Sentenza del 18/11/2021 n. 35154 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dalla sentenza impugnata che l'Agenzia delle entrate ha recuperato nei confronti della s.p.a. SAD Trasporto locale maggiore materia imponibile per gli anni 2007 e 2008 ai fini delle imposte dirette, dell'irap e dell'iva; e l'ha fatto riqualificando il contributo elargito alla società dalla Provincia di Bolzano, che non era stato fatturato ai fini iva, e in relazione al quale la contribuente aveva operato variazioni in diminuzione ai fini ires e irap, come corrispettivo di un contratto di servizio accessivo alla concessione di pubblico servizio intercorrente tra l'ente territoriale e la contribuente, nonchè recuperando costi ritenuti non inerenti.

La società ha impugnato i relativi avvisi di accertamento, notificando i ricorsi anche alla Provincia, che si è costituita in giudizio.

Il giudice di primo grado ha dichiarato inammissibile l'intervento della Provincia, ma ha accolto nel merito il ricorso della contribuente, salvo che per una ripresa minore.

Quello d'appello ha anzitutto affermato l'ammissibilità dell'intervento della Provincia e, nel merito, ha respinto sia l'appello principale dell'Agenzia, sia quello incidentale della società per i profili di rispettiva soccombenza.

A fondamento della decisione, per i profili ancora d'interesse, la Commissione tributaria di secondo grado, previa ricognizione e della normativa statale, e di quella provinciale, ha rilevato che il contratto di servizio non è più previsto e ha stabilito che i contributi pubblici sono esenti da imposizione.

In particolare, quanto all'iva, ha escluso che il contributo funga da corrispettivo contrattuale, anche in ragione dell'eliminazione del contratto di servizio: esso, invece, a suo avviso risponde alla funzione di ripianare il disavanzo delle imprese esercenti il trasporto pubblico locale, di modo che la relativa erogazione è coerente con la natura concessoria della relazione tra Provincia e impresa di trasporto.

Quanto, poi, agli ulteriori costi ritenuti non inerenti, il giudice d'appello ha ritenuto che l'Agenzia non abbia dimostrato che le spese attinenti alle campagne informative in occasione dell'introduzione di importanti innovazioni nel sistema del trasporto pubblico locale con ampia riorganizzazione della mobilità pubblica non siano pertinenti ai compiti dell'impresa nella propria veste d'incaricata del servizio informativo integrato.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a tre motivi, cui rispondono la Provincia con controricorso e la società con controricorso e ricorso incidentale, articolato in un motivo, nonchè in ulteriori sette motivi proposti in via condizionata, che illustra con memoria.

La Procura generale ha depositato conclusioni scritte.

Motivi della decisione

1.- Preliminarmente è infondata la deduzione di violazione del contraddittorio proposta in udienza dalla Provincia di Bolzano, che ha dedotto di non conoscere il contenuto delle conclusioni scritte della Procura generale, giacchè il documento relativo è inserito nel fascicolo processuale telematico.

2.- Il terzo motivo del ricorso principale, da esaminare prima degli altri due, perchè, concernendo il rapporto processuale, è prodromico rispetto a questi sul piano logico, è infondato.

La denuncia di violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, là dove il giudice d'appello ha ritenuto ammissibile l'intervento adesivo dipendente della Provincia di Bolzano, s'infrange contro il consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale nel processo tributario, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 3, l'intervento adesivo dipendente è ammissibile in tutte le ipotesi in cui l'atto impositivo può pregiudicare i diritti di un terzo producendo, direttamente, effetti giuridici nei suoi confronti (Cass. n. 255/12, n. 9567/13; n. 32188/19; n. 6854/21).

2.1.- E che la decisione relativa alla s.p.a. SAD Trasporto locale non possa che ripercuotersi sulla sfera giuridica della Provincia emerge con chiarezza avendo riguardo al profilo dell'iva, perchè la computabilità dei contributi nella base imponibile dell'iva rifluirebbe sul rapporto tra la Provincia e la contribuente.

Basti considerare che, a norma della L. provinciale 2 dicembre 1985, n. 16, art. 5, comma 2, lett. b, l'amministrazione "stabilisce, nell'ambito dei programmi annuali, livelli tariffari e contributivi nella misura necessaria ad assicurare, nel rispetto e nei limiti di quanto disposto dalla presente legge... l'equilibrio economico della gestione delle singole imprese o di loro consorzi", sicchè il maggior peso dato dal tributo non potrebbe che determinare il corrispondente maggior impegno economico della Provincia.

La censura va in conseguenza respinta.

3.- Col primo motivo del ricorso principale l'Agenzia lamenta, ai fini dell'iva e dell'ires, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 1, e art. 13, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 85, comma 1, lett. a), nonchè del D.L. 9 gennaio 1986, n. 833, art. 3, come convertito, del regolamento 23 ottobre 2007 n. 1370 del Parlamento Europeo e del Consiglio.

Sostiene, in particolare, l'irrilevanza dell'espunzione del contratto di servizio, di modo che comunque il contributo integrativo del quale si discute da un lato sconterebbe l'iva, perchè si atteggerebbe a corrispettivo di una prestazione di fare resa dalla contribuente, e, dall'altro lato, sarebbe soggetto a ires, in quanto la disposizione agevolativa contenuta nel D.L. n. 833 del 1986, art. 3, si riferisce alle sole regioni a statuto ordinario e non già alle regioni a e alle province a statuto speciale, com'è quella di Bolzano.

Il motivo che, diversamente da quanto obiettato dalla contribuente, è ammissibile, in quanto individua con precisione i fatti e la questione di diritto (risultando sul punto irrilevante la circostanza che non si espongano gli argomenti contrari addotti dalla società), è fondato nei limiti di seguito indicati.

3.1.- Quanto all'iva, a segnare le sorti della censura non incidono la qualificazione della relazione tra società e Provincia e l'espunzione del contratto di servizio, su cui pure si diffondono non solo l'Agenzia e la SAD Trasporto locale, ma anche il giudice d'appello.

Ai fini dell'iva, difatti, la rilevanza del contributo in questione va valutata in base all'art. 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), sesta Dir. (corrispondente all'art. 73 Dir. iva), che conforma il senso del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, a norma del quale la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita "dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali..., aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti": sicchè nella base imponibile dell'imposta vanno incluse le somme versate da terzi ai soggetti passivi, se direttamente connesse col prezzo delle operazioni svolte, allo scopo di assoggettare all'imposta l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi e, dunque, a evitare che il versamento di una tale somma provochi un gettito d'imposta inferiore (Corte giust. 15 luglio 2004, causa C-144/02, Commissione c. Repubblica federale di Germania; Corte giust. 9 ottobre 2019, cause C-573/18 e C-574/18, C GmbH & co. KG).

3.2.- Ebbene, nel caso del versamento di somme da parte di terzi ai soggetti passivi sono inevitabilmente interessate tre parti, ossia quella che corrisponde la somma, il soggetto che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dal beneficiato.

Ma le operazioni considerate come rilevanti ai fini dell'iva non sono certo quelle compiute a vantaggio di chi corrisponde la somma, bensì quelle erogate in favore del cessionario o del committente (Corte giust. 22 novembre 2001, causa C-184/00, Office des produits wallons, punto 10).

Nè la circostanza che il beneficiario della prestazione di servizi non sia il soggetto che versa il contributo, ma l'utente del trasporto è di per sè idonea a interrompere il nesso diretto tra la prestazione di servizi eseguita e il corrispettivo ricevuto (Corte giust. 27 marzo 2014, causa C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, punto 35, a proposito del versamento forfetario compiuto dalla cassa nazionale assicurazione malattie in favore di una struttura residenziale per anziani non autosufficienti per prestazioni da questa svolte a beneficio dei suoi residenti).

3.3.- Ne consegue che è indifferente, ai fini della valutazione dell'imponibilità dei contributi in questione (recte, dell'inclusione di essi nella base imponibile del tributo) la configurazione dei rapporti tra la SAD Trasporto locale e la Provincia di Bolzano.

E comunque, giustappunto con riguardo alla SAD Trasporto locale e in relazione al contributo integrativo, che essa pretendeva dalla Provincia di Bolzano, le sezioni unite di questa Corte (Cass. n. 14235/20) hanno stabilito che la controversia concernente la corresponsione del contributo in questione, previsto dalla L. prov. n. 16 del 1985, art. 17, comma 1, è sottratta alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo e attribuita a quella del giudice ordinario; e ciò perchè l'erogazione del contributo ha contenuto meramente ricognitivo e privo di profili di discrezionalità, che si sono esauriti con l'adozione dei provvedimenti di fissazione, a monte, dei costi standard ai quali il contributo è ragguagliato.

4.- Quel che conta, dunque, è la funzione del contributo.

E quel che si deve stabilire è se esso sia direttamente connesso col prezzo dell'operazione; il che accade se sia versato all'operatore beneficiato perchè questi:

a- fornisca un bene o presti un servizio determinati e b- ne diminuisca proporzionalmente il prezzo.

Quanto al primo aspetto, a fronte della disponibilità permanente del prestatore a fornire i servizi di trasporto, la circostanza che le prestazioni fornite non siano nè predeterminate nè personalizzate e che il compenso sia versato in forma di forfait non compromette il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, se l'importo del corrispettivo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (Corte giust. causa C-151/13, cit., punto 37). Si giunge a differenti conclusioni qualora dei servizi si avvantaggino non le persone che possono essere chiaramente identificate, ma tutti, e il contributo non sia in alcun modo ragguagliato all'identità e il numero di utenti del servizio (Corte giust. 16 settembre 2021, causa C-21/20, Balgarska natsionalna televizia, punto 37).

4.1.- In relazione al secondo, occorre che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dal contributo, nel senso che il prezzo che l'acquirente o il destinatario della prestazione di servizi devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente all'entità della somma corrisposta al venditore del bene o al prestatore del servizio: è in questo senso che essa va a costituire un elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale venditore o prestatore (per tutte, Cass. n. 16660/20 e n. 26318/20).

Si deve dunque verificare se, oggettivamente, il fatto che sia versato un contributo al prestatore gli consenta di fornire il servizio a un prezzo inferiore a quello che, in mancanza di quella somma, avrebbe dovuto richiedere (Corte giust. causa C-184/00, cit., punto 14).

5.- Nel caso in esame, la legge provinciale, nel regolare gli interventi finanziari dell'amministrazione volti a sostenere -anche-le linee di politica tariffaria (ex art. 3, comma 2, lett. b) e c), fissa, almeno con riguardo ai contributi ordinari di esercizio, criteri predeterminati, che inevitabilmente risentono del numero degli utenti e dei requisiti che consentano loro di

fruire delle tariffe ridotte, preferenziali o speciali (come definite dall'art. 13): l'art. 14 stabilisce difatti che "Tali contributi devono essere calcolati in modo da assicurare al concessionario, per i viaggiatori trasportati a tariffa preferenziale e speciale, un introito complessivo corrispondente a quello derivante dall'applicazione delle tariffe ordinarie".

Lo stesso giudice d'appello, d'altronde, conviene che il contributo corrisponde a un "conguaglio dei maggiori costi sopportati dall'impresa per l'insufficienza strutturale dei compensi conseguiti dagli utenti, secondo criteri stabiliti che non prevedono come valore di riferimento il costo effettivamente sostenuto, bensì il costo cosiddetto standard stabilito autoritativamente dall'amministrazione concedente".

5.1.- Ciononostante, il giudice d'appello si è fermato alla valutazione del rapporto tra la Provincia di Bolzano e la società di trasporto, omettendo di verificare se e in quali limiti, in concreto, l'impegno finanziario della prima di versare i contributi alla seconda abbia consentito a questa di erogare le prestazioni di trasporto a prezzi inferiori a quelli che avrebbe dovuto richiedere in mancanza dei contributi.

La censura va quindi accolta e la sentenza cassata per il profilo corrispondente, con rinvio alla Commissione di secondo grado di Bolzano in diversa composizione, affinchè svolga queste verifiche, anche appurando se, e in quali limiti, sull'importo del contributo incida la mancata erogazione delle prestazioni.

6.- La censura è, invece, infondata in relazione all'ires, in base al consolidato orientamento di questa Corte, che si è venuto maturando anche in relazione alle regioni a statuto speciale (in particolare, con riguardo alla regione Sicilia e alla L.R. relativa 14 giugno 1983, n. 68, che pure prevede l'erogazione di contributi annui di esercizio ragguagliati al costo economico standardizzato del servizio e ai ricavi presunti per chilometro di percorrenza: artt. 4 e 6).

Ebbene, come questa Corte ha sottolineato, il thema decidendum si colloca all'interno del sistema unitario di sovvenzionamento delle imprese di trasporto pubblico mediante contributi, prima statali (tramite il fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi d'esercizio) e, poi, direttamente, regionali (tramite un apposito fondo destinato ai trasporti) e, nel nostro caso, provinciali, esentati da imposizione diretta, in quanto non considerati, ex lege, componenti positivi di reddito.

6.1.- In questo quadro, si è appunto stabilito che i contributi in questione non costituiscono componenti positivi del reddito e, quindi, sono sottratti a imposizione diretta, a norma D.L. n. 833 del 1986, art. 3, comma 1, n. 3, come convertito (tuttora in vigore come si evince dalla norma interpretativa della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 310, che ad esso fa riferimento), anche dopo la soppressione del predetto fondo ad opera della L. 28 dicembre 1995, n. 549, e l'assunzione degli oneri finanziari tramite un apposito fondo destinato ai trasporti, costituito con D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422 (Cass. n. 25624/10; n. 3771/13; n. 20111/18; n. 18869/20).

6.2.- L'obiezione mossa dall'Agenzia, che esclude l'applicazione di questo compendio di norme alla Provincia autonoma di Bolzano, si rivela infondata anche alla luce della giurisprudenza

costituzionale, intervenuta sugli ultimi tasselli del sistema di ripartizione delle attribuzioni in tema di trasporto pubblico locale.

La Corte costituzionale (con sentenza 14 dicembre 1998, n. 408, le cui valutazioni sono ribadite, quanto al D.Lgs. n. 422 del 2007, da Corte Cost. 22 marzo 2001, n. 111), difatti, adita anche dalla Regione Sicilia, con riguardo alla L. delega n. 59/797 - attuata col D.Lgs. n. 422 del 1997 -, ha stabilito che essa contiene una assai ampia delega al Governo per l'attuazione, fra l'altro, di un organico disegno di ulteriore decentramento di funzioni, ribadendo l'autonomia organizzativa che alle regioni è direttamente garantita dalla Costituzione e a comuni e province è comunque riconosciuta, e precisando che tale autonomia trova esplicazione "nell'ambito della rispettiva potestà normativa", e dunque nel rispetto delle regole e dei limiti propri di ciascuno di tali ambiti, volta a volta secondo i caratteri propri della potestà statutaria, legislativa o regolamentare delle regioni o della potestà normativa degli enti locali.

7.- Infondato è altresì il secondo motivo del ricorso principale, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, perchè le voci partitamente elencate in ricorso, riguardanti costi di stampa e veicolazione degli orari di trasporto su quotidiani, nonchè campagne pubblicitarie, sarebbero di esclusiva pertinenza della Provincia di Bolzano.

Indubbiamente, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrarne l'inerenza, sicchè deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Cass. n. 2224/21).

Ma la correlazione espressa dal principio d'inerenza tra spese e attività d'impresa in concreto esercitata si traduce pur sempre in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo e che richiede, da parte del contribuente, la prova dell'effettività del costo, e della concreta destinazione alla produzione di esso (Cass. n. 18904/18).

7.1.- Laddove nel caso in esame non si dubita dell'effettività e il giudice d'appello ha evidenziato la destinazione del costo, consistente nella pubblicizzazione dell'attività di trasporto, all'esercizio dell'attività di trasporto.

8.- La censura va quindi in parte qua respinta.

La cassazione con rinvio della sentenza impugnata comporta l'inammissibilità dei motivi di ricorso incidentale condizionato, concernente questioni ritenute assorbite, quindi non decise, che potranno essere esaminate dal giudice del rinvio (tra varie, Cass. n. 28751/17). 9.- Va, invece, respinto il motivo di ricorso incidentale col quale la società lamenta la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui il giudice d'appello ha escluso l'inerenza delle spese di rappresentanza di esponenti dell'assessorato provinciale: la motivazione sta giustappunto nella qualificazione come spese di rappresentanza di esponenti dell'assessorato, da cui è scaturita la conseguenza dell'esclusione dell'inerenza.

10.- In conclusione va rigettato il ricorso incidentale e, in relazione a questo rigetto, si dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie, nei limiti in motivazione, il primo motivo del ricorso principale e rigetta i restanti due, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano in diversa composizione. Rigetta il ricorso incidentale e, in relazione a esso, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 15 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza