Sentenza del 28/02/2018 n. 4577 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società XXXX per la mobilità s.p.a. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento notificatole dall'Agenzia delle Entrate di Pavia, relativo all'anno di imposta 2004, impugnando le riprese a tassazione ai fini IRES e IRAP e le relative sanzioni. Assumeva, fra l'altro, la contribuente che, nella determinazione della base imponibile IRAP, l'Ufficio aveva tenuto conto dell'intero importo ricevuto dalla Regione Lombardia a titolo di contributo erogato al fine di ripianare il disavanzo relativo all'attività di pubblico trasporto esercitata, nonostante lo stesso dovesse ritenersi correlato a costi indeducibili - ed, in particolare, al costo per il personale - non computabili ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta in esame.

La C.T.P. di Pavia accoglieva il ricorso proposto dal contribuente; la decisione veniva impugnata dall'Ufficio limitatamente al capo di sentenza relativo all'esclusione dei contributi regionali dalla base imponibile IRAP, per un totale di Euro 5.882.352,00.

La C.T.R. di Milano, con sentenza n. 108/31/10, pronunziata in data 23.9.2010, accogliendo integralmente il gravame, riformava la sentenza della CTP. Avverso tale sentenza, XXXX per la mobilità s.p.a. propone ricorso per cassazione, articolato in tre motivi.

Resiste l'Agenzia con controricorso. La contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 24 luglio 1997, n. 446, art. 11, nel testo novellato a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, in combinato disposto con la L.R. Lombardia 25 marzo 1995, n. 13, art. 13, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), dovendo ritenersi illegittima la pretesa dell'Agenzia delle Entrate di assoggettare a tassazione i contributi percepiti dalla ricorrente, in quanto da considerarsi esclusi dalla base imponibile ai fini IRAP in virtù della loro correlazione a componenti negativi non ammessi in deduzione, con particolare riferimento ai costi per il personale.

Il motivo è infondato.

Alla stregua dell'ormai consolidato indirizzo interpretativo di questa Corte, al quale il Collegio intende dare continuità (cfr., in particolare, Cass. Sez. U., 14/10/2009, n." 21749; Cass. Sez. 6-5, ord. 05/03/2015, n. 4539; Cass. Sez. 5, 27/07/2016, n. 15571; tale ultima decisione riveste

particolare rilevanza nella controversia in esame, in quanto relativa proprio all'interpretazione ed applicazione della L.R. Lombardia 25 marzo 1995, n. 13, invocata dalla società contribuente a sostegno della tesi dell'esclusione dei contributi erogati dalla regione all'impresa esercente il trasporto locale dalla base imponibile IRAP), in tema di IRAP debbono essere inclusi nel calcolo della base imponibile tutti i contributi erogati a norma di legge, ivi compresi quelli versati alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale al fine di ripianare i disavanzi di esercizio, che il D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, art. 3, comma 1, (convertito, con modificazioni, dalla L. 6 febbraio 1987, n. 18) esclude dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, salvo che non si tratti di contributi per i quali l'esclusione dalla base imponibile sia prevista dalle relative leggi istitutive ovvero da altre disposizioni di carattere speciale.

2. Nella medesima prospettiva, va osservato, inoltre, che la disciplina del concorso nella determinazione della base imponibile IRAP dei contributi erogati dalle Regioni alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale è stata definitivamente fissata dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 5, comma 3, che ha fornito un'interpretazione autentica del disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 3 - nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, art. 1, comma 1, lett. b) - nel senso che sono soggetti all'IRAP anche i contributi esclusi dalla base imponibile delle imposte sui redditi (ed tinche ove corrisposti in epoca antecedente al 31 dicembre 2002), salvo diverse disposizioni delle leggi istitutive dei singoli contributi o altre disposizioni di carattere speciale.

Ne consegue che, ai sensi dell'art. 11, comma 3, citato, devono essere esclusi dal calcolo per la determinazione della base imponibile IRAP i soli contributi di cui la legge preveda espressamente l'erogazione in correlazione ad un componente negativo indeducibile (Cass. Sez. 5, 16/05/2012, n. 7671; Sez. 6-5, Ordinanza n. 4539 del 05/03/2015, Rv. 634981).

Nel caso in esame, in particolare, nessuna disposizione della legge regionale prevede l'esclusione dalla base imponibile IRAP dei contributi pubblici erogati alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale.

La giurisprudenza di questa Corte ha, in particolare, affermato che dette disposizioni non possono rinvenirsi nella L.R. Lombardia n. 13 del 1995, artt. 13 e 14, i quali si limitano ad istituire una - ovvia - correlazione tra il costo standard, al quale è commisurato il contributo pubblico, ed il costo del personale, ma non prevedono affatto che il contributo pubblico così come determinato debba essere escluso dalla base imponibile ai fini IRAP (cfr., oltre alle decisioni richiamate, Cass. Sez. 5, 27/07/2016, n. 15571).

Nella medesima prospettiva, questa Corte ha precisato che neppure rilevano, ai medesimi fini, le indicazioni desumibili dai modelli di calcolo dei costi economici standardizzati richiamati dalla L.R. Lombardia n. 13 del 1995, art. 13, per la determinazione dell'ammontare del contributo: invero, ai fini della deducibilità dei contributi in esame dall'imponibile IRAP non rileva che un determinato costo indeducibile sia astrattamente considerato come costo standard nella formula matematica di determinazione dell'ammontare dei contributi medesimi, ma è necessaria "una specifica previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo indeducibile" (così Cass. Sez. 5, n. 7671/12; Cass. Sez. 5, 21/05/2014, n. 11147), ossia una previsione di legge che - a prescindere dalle modalità con cui l'ammontare dei

contributi viene annualmente determinato - destini espressamente e direttamente la loro erogazione a determinati costi indeducibili sostenuti in concreto dai beneficiari, (sul punto, cfr. Cass. sez. 6, 7 ottobre 2015, n. 24581; v. anche, in motivazione, Cass. Sez. 5, 01/03/2007, n. 4838, secondo la quale "certamente deve escludersi che possa darsi rilevanza ad una correlazione che non sia specificamente e immediatamente rilevabile e sia ricavata indirettamente mediante operazioni di proporzionalità tra contributi percepiti e costi - non ammessi in deduzione ai fini IRAP - sopportati").

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce nullità della sentenza per violazione del principio di correlazione fra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4.

Il motivo è fondato.

- La contribuente, sin dal ricorso introduttivo del giudizio (depositato in atti come allegato al ricorso di legittimità) aveva chiesto, per il caso di mancato accoglimento della domanda principale, il riconoscimento delle obiettive condizioni di incertezza della normativa regolante la materia, con particolare riferimento al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 e, conseguentemente, l'inapplicabilità delle sanzioni irrogate, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 8.

L'accoglimento della domanda principale da parte della C.T.P. determinava l'assorbimento della questione relativa all'applicazione delle sanzioni; la stessa veniva riproposta, conformemente al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, nella memoria di costituzione della società contribuente in appello, datata 23.9.2010 (allegata al ricorso di legittimità).

In ordine a tale domanda, non risulta essere intervenuta alcuna espressa statuizione da parte della sentenza della C.T.R.. Nè potrebbe ravvisarsi, nella specie, una statuizione implicita di rigetto, posto che la pretesa avanzata con il capo di domanda non espressamente esaminato non risulta affatto incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia: questa, infatti, una volta affermata l'impossibilità di sottrarre dalla base imponibile IRAP i contributi in parola, avrebbe dovuto porsi il problema di valutare l'eventuale scusabilità della contribuente che aveva optato per l'opposta soluzione in sede di dichiarazione.

4. La sussistenza del vizio posto alla base del motivo di impugnazione sopra esaminato determina l'assorbimento del terzo motivo di ricorso, con il quale viene dedotta violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

A tale riguardo, ritiene il Collegio comunque opportuno rilevare che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione (cfr. Cass. Sez. 5, 14/01/2015, n. 440). Tale situazione di incertezza normativa obiettiva deve essere, in particolare, identificata con una situazione giuridica caratterizzata dalla impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un

procedimento interpretativo metodologicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione del case di specie; la stessa, secondo il consolidato orientamento di questa Corte (cfr. Cass. Sez. 6-5, ord. 29/07/2014, n. 17250), è rilevabile attraverso una serie di "fatti indice", quali la difficoltà d'individuazione o d'interpretazione di disposizioni normative, l'assenza o contraddittorietà d'informazioni o prassi amministrative, la formazione di orientamenti giurisprudenziali difformi, il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale o tra opinioni dottrinali, l'adozione di norme d'interpretazione autentica o esplicative di norma implicita preesistente (in subiecta materia, cfr. Cass. n. 4838/07, secondo cui "il carattere interpretativo della citata disposizione della Legge Finanziaria 2003 è fuor di dubbio, ricorrendone, secondo l'orientamento espresso da questa Corte e dal giudice delle leggi, tutte le condizioni in quanto essa: a) chiarisce il significato della norma preesistente, esplicitandone uno dei contenuti possibili, anzi, per quanto sin qui detto, runico contenuto possibile; b) risolve in un senso determinato un obiettivo contrasto giurisprudenziale dimostrato dall'esistenza di pronunce emesse dai giudici di merito pro e contro la tesi interpretativa enunciata"). In tale quadro ricostruttivo, appare ugualmente opportuno richiamate le pronunce di questa Corte che, in tema della L.R. Lombardia n. 13 del 1995, artt. 4 e 13, hanno statuito nel senso che l'oggettiva incertezza circa la portata applicativa delle norme in oggetto giustifichi la declaratoria di non debenza delle sanzioni (Cass. sez. 5, 30/11/2016, n, 4067; Cass. Sez. 6-5, ord. 24/02/2015, n. 3732; Cass. Sez. 6-5, ord. 25/02/2015, n. 3884).

In conclusione, deve essere rigettato il primo motivo di ricorso ed accolto il secondo motivo, in esso assorbito il terzo; la sentenza impugnata deve essere, conseguentemente cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, alla quale si demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo motivo di ricorso, in esso assorbito il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza