sentenza 29 giugno 2021, n. 2417; CTR Toscana, sezione prima, sentenza 26 ottobre 2020, n. 746; CTR Lombardia, Milano, sezione settima, sentenza 18 settembre 2020, n. 1925).

5.2.– Tale interpretazione, volta a restringere, nel silenzio della norma, la portata del beneficio tributario in questione, appare peraltro in linea con la giurisprudenza di questa Corte (sentenze n. 218 del 2019 e n. 120 del 2020), che ha valorizzato, in riferimento alle agevolazioni fiscali in senso proprio, l'esistenza di una finalità extrafiscale riconducibile all'attuazione di principi costituzionali, anche quale elemento che, in presenza di una sostanziale eadem ratio, ne giustifica l'estensione.

Da questo punto di vista, l'agevolazione in questione, in quanto riferita al trasporto regolare risponde, come detto, sia a interessi sociali inerenti alla mobilità, in particolare di lavoratori e studenti, sia ad esigenze di tutela dell'ambiente, oggi peraltro precisate nel nuovo testo dell'art. 9 Cost. anche «nell'interesse delle future generazioni».

In relazione al trasporto occasionale il perseguimento di tali interessi ed esigenze, invece, non è normalmente riscontrabile, perlomeno negli stessi termini.

Ciò che impone una interpretazione restrittiva dell'agevolazione in riferimento a questa tipologia di mobilità.

6.– Tale conclusione trova ulteriore conferma in quanto stabilito dalla recente sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza 30 gennaio 2020, in causa C-513/18, Autoservizi Giordano società cooperativa), la quale ha ritenuto che l'art. 7, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, «non osta a una normativa nazionale che prevede un'aliquota di accisa ridotta per il gasolio commerciale utilizzato come propellente per il trasporto regolare di passeggeri, senza tuttavia prevedere siffatta aliquota per quello utilizzato per il trasporto occasionale di passeggeri».

La Corte di giustizia, da un lato, è giunta a tale conclusione valorizzando il criterio formale di interpretazione della direttiva, che utilizza la particella disgiuntiva «o» tra i termini «regolare» e «occasionale» del suddetto art. 7, paragrafo 3, lettera b), ai sensi del quale «[s]i intende per "gasolio commerciale utilizzato come propellente" il gasolio utilizzato ai fini seguenti […] b) trasporto regolare o occasionale di passeggeri, effettuato con un autoveicolo delle categorie M2 o M3[…]». Con la conseguente deduzione che il trasporto regolare o occasionale «non devono necessariamente essere cumulativamente assoggettati all'aliquota di accisa ridotta, ma possono anche esserlo alternativamente».

Dall'altro, vi è pervenuta facendo leva sul criterio di interpretazione sistematica, poiché la direttiva si propone anche «di incoraggiare obiettivi di politica ambientale», e ciò ha condotto a precisare le differenze tra le due modalità di trasporto: «i servizi di trasporto regolare di passeggeri assicurano, per definizione, il trasporto di passeggeri con una frequenza e su un

itinerario determinati e in cui l'imbarco o lo sbarco dei medesimi hanno luogo alle fermate preventivamente stabilite, mentre i servizi di trasporto occasionale di passeggeri rispondono ad esigenze puntuali. Inoltre, gli operatori che forniscono servizi di trasporto regolare di passeggeri sono generalmente incaricati di missioni di servizio pubblico».

6.1.– La suddetta sentenza, infine, ha precisato che, poiché «i servizi di trasporto regolare e i servizi di trasporto occasionale di passeggeri non appaiono rispondere alle medesime esigenze, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non sembra violare il principio della parità di trattamento, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare».

7.– Tale parità di trattamento, per quanto in precedenza descritto, non è violata dalla norma censurata: infatti l'impresa pubblica (o privata) che può ottenere l'agevolazione per il trasporto regolare non ne ha diritto in relazione alla "parallela" eventuale attività di trasporto occasionale di persone mediante noleggio di autobus con conducente, come invece erroneamente ritenuto dal giudice rimettente.

Dal complesso della normativa che regola la fattispecie in questione emerge, del resto, anche un insieme di prescrizioni funzionali a distinguere le due diverse tipologie di attività e a permettere i relativi controlli.

Infatti, l'utilizzo, per l'attività di trasporto occasionale, di autobus destinati all'attività di trasporto regolare di passeggeri può avvenire solo in casi eccezionali e previa autorizzazione delle autorità competenti, anche in ragione delle loro «caratteristiche costruttive, funzionali e di equipaggiamento» (sentenza n. 135 del 1997).

L'art. 82, comma 6, del d.lgs. n. 285 del 1992, prevede, al riguardo, che «[l]'autorizzazione […] viene rilasciata dall'ufficio competente del Dipartimento per i trasporti terrestri agli autobus destinati a servizio di noleggio con conducente, i quali possono essere impiegati, in via eccezionale secondo direttive emanate dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti con decreti ministeriali, in servizio di linea e viceversa»; ed il successivo art. 87, comma 4, dispone, inoltre, che «[i]l concedente la linea può autorizzare l'utilizzo di veicoli destinati al servizio di linea per quello di noleggio da rimessa, purché non sia pregiudicata la regolarità del servizio».

Inoltre, la richiesta dell'agevolazione da parte degli esercenti attività di trasporto regolare di persone è regolamentata in modo analitico e rigoroso dall'art. 3 del d.P.R. n. 277 del 2000, con l'indicazione specifica dei singoli mezzi utilizzati e dei relativi numeri di targa, oltre che del chilometraggio effettuato, rendendo, in tal modo, agevole l'attività di controllo della Agenzia delle dogane e dei monopoli al momento della verifica dei requisiti necessari per ottenere il beneficio fiscale.

8.– In conclusione, una volta evidenziato che, in caso di "doppia attività" di trasporto, a carattere tanto regolare quanto occasionale, le imprese beneficiano dell'agevolazione fiscale esclusivamente per la porzione di attività dedicata al trasporto regolare, appaiono non fondate, per erroneità del presupposto interpretativo, sia la censura riferita all'art. 3 Cost. sotto il profilo della violazione del principio della parità di trattamento, sia quella relativa all'art. 41 Cost., prospettata anche con riguardo alla lesione della libera concorrenza tra imprese.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 24-ter, commi 2, lettera b), e 3, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 41 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara, sezione prima, con l’ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 aprile 2023.

F.to:

Silvana SCIARRA, Presidente

Luca ANTONINI, Redattore

Igor DI BERNARDINI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 25 maggio 2023.

Il Cancelliere

F.to: Igor DI BERNARDINI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.