



8179-19

REPUBBLICA ITALIANA

Camera di Consiglio
in data 25/2/2019

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

OGGETTO: IRAP - Contributi erogati alle imprese esercenti il Trasporto Pubblico Locale - Incidenza del costo del personale sul finanziamento - Sussiste - Mero riferimento per il calcolo del costo standard - Diretta ed evidente correlazione del contributo con un componente negativo del reddito non deducibile - Insussistenza - Conseguenze - Imponibilità.

QUINTA SEZIONE CIVILE

R.G.N. 9645/2014

Cron. 8179
Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Ettore Cirillo	Presidente
dott. Lucio Napolitano	Consigliere
dott. Rosita D'Angiolella	Consigliere
dott. Michele Cataldi	Consigliere
dott. Paolo Di Marzio	Consigliere rel. est.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

contro

- **ricorrente** -

1055
2018

Azienda Napoletana Mobilità (A.N.M.) Spa, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale estesa per atto notarile, dall'Avv.to Andrea Abbamonte, che ha indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliata presso il suo studio, alla via degli Avignonesi n. 5 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 340, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli il 2.7.2013, e pubblicata il 13.11.2013;

udita la relazione svolta in camera di consiglio dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

l'Azienda Napoletana Mobilità (A.N.M.) Spa l'8.4.2010 domandava all'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Campania, il rimborso di quanto riteneva di avere versato in eccesso in relazione al tributo dell'Irap nell'anno 2008, per il complessivo importo di Euro 783.810,32. Affermando essersi formato il silenzio-rifiuto, la società ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli. Spiegava la A.N.M. di svolgere l'attività di trasporto pubblico di linea in ambito urbano ed extraurbano ed affermava di avere conseguito dalla Regione un incremento del contributo riconosciuto per assicurare all'utenza prezzi calmierati, espressamente finalizzato alle spese supplementari conseguenti al rinnovo del contratto del personale dipendente. Le somme, pertanto, erano state specificamente destinate a coprire un componente negativo del reddito non deducibile, per volontà di legge. Specificava, inoltre, che il contributo veniva concesso sulla base della rendicontazione dell'effettivo utilizzo dei fondi per far fronte all'incremento dei costi per il personale. Costituitasi in giudizio, l'Agenzia delle Entrate chiariva di essersi espressa mediante diniego del rimborso, e non si verteva quindi in ipotesi di silenzio-rifiuto, inoltre le leggi istitutive del contributo non prevedevano la sua "afferenza esclusiva ad un componente negativo del reddito non deducibile", quale è il costo per la retribuzione del personale dipendente.

La CTP accoglieva il ricorso, riconoscendo il diritto della contribuente a conseguire il rimborso.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la decisione innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, sottolineando che le norme istitutive del contributo in questione, l'art. 23, comma 1, DI n. 355 del 2003, come conv., e l'art. 1 del DI. n. 16 del 2005, come conv., non prevedevano un "vincolo funzionale" del finanziamento a soddisfare l'incremento dell'onere da sostenere per il personale dipendente. La CTR osservava che i contributi in parola erano stati erogati dalla Regione Campania ai sensi degli artt. 1, comma 2, e 23, comma 1, del DI n.16 del 2005, come conv., nonché dell'art. 1 del DI n. 162 del 2005. La prima norma chiariva che il finanziamento era diretto "ad assicurare il rinnovo del contratto collettivo relativo al settore del trasporto pubblico" si trattava, pertanto, di somme istituzionalmente destinate al predetto personale e come tali non andavano assoggettate ad IRAP. In conseguenza rigettava il ricorso introdotto dall'Ente impositore.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania ha proposto impugnativa per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a due motivi di ricorso. Resiste con controricorso l'A.N.M.

Ragioni della decisione

1.1. - Con il suo primo motivo di ricorso l'Ente impositore critica, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la CTR impugnata per essere incorsa nella violazione o falsa applicazione degli artt. 11, terzo comma, e 11bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 23 del DI. n. 355 del 2003, come conv., e dell'art. 1, comma 2, del DI. n. 16 del 2005, come conv., e dell'art. 1, comma 1230, della legge n. 296 del 2006, per aver ritenuto che i contributi concessi in considerazione del rinnovo del contratto di lavoro del personale dipendente dovessero essere esclusi dalla base imponibile ai fini Irap.



1.2. - Con il suo secondo motivo di ricorso l'Ente impositore critica, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., la CTR impugnata per essere incorsa nel vizio di motivazione, per aver omesso di verificare che il contributo sia stato "esattamente determinato in misura pari ai maggiori costi di personale sostenuti dall'Azienda nell'esercizio", e "che il contributo di cui trattasi corrisponde ad una specifica voce di pari misura del passivo del bilancio di esercizio, che consenta di individuare la precisa correlazione richiesta dalla legge ai fini dell'esenzione dall'imposizione Irap" (ric., p. 12).

2.1. - L'Agenzia delle Entrate contesta, con il suo primo motivo di ricorso, che la CTR ha erroneamente ritenuto di poter affermare che i contributi per cui è causa siano correlati a componenti negativi del reddito non deducibili. Le leggi istitutive del contributo, infatti, non prevedono la "sua afferenza esclusiva ad un componente negativo non deducibile ... la correlazione richiesta a tal fine dall'art. 11, comma 3, D.Lgs. 446/97, presuppone un nesso diretto ed univoco tra la somma erogata ed il componente non deducibile. Occorre ... che la destinazione del contributo concesso sia vincolata in modo preciso ed inequivocabile alla copertura di uno specifico costo non deducibile ai fini IRAP" (ric. p. 8). La norma di cui all'art. 11, comma terzo, D.Lgs. N. 446 del 1997, "non dispone l'esenzione del contributo dall'Irap, né afferma la sussistenza di una correlazione specifica ed univoca tra contributo ed aumenti salariali, ma si limita ad indicare la finalità e la destinazione del contributo e rimanda ad un successivo decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti per la determinazione delle procedure e delle modalità per la loro erogazione ... non sussiste un nesso diretto tra la documentazione degli aumenti dei costi del personale prodotta dall'Azienda al Ministero (e richiamata negli avversi scritti difensivi) e l'erogazione del contributo (che non è erogato direttamente dal Ministero, che si limita a mettere a disposizione le risorse finanziarie occorrenti a beneficio della Regioni" (ric., p. 10).

La controricorrente replica che, nel caso di specie, i contributi erariali sono stati erogati al solo fine di finanziare gli oneri conseguenti al rinno-



vo del contratto di lavoro del personale dipendente (controric., p. 9), e sono pertanto strettamente correlati ad una componente negativa del reddito non deducibile.

L'Agenzia delle Entrate, in definitiva, ribadisce la necessità della sussistenza di una inequivoca e diretta correlazione fra le somme erogate a titolo di contributo ed il componente negativo di reddito non deducibile, ai fini dell'applicabilità dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, e della conseguente non computabilità dei contributi *de quibus* nella base imponibile dell'Irap, ed esclude che nel caso di specie una simile correlazione sia ravvisabile, posto che la ricordata norma istitutiva del finanziamento "non dispone l'esenzione del contributo dall'Irap, né afferma la sussistenza di una correlazione specifica ed univoca tra contributo ed aumenti salariali, ma si limita ad indicare le finalità e la destinazione del contributo (ric., p. 10). Nella prospettazione della ricorrente, pertanto, il contributo in parola non sarebbe esclusivamente destinato alla retribuzione del lavoro dipendente, ma rappresenterebbe uno dei parametri di cui tener conto ai fini della quantificazione del finanziamento complessivamente dovuto all'impresa di trasporto.

Merita di essere ricordato che (condivisibilmente), nel caso di specie, risulta incontestato tra le parti che la non computabilità di un determinato finanziamento nella base imponibile ai fini di un diverso tributo (imposte sui redditi) non importa la non imponibilità ai fini Irap del medesimo. Si osservi pure, in materia, che oggetto del giudizio sono i contributi erogati a far data da anno successivo al 2003, quando era pertanto già in vigore art. 3, comma 2 quinquies, del D.L. n. 209 del 2002, introdotto dalla legge di conversione n. 265 del 2002, il quale aveva contribuito a chiarire questo profilo. La disposizione richiamata, nella misura in cui prevede che tutti i contributi pubblici erogati, anche se a norma di legge, concorrono alla formazione della base imponibile ai fini IRAP, ad esclusione del caso specifico in cui essi siano correlati a componenti negativi di reddito non ammessi a deduzione, viene ad escludere l'imponibilità di tali voci attive nella sola ipotesi in cui vi sia una specifica ed inequivoca-



bile previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo indeducibile del reddito.

Nel caso di specie, l'art. 23 del DI n. 355 del 2003, come conv., dispone al primo comma, che "al fine di assicurare il rinnovo del contratto collettivo relativo al settore del trasporto pubblico locale è autorizzata la spesa di euro 337.500.000 per l'anno 2004 e di euro 214.300.000 annui a decorrere dall'anno 2005; i trasferimenti erariali conseguenti sono effettuati con le procedure e le modalità stabilite con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281".

Invero la Suprema Corte ha ormai già più volte affermato che non può attribuirsi rilevanza, in materia di esclusione di un finanziamento dalla base imponibile da calcolare ai fini Irap, ad una correlazione tra contributo e componente negativo del reddito che non sia specificamente e immediatamente rilevabile, e sia piuttosto ricavata indirettamente mediante operazioni di proporzionalità tra contributi percepiti e costi sopportati (cfr. Cass. n. 4838 del 2007). Proponendo un orientamento dal quale il Collegio non ravvisa nelle difese della controricorrente motivi per discostarsi, si è ulteriormente precisata la necessità che la legge prescriva una specifica destinazione dei contributi alla copertura di componenti negativi del reddito (costi) non deducibili (quali le spese per il personale), dovendo pertanto prevedere che il contributo sia, anche solo in parte, rigorosamente vincolato a tale funzione (cfr. Cass. n. 13155 del 2010).

Si osservi che, nel caso in esame, la possibilità di ritenere ricorrente una correlazione diretta tra il contributo concesso all'impresa di trasporto ed una sua componente negativa del reddito non deducibile appare geneticamente disagevole, in quanto il finanziamento non è erogato direttamente dall'erario come finalizzato ad un'unica funzione e ad essa specificamente vincolato con obbligo di rendiconto, ma viene in concreto erogato all'impresa dalla Regione, sulla base di proprie determinazioni cui l'erario della Stato rimane estraneo.



Da quanto esposto discende che occorre ribadire l'ormai consolidato orientamento di questa Corte (cfr. Cass. n. 4838 del 2007; Cass. S.U. n. 21749 del 2009; Cass. n. 14415 del 2010; Cass. n. 13160 del 2010; Cass. n. 29590 del 2011), secondo cui i contributi versati, prima dal Fondo nazionale dei trasporti (soppresso ad opera della L. n. 549 del 1995), poi dalle Regioni (tramite l'apposito Fondo costituito con il D.Lgs. n. 422 del 1997), alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale, al fine di ripianare i disavanzi di esercizio, debbono essere inclusi nel calcolo per la determinazione della base imponibile dell'IRAP.

Il riassunto orientamento della Suprema Corte merita di essere riaffermato nel presente giudizio, che presenta profili di evidente analogia, vertendosi in materia di contributi erogati dallo Stato, non direttamente ma, mediante finanziamento attribuito alle Regioni che, a loro volta, hanno provveduto ad erogare il contributo in favore delle aziende di trasporto locale, e deve pertanto confermarsi l'imponibilità ai fini Irap dei contributi (nazionali ma erogati mediante le Regioni) concessi per l'esercizio del trasporto pubblico, rimanendo irrilevante che, ai fini del calcolo del costo della prestazione fornita dalla società di trasporto pubblico locale, in questo caso l'A.N.M. di Napoli, il legislatore nazionale abbia ritenuto di indicare espressamente, tra i diversi parametri utilizzati, l'onere da affrontarsi per la remunerazione del personale dipendente, in conseguenza della rinnovazione del contratto collettivo di lavoro.

La retribuzione dei dipendenti può costituire una componente negativa non deducibile del reddito, ai sensi della normativa vigente, ma a diversi fini. In relazione allo specifico tributo dell'Irap è possibile escludere il costo del personale dalla base imponibile soltanto quando sia stata prevista dalla legge una specifica ed inequivoca correlazione tra il contributo erogato e la destinazione del finanziamento alla copertura di determinati componenti negativi non deducibili del reddito, che i contributi erogati siano specificamente vincolati a soddisfare.

Questi principi devono essere confermati, essendo stati già ripetutamente espressi - proprio in relazione ai contributi pubblici concessi alla odierna controricorrente, l'Azienda Napoletana Mobilità, in base alla

normativa applicabile anche in questo giudizio, ed in particolare in relazione all'anno d'imposta 2004 - da questa Corte, precisando che: *"nel caso in esame nessuna disposizione della legge istitutiva del contributo di che trattasi ne prevede l'esclusione dalla base imponibile Irap. È bensì vero che, come affermato nella sentenza impugnata, è ricavabile dal testo di tale legge istitutiva una diretta correlazione tra contributo e maggiori costi sostenuti per il rinnovo contrattuale del personale dipendente (componenti negativi non ammessi in deduzione a fini Irap), ma alla luce del chiaro dato testuale della citata norma interpretativa (art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289) rimane tuttavia dirimente, in senso ostativo alla tesi della contribuente, il fatto che non sia comunque espressamente previsto che il contributo pubblico così determinato debba essere escluso dalla base imponibile ai fini Irap"*, Cass. sez. V, sent. 27.12.2016, n. 27148. Gli esposti principi sono stati ribaditi, ancora in un giudizio pendente tra le stesse parti, e relativo all'esenzione dall'imponibile Irap del contributo, invocato in relazione ai redditi dell'anno 2006, avendo il Giudice di legittimità precisato che *"nel caso in esame, le leggi istitutive dei contributi non istituiscono l'indicata correlazione fra l'erogazione dei contributi e costi non deducibili, segnatamente costi del lavoro: - il D.L. 23 dicembre 2003, n. 355, art. 23, comma 1, come convertito, prevede l'autorizzazione della spesa inerente ai contributi "al fine di assicurare il rinnovo del contratto collettivo relativo al settore del trasporto pubblico locale...", demandando al "decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, sentita la Conferenza unificata di cui al D.Lgs. 28 agosto 1997, n. 281, art. 8" la determinazione delle procedure e modalità di erogazione ... ne' specifica correlazione si legge nel D.L. 21 febbraio 2005, n. 16, art. 2, comma 2, come convertito; anzi, in tal caso, il 3 comma della medesima norma espressamente riferisce l'attribuzione delle "...risorse...con riferimento alla consistenza del personale in servizio alla data del 30 novembre 2004 presso le aziende di trasporto pubblico locale...", senza alcun puntuale riferimento all'azienda controricorrente; infine, ancora più generica è la L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 1230, che si limita ad autorizzare la spesa "...al fi-*

ne di garantire il cofinanziamento dello Stato agli oneri a carico delle Regioni...per il rinnovo del secondo biennio economico del contratto collettivo relativo al settore del trasporto pubblico locale", Cass. sez. VI-V, 2.3.2015, n. 4226 (cfr., anche, Cass. sez. V, 21.1.2015, n. 956).

A quanto osservato sembra peraltro opportuno aggiungere che, in relazione all'anno 2008 in esame, la legge finanziaria, l. 24.12.2007, n. 244, art.1, comma 50, si limita a confermare che i contributi erogati in base a norma di legge e correlati a costi indeducibili non concorrono alla formazione del valore della produzione. Inoltre, i commi da 294 a 302, pur dedicati al trasporto pubblico locale, dispongono solo un mero finanziamento in termini di spesa corrente.

Neppure può trascurarsi che, come è già stato sottolineato da tempo da questa Corte, un'interpretazione che non fosse rigorosa della normativa vigente, in questa materia, rischierebbe di consentire la trasformazione di un lecito contributo in un, non consentito, aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e ss. del Trattato CE, stante l'evidente vantaggio economico che l'ampliamento surrettizio dell'agevolazione fiscale realizzerebbe in favore di un circoscritto numero di imprese, con conseguente alterazione del regime di concorrenza (cfr. Cass. sez. V, 16.7.2010, n. 16721).

Il motivo di ricorso risulta quindi fondato, e deve perciò essere accolto.

2.1. – Con il secondo motivo di ricorso l'Ente impositore censura il vizio di motivazione in cui sarebbe incorsa la CTR per aver reso una motivazione insufficiente su punti rilevanti e decisivi della causa, in particolare non verificando se il contributo erogato fosse stato versato in misura (esattamente) pari ai maggiori costi sostenuti per il rinnovo del contratto di lavoro del personale, e se il contributo corrispondesse ad una voce specifica del passivo del bilancio di esercizio della controricorrente, che permettesse eventualmente di individuarne la correlazione con una componente non deducibile del reddito richiesta dalla legge.

La controricorrente ha replicato, in proposito, che il vizio di motivazione della decisione impugnata, in base alla normativa di rito applicabile, non

è contestabile in presenza di una doppia valutazione conforme espressa nei due gradi di merito del giudizio, ed il rilievo appare fondato.

In definitiva, il primo motivo di ricorso deve essere accolto e la Corte deve cassare l'impugnata sentenza della Commissione Tributaria Regionale campana, senza rinvio, rigettando l'originario ricorso proposto dalla contribuente, posto che la causa può essere decisa nel merito, atteso che non occorrono ulteriori accertamenti di fatto, ex art. 384, comma 2, cod. proc. civ.; ne consegue che quanto versato dalla A.N.M. di Napoli, per il tributo Irap, non dovrà essere restituito.

Tenuto conto della complessità della materia trattata e del consolidarsi dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità in epoca successiva alla introduzione del presente ricorso, appare equo dichiarare compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

La Corte

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, cassa la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso proposto dalla Azienda Napoletana Mobilità Spa.

Dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma,
nella Camera di consiglio del 25 febbraio 2019

Depositato in Cancelleria il

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 22 MAR 2019



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Presidente
Ettore Cirillo