

-7893-07



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIOVANNI PRESTIPINO

Presidente

Dott. ENRICO ALTIERI

Consigliere rel.

Dott. MICHELE D'ALONZO

Consigliere

Dott. Antonio MERONE

Consigliere

Dott. Francesco RUGGERO

Consigliere

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

TRA.IN s.p.a., con sede in Siena, elettivamente domiciliata in Firenze, viale Matteotti, 60, presso l'avv. Gaetano Viciconte, che la rappresenta e difende giusta delega in atti;

- *ricorrente* -

contro

1) **MINISTERO DELLE FINANZE**, poi **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

- *intimato* -

2) **AGENZIA DELLE ENTRATE**, rappresentata e difesa per legge dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, 12, è

Enrico Altieri estensore

1

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DELL'ART. 29, 25/4/86
N° 131 TARIFFA L. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

Oggetto

IRAP - imprese
trasporto pubblico -
esenzione contributi di
esercizio

R.G.N. 29064/03

Cron. 7893

Rep.

Ud. 8.2.2007

401
/07



domiciliata;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza della commissione tributaria regionale della Toscana n. 22/97/03 del 12 maggio 2003;

udita la relazione svolta in udienza dal Consigliere dott. Enrico Altieri;

sentito per la ricorrente l' avv. Gian Maria Camici, il quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

sentito per l' Amministrazione resistente il sostituto Avvocato Generale dello Stato Gianni De Bellis, il quale ha chiesto il rigetto del ricorso;

sentito il Procuratore Generale, Sostituto dott. Ennio Attilio Sepe, il quale ha chiesto il rigetto del ricorso;

§1. Svolgimento del processo

La TRA.IN s.p.a., esercente attività di trasporto pubblico, impugnava il silenzio rifiuto mantenuto dalla Direzione Regionale delle Entrate della Toscana sulla richiesta di rimborso della somma di lire 1.549.908.000 versata per i.r.a.p. nel 1999 e nel 2000. La commissione tributaria regionale della Toscana, con sentenza del 18 marzo - 12 maggio 2003, rigettava l'appello della società, con la seguente motivazione:

- non era fondata la censura di difetto di motivazione

Enrico Altieri estensore



della sentenza impugnata;

- quanto alla denunciata violazione del principio di capacità contributiva, la critica non riguardava la sentenza impugnata, ma la legge istitutiva del tributo, sulla quale la commissione non riteneva di sollevare questione di legittimità costituzionale, del resto neppure sollecitata dalla società;

- la denunciata disparità di trattamento con aziende simili alla TRA.IN., costituiva un'ipotesi di eccesso di potere, non mutuabile dal diritto amministrativo;

- non sussisteva alcuna portata derogatoria dell'art. 11 *bis* del d.l.vo n. 506 del 1999 circa la soggezione ad i.r.a.p. dei contributi regionali. La norma di riferimento restava l'art.11, il quale non escludeva tali componenti dall'imponibile. Pur non essendo i contributi considerati ricavi ai fini dell'i.r.p.e.g. (art. 3 del d.l. 9 dicembre 1986, n. 833, conv. in legge n. 18 del 1987), tale esclusione non era prevista per l'i.r.a.p., per la quale valeva l'art. 11, comma 3°.

Avverso tale sentenza la TRA.IN. ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di un mezzo di annullamento.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, mentre il Ministero dell'Economia e delle finanze non ha svolto attività difensiva.

§ 2. Il motivo di ricorso

Enrico Altieri estensore



Con un unico, articolato motivo la ricorrente, denunciando violazione degli articoli 11 e 11 - bis del d.l.vo 15 dicembre 1997, n. 446, deduce:

I. Secondo l'art. 4 del d.l.vo n 446 del 1997, la base imponibile i.r.a.p. coincide col valore della produzione netta nel territorio regionale.

L'art.11 del d.l.vo n. 446 del 1987 stabilisce che concorrono alla formazione dell'imponibile i contributi erogati a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione. L'art. 11-bis stabilisce che « *i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi* ».

Dal combinato disposto di tali norme deriva che, prima devono essere determinati tutti gli elementi reddituali componenti il valore netto della produzione, compresi i contributi, successivamente devono essere eseguite le variazioni previste ai fini delle imposte sul reddito. Le deroghe sono previste dall'art. 11-bis e concernono solo le erogazioni liberali. Solo i contributi elencati nell'art.11 concorrono alla formazione dell'imponibile, mentre ne sono esclusi quelli sopra indicati. In altre parole, i contributi che non concorrono alla formazione



del reddito imponibile ai fini dell'i.r.pe.g. non concorrono nemmeno alla formazione della base imponibile i.r.a.p.

II. La esattezza di tale interpretazione si desumerebbe anche dall'art. 3, comma 2 *quinqües*, della legge 22 novembre 2002, n. 265, che ha convertito con modificazioni il d.l. 24 settembre 2002, n. 209, il quale stabilisce che, a decorrere dal 23 gennaio 2003, la disposizione contenuta nel citato art. 11, comma 3°, si applica anche ai contributi relativi a componenti negativi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi. Il che confermerebbe che, per il periodo precedente, vigerebbe il regime di esclusione.

III. Successivamente l'art. 5 della legge n. 289 del 2002 ha abrogato il citato comma 2 *quinqües* e ha previsto che « la disposizione contenuta nell'art. 11, comma 3, del d.l.vo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo la quale i contributi erogati a norma di legge concorrono alla formazione dell'imponibile ... deve interpretarsi nel senso che tale concorso si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi ». Tale norma ha, quindi, eliminato il limite temporale del 1° gennaio 2003.



IV. Secondo la ricorrente, l'art. 5 della legge n. 289 del 2002, nonostante l'espressione usata, non ha portata interpretativa (e quindi retroattiva), ma innovativa. Vengono richiamati, in proposito, i principi affermati dalla Corte Costituzionale (sentenza 3 dicembre 1993, n. 424), secondo cui il carattere interpretativo va riconosciuto solo a disposizioni aventi il fine di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di escludere o enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata. Viene, inoltre, richiamato l'art. 3 della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente), il quale enuncia il principio della irretroattività delle disposizioni tributarie. I principi contenuti in tale legge costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost. e, in particolare, della tutela dell'affidamento del contribuente nella sicurezza dell'ordinamento giuridico.

Sarebbe, quindi, del tutto evidente che la portata dell'art. 5 non può assumere valenza interpretativa, imponendo il concorso alla formazione dell'imponibile di un componente escluso.

V. Stabilito che la disposizione di cui all'art. 5 non può avere portata retroattiva, la ricorrente sostiene



che i contributi in questione, erogati dalla Regione Toscana per ripianare perdite di esercizio, devono ritenersi escluse dalla formazione della base imponibile.

L'art. 9 della legge n. 151 del 1981 aveva previsto la costituzione di un fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubbliche e private che esercitavano determinati servizi. Abolito tale fondo, l'erogazione dei contributi avveniva ad opera di fondi regionali.

Il comma 1 dell'art. 3 del d.l. n. 833 del 1986, convertito con modificazioni nella legge n. 18 del 1987, stabilisce che le somme provenienti dal predetto fondo nazionale per il ripiano delle perdite di esercizio non sono considerate componenti positive del reddito, e quindi non sono comprese tra i ricavi. I contributi hanno conservato la loro natura anche quando la loro erogazione avviene da parte delle Regioni.

Dall'esclusione dall'imponibile i.r.pe.g. consegue, quindi, la loro esclusione dall'imponibile i.r.a.p.

2.2. Secondo la difesa dell'Amministrazione, i contributi in questione, erogati in base alla legge 10 aprile 1981, n. 151, devono considerarsi imponibili ai fini i.r.a.p., in quanto non correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione. L'art. 6 di tale

Enrico Altieri estensore



legge stabilisce che i contributi sono erogati con l'obiettivo di conseguire l'equilibrio economico dei bilanci dei servizi di trasporto, e sono determinati annualmente in base a determinati parametri. Manca, quindi, un collegamento diretto con un costo specifico, per cui rientrano nella fattispecie prevista dall'art. 11 del d.l.vo n. 446 del 1997, pur continuando ad essere esclusi dalla base imponibile i.r.pe.g.

L'art. 11 bis non ha la funzione di individuare le componenti dell'imponibile, che è affidata all'art. 11, ma soltanto la loro valutazione. Pertanto non può condividersi la tesi della ricorrente, secondo cui dalla variazione in diminuzione all'utile di bilancio, apportata in sede di dichiarazione dei redditi per sottrarre i contributi a tassazione i.r.pe.g., discenderebbe un'automatica esclusione anche dall'imponibile i.r.a.p.

Infine l'Avvocatura, citando la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 12 agosto 2003, n. 176, sostiene la portata interpretativa dell'art. 5 della legge n. 289 del 2002, e quindi l'imponibilità dei contributi, anche per il periodo antecedente al 1° gennaio 2003.

§ 3. Motivi della decisione

3.1. Le censure sono infondate.

Enrico Altieri estensore



Non vi è dubbio che il punto nodale della controversia sia costituito dalla dibattuta interpretazione degli artt. 11 e 11-bis, d.l.vo n. 446/1996.

L'art. 11 del citato decreto - nella formulazione antecedente alle modifiche che sono state, poi, apportate dal d.l.vo n. 176/1999 (allorché era assente l'art. 11-bis (introdotto solo successivamente, con il d.l.vo n. 506/1999) - recava una previsione elencata sub a) del seguente tenore: «i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e della applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi; i componenti positivi e negativi, conseguiti o sostenuti in periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata in applicazione delle norme del predetto testo unico, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta del periodo d'imposta in cui si verifica tale imputazione; dai componenti positivi e negativi relativi alle voci A-5 (voce relativa a «altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio») e B-14 (voce relativa a

Enrico Altieri estensore



«oneri diversi di gestione») indicati nell'articolo 2425, primo comma, del codice civile sono escluse le perdite su crediti e gli altri componenti correlati ad altre voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile. Concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda».

3.2. La disposizione era costruita palesemente in funzione di un rapporto tra regola ed eccezione: la regola, costituita dalla modalità di assunzione dei componenti positivi e negativi della base imponibile i.r.a.p. che si asseriva dover avvenire in conformità delle norme del T.U.I.R e della applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi; l'eccezione, costituita dalle plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, le quali, in ogni caso, avrebbero dovuto concorrere alla formazione della base imponibile i.r.a.p.

Con l'approvazione del d.l.vo n. 176/1999 (in particolare art. 1, comma 1, lettera b), n. 2) la surriportata lettera a) del primo comma dell'art. 11, veniva modificata solo relativamente al secondo (e



ultimo) periodo, il quale nella nuova formulazione così disponeva: «Concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda nonché i contributi erogati in base a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione».

Appare evidente che non veniva mutata la struttura normativa fondata sul rapporto regola ed eccezione, dapprima evidenziato, che anzi veniva confermato, ampliando, tuttavia, la sfera dell'eccezione con l'aggiungere alle plusvalenze e minusvalenze, i «contributi erogati in base a norma di legge»: quest'ultima espressione, nella sua voluta genericità, non permetteva, in verità, ad un attento lettore di equivocare sulla circostanza che la norma concernesse ogni tipo di contributo erogato a norma di legge (e quindi anche i contributi alle aziende esercenti il trasporto pubblico locale previsti dalla legge n. 151 del 1981), salvo che non si trattasse di contributi «correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione» (correlazione che ben può esistere anche con riferimento ai contributi per le aziende di trasporto).



3.3. L'art. 11, d.l.vo n. 446/1997, nella formulazione antecedente al d.l.vo n. 176/1999 e in quella successiva a tale decreto, rimaneva inalterato quanto alle disposizioni di cui alle lettere b) (relativa ai componenti ammessi in deduzione), c) (relativa ai componenti non ammessi in deduzione) del comma 1, ai commi 1-bis (relativo all'esclusione dalla base imponibile degli «importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi», 1-ter (relativo all'applicabilità ai fini della determinazione del valore della produzione netta delle «disposizioni del comma 3 dell'articolo 70, limitatamente agli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia, e quelle dei commi 1, 2 e 3 dell'articolo 73 del testo unico dell'imposte sui redditi») e 2 (relativo al dovere di accertamento delle componenti positive e negative «in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili»). Al comma 1, veniva aggiunta, dal d.l.vo n. 176/1999 una lettera o a), giusta la quale «concorrono anche i proventi e gli oneri classificabili fra le voci diverse da quelle indicate negli articoli 5, 6 e 7 se correlati a componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del



valore della produzione di periodi di imposta precedenti o successivi».

3.4. Con il d.l.vo n. 506/1999, il complesso di previsioni contenute nell'art. 11, d.l.vo n. 446/1997, è stato "scomposto" in due proposizioni normative, l'art. 11 e l'art. 11-bis:

a) l'art. 11, nella nuova formulazione, risulta articolato in quattro commi: a1) nel primo comma, lettere a) e b) (che ne esauriscono l'intero contenuto), sono trasfuse, senza modificazioni (che non siano mere riformulazioni linguistiche e di stile), le disposizioni di cui alle lettere b) e c) del previgente medesimo comma 1; a2) nel secondo comma è trasfuso il contenuto dei due periodi di cui era composto il previgente comma 1-bis, i quali, tuttavia, sono preceduti dal seguente periodo: «Tra i costi di cui al comma 1, lettera b), vanno, in ogni caso, escluse le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità dei dipendenti e dei collaboratori e quelle erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative»; a3) nel terzo comma è trasfuso il contenuto del previgente comma 1 lettera 0a) e lettera a), secondo periodo, con la seguente riformulazione



complessiva: «Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorrono anche i proventi e gli oneri classificabili fra le voci diverse da quelle indicate in detti articoli, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi (fin qui il contenuto della previgente lettera 0a), del comma 1) e, in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, nonché i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione» (e questo è il contenuto della previgente lettera a), del comma 1); a4) nel quarto comma è trasfuso, inalterato, il contenuto del previgente comma 2;

b) l'art. 11-bis, introdotto ex novo dal d.l.vo n. 506 del 1999, è articolato in due commi, nel primo dei quali è trasfuso, con una riformulazione che non ne altera la sostanza, il primo periodo della lettera a) del comma 1 del previgente art. 11: «I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione



previste ai fini delle imposte sui redditi. Tuttavia, non si applicano le disposizioni degli articoli 58, 63, e 75, commi 5, seconda parte, e 5-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'articolo 17, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Le erogazioni liberali, comprese quelle previste dall'articolo 65, comma 2, del predetto testo unico delle imposte sui redditi, non sono ammesse in deduzione». Il comma 2, invece, prevede che: «Ai componenti indicati nel comma 1 vanno aggiunti i ricavi, le plusvalenze e gli altri componenti positivi di cui agli articoli 53, comma 2, 54, comma 1, lettera d), e 76, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».

3.5. Orbene, dal fatto che la complessa regolamentazione delle modalità di determinazione della base imponibile i.r.a.p. prevista dal decreto istitutivo dell'imposta sia stata ristrutturata dal d.l.vo n. 506 del 1999 in due articoli, in luogo di uno solo, non si può trarre, come conseguenza, che il legislatore abbia inteso innovare la precedente disciplina, perché ciò non corrisponde alla realtà normativa che non ha mutato il preesistente sistema di



"regole" ed "eccezioni". In effetti, la sostanziale (e, spesso, addirittura letterale) conservazione dei contenuti delle norme originarie nei due articoli nei quali le medesime risultano successivamente distribuite, indica in modo chiaro che l'intenzione del legislatore è stata esclusivamente quella di razionalizzare il sistema, senza alcun sovvertimento del rapporto, già in precedenza stabilito, tra "regola" ed "eccezione".

Se è pur vero che gli artt. 11 e 11-bis del d.l.vo n. 446 del 1997 (come risultanti in forza della riforma di cui al d.l.vo n. 506 del 1999) debbono essere letti "sistematicamente", siffatta lettura, che deve essere rivolta a realizzare una esegesi unitaria delle diverse disposizioni ivi contenute, non autorizza a ritenere che il legislatore abbia inteso modificare la precedente disciplina, nel senso di capovolgere il rapporto tra "regola" ed "eccezione": al contrario, la permanente volontà del legislatore di includere i contributi erogati a norma di legge nella base imponibile i.r.a.p. - in deroga alla disposizione generale che rinvia alle norme sulle imposte sui redditi - è dimostrata dalla locuzione «in ogni caso», che è stata ripetuta nel nuovo testo dell'art. 11 (v. il comma 3°, ultimo alinea). Né, come è evidente,



possono desumersi argomenti contrari a tale permanente volontà dal fatto che l'art. 11-bis, che esprimerebbe la regola, sia stato collocato, nella struttura del decreto legislativo, successivamente all'art. 11, ove è contenuta l'eccezione, dato che la "sistemazione topografica" delle norme - in un articolato legislativo più volte rimodellato, come è quello in esame - per conferire allo stesso la necessaria razionalità - non è certamente idonea a stabilire quale tra di esse esprima la disciplina generale e quale la deroga a tale disciplina.

3.6. E' stato sostenuto che il comma 1 dell'art. 11-bis facendo riferimento alle «variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte dei redditi», senza vincolare esplicitamente tale riferimento alle sole norme del T.U.I.R., consentirebbe di tener conto, nella determinazione della base imponibile i.r.a.p., della disposizione di cui al comma 1 dell'art. 3 del D.L. n. 833 del 1986 (conv. con L. n. 18 del 1987), a norma della quale i contributi erogati alle aziende esercenti il trasporto pubblico locale in forza della L. n. 151 del 1981 «non sono da considerarsi componenti positive del reddito e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'art. 53

Enrico Altieri estensore



del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597».

Questa tesi è smentita dal seguente duplice ordine di considerazioni.

Non è condivisibile, quanto meno ai fini che qui più interessano, l'enfatizzazione di una supposta limitazione alle norme del T.U.I.R. del rinvio compiuto dalla lettera a) del comma 1 dell'art. 11, nella formulazione precedente al d.l.vo n. 506 del 1999, a differenza del più ampio riferimento a tutte le norme relative alle imposte sui redditi che sarebbe operato dal comma 1 dell'art. 11-bis: anche alla luce della disciplina previgente sarebbe stato possibile - vista l'indicazione normativa di tener conto, nella valutazione dei componenti positivi e negativi che concorrono al valore della produzione, anche della «applicazione» delle norme del T.U.I.R. in sede di dichiarazione dei redditi e stante il richiamo all'art. 53 del medesimo T.U.I.R. contenuto nell'art. 3, comma 1, D.L. n. 833 del 1986 - argomentare che i contributi *de quibus*, non costituendo, per espressa previsione di legge, «ricavi» ex art. 53 T.U.I.R., dovessero essere esclusi dal calcolo per la determinazione della base imponibile i.r.a.p. Ostava a siffatta conclusione, e continua ad ostarvi ancor dopo la razionalizzazione



normativa disposta con il d.l.vo n. 506 del 1999, il fatto che la norma prevedesse (come tuttora prevede) che i contributi erogati a norma di legge (e, quindi, anche quelli di cui è causa) dovessero (come tuttora devono) essere computati nella predetta base imponibile.

Poiché i contributi in conto esercizio costituiscono di regola "ricavi" (come, peraltro, può argomentarsi alla luce della disposizione di cui all'art. 2425, comma 1, lettera A), n. 5, c.c.), l'art. 3, comma 1, D.L. n. 833 del 1986 costituisce "norma eccezionale", stabilendo a favore delle aziende esercenti il trasporto pubblico locale una "speciale esenzione" ai fini IRPEG: si tratta, pertanto, di una norma di "stretta interpretazione", non potendosi estendere per via interpretativa l'applicazione di una agevolazione a fattispecie di imposta diverse da quella per la quale il legislatore l'abbia specificamente prevista. Tanto più ciò è vero di fronte ad una previsione generale di inclusione, senza eccezione («in ogni caso»), dei contributi erogati a norma di legge nel calcolo della base imponibile i.r.a.p.: sarebbe stata, pertanto, necessaria una esplicita deroga per i contributi erogati alle aziende esercenti il trasporto pubblico locale.



3.7. A parte le ragioni fin qui esposte sono di ostacolo ad una diversa conclusione, ~~che si tratta di un'agevolazione~~ ~~che si tratta di un'agevolazione~~ anche le disposizioni di cui agli artt. 87 e seguenti del Trattato CE, in quanto l'estendere in via interpretativa una agevolazione fiscale - peraltro, già così rilevante, come è quella prevista dall'art. 3, D.L. n. 833 del 1986 - anche all'i.r.a.p., renderebbe configurabile un'ipotesi di *aiuto di Stato* in contrasto con il diritto comunitario, stante l'evidente vantaggio economico che l'ampliamento dell'agevolazione realizzerebbe, selettivamente e mediante l'utilizzo (sia pur indiretto) di risorse statali, a favore di un circoscritto numero di imprese, alterando il regime di concorrenza. Pertanto, in assenza di una decisione della Commissione Europea che dichiari la misura in questione compatibile col mercato comune, le autorità nazionali, ivi comprese quelle giurisdizionali, non potrebbero - secondo il disposto dell'art.88, par. 3, del Trattato CE - dare applicazione al regime agevolativo ove questo fosse ritenuto invocabile secondo il diritto nazionale.

3.8. Il legislatore ha, comunque, chiarito, in via definitiva, che l'interpretazione dapprima proposta è la sola giustificata dalla ricostruzione sistematica del quadro normativo. Con l'art. 5, comma 3, L. n. 289



del 2002 (legge finanziaria 2003) il legislatore ha stabilito che «La disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo la quale i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, deve interpretarsi nel senso che tale concorso si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale». Viene così sancito, ad un tempo, che: a) tra i contributi erogati a norma di legge dei quali era prevista l'inclusione in ogni caso nella base imponibile i.r.a.p. vi erano anche quelli per i quali era prevista (da altra norma) l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi; b) l'eventuale esclusione dei contributi *de quibus* dalla base imponibile i.r.a.p. può derivare solo da una espressa e specifica previsione da parte delle leggi istitutive dei contributi stessi o di altre disposizioni di



carattere speciale (non è, in altri termini, estensibile, per via interpretativa, ai fini i.r.a.p., la generalizzata agevolazione prevista ai fini delle imposte sui redditi, ma occorre che un eventuale beneficio sia direttamente concesso dalla legge in relazione all'imposta regionale in questione).

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, l'unico 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; c) non viola il principio dell'affidamento in una interpretazione non contrastata della norma, stante che l'amministrazione ha, in modo inequivoco e costante, alla stessa il significato enunciato dalla disposizione interpretativa e che le controversie concernono istanze di rimborso avanzate dai contribuenti.

3.9. Non può attribuirsi alcuna rilevanza alla circostanza che la richiamata disposizione della legge



finanziaria 2003 abbia sostituito una norma poco prima approvata con la legge di conversione del d.l. n. 209 del 2002 (L. n. 265 del 2002, entrata in vigore il 24 novembre 2002), vale a dire l'art. 3, comma 2-*quinquies*, il quale stabiliva che: «A decorrere dal 1° gennaio 2003 la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, si applica anche ai contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempreché l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale». Nonostante la parziale differente formulazione della norma (in particolare con riferimento alle parole «a decorrere dal 1° gennaio 2003»), deve ritenersi che l'intenzione del legislatore non fosse diversa da quella espressa con la norma della finanziaria 2003, evidente risultando nell'una e nell'altra disposizione la volontà ^{di} chiarire in via



interpretativa quale fosse il senso della disposizione contenuta nell'art. 11, comma 3, d.l.vo n. 446 del 1997: lo dimostra il ridottissimo spazio di tempo (poco più di trenta giorni) tra l'approvazione della norma contenuta nella legge di conversione del d.l. n. 209 del 2002 e l'approvazione della norma della legge finanziaria, e ancor più il fatto che, già nel disegno di legge presentato il 30 settembre 2002 con il n. 3200 dal Ministro competente alla Camera dei Deputati, l'art. 5, recasse, in un terzo comma, la identica disposizione che poi avrebbe assunto, nella legge approvata in via definitiva, la forma di norma sostitutiva del comma 2-*quinquies* dell'art. 3, d.l. n. 209/2002. Sicché non è irragionevole vedere tra l'una e l'altra norma un filo logico comune e l'identità sostanziale della *voluntas legis* ad esse sottesa.

3.10. Ad ulteriore riprova può richiamarsi quanto disposto dalla legge finanziaria 2004 - L. n. 350 del 2003 - nel cui art. 4, comma 157, è stato creato un apposito fondo, istituito presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e finalizzato al conseguimento dei risultati di maggiore efficienza e produttività dei servizi di trasporto pubblico locale, con la previsione che una quota parte della relativa dotazione per il 2004 «è destinata al riequilibrio dei



maggiori esborsi sostenuti dalle aziende di trasporto a titolo di IRAP entro la data del 1° gennaio 2003 in relazione a contributi per i quali è prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, in misura proporzionale all'entità degli esborsi sostenuti». Tale disposizione, da un lato, conferma in modo inequivoco che il legislatore, con la norma interpretativa contenuta nella finanziaria 2003, aveva voluto chiarire in via definitiva che i contributi erogati alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale (ovviamente con esclusione di quelli inerenti «a componenti negativi non ammessi in deduzione») dovevano essere inclusi comunque nel calcolo della base imponibile i.r.a.p.; dall'altro, introduce una misura compensativa intesa a ridurre gli effetti di un possibile disorientamento derivante negli operatori la formazione per così dire *in progress* (e non senza incertezze di *drafting*) della norma interpretativa in questione. Si tratta di norma che, con tutta evidenza, rende illogica la tesi contraria a quella qui affermata, evidente essendo che le imprese di trasporto, se ottenessero il riconoscimento delle loro pretese in base alle norme sopraesaminate, realizzerebbero un indebito lucro da "doppio rimborso".



3.11. Resta aperta, infine, la questione relativa alla esclusione dalla base imponibile i.r.a.p. di quei contributi erogati a norma di legge che fossero «correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione». In realtà nella controversia in esame tale questione non viene effettivamente posta, non essendo indicati, né tanto meno dimostrati, quali siano i componenti negativi non ammessi in deduzione cui i contributi *de quibus* sarebbero eventualmente correlati: 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 i.r.a.p.) sopportati. Poiché dall'art. 6, comma 1, L. n. 151 del 1981, che assegna ai contributi erogati alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale il generico «obiettivo di conseguire l'equilibrio economico dei bilanci dei servizi di trasporto», non è possibile dedurre alcuna specifica correlazione tra contributi erogati e «componenti negativi non ammessi in deduzione» ai fini i.r.a.p., è indispensabile che una siffatta correlazione, corredata degli eventuali limiti quantitativi, sia espressamente prevista dalla legge (regionale) istitutiva del contributo. Peraltro



dalla sentenza impugnata non emerge che nella fase di merito sia stata posta la questione relativa ad una eventuale applicazione di una legge regionale (in concreto indicata) che prevedesse specificamente la correlazione tra contributi erogati alla società contribuente e determinati «componenti negativi non ammessi in deduzione» ai fini i.r.a.p.

3.12. Conclusivamente deve essere affermato il seguente principio di diritto: «A norma dell'art. 11, comma 3, del decreto legislativo 24 luglio 1997, n. 446, nella formulazione risultante a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 506, tutti i contributi erogati a norma di legge, compresi quelli esclusi dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi giusta l'art. 3, comma 1, del decreto legge 9 dicembre 1986, n. 833 (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 6 febbraio 1987, n. 18), debbono essere inclusi - come ha chiarito in via definitiva il legislatore con la norma interpretativa di cui all'art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 - nel calcolo per la determinazione della base imponibile i.r.a.p., salvo che si tratti di contributi per i quali l'esclusione dalla base imponibile i.r.a.p. non sia prevista dalle



relative leggi istitutive ovvero da altre disposizioni di carattere speciale o rispetto ai quali la legge regionale istitutiva abbia previsto espressamente la specifica correlazione a determinati componenti negativi non ammessi in deduzione ai fini i.r.a.p.».

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

La novità e la complessità delle questioni trattate legittimano la compensazione integrale tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione;

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria, l'8 febbraio 2007.

Il Consigliere estensore

Enrico Altieri

Il Presidente

Giovanni Prestipino

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DELL'ART. 204/4/86
N° 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
30 MAR. 2007

IL CANCELLIERE
Di Nuzzo

IL CANCELLIERE
Maria Di Nuzzo