



21749/09

ESIBIRE REGISTRAZIONE

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Inclusione nella base imponibile IRAP dei contributi per i servizi di trasporto pubblico locale

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. VINCENZO CARBONE - Primo Presidente -
- Dott. TORQUATO GEMELLI - Presidente Aggiunto -
- Dott. PAOLO VITTORIA - Presidente di sezione -
- Dott. GUIDO VIDIRI - Consigliere -
- Dott. MARIO FINOCCHIARO - Consigliere -
- Dott. LUCIO MAZZIOTTI DI CELSO - Consigliere -
- Dott. GIUSEPPE SALME' - Consigliere -
- Dott. LUIGI MACIOCE - Consigliere -
- Dott. PAOLO D'ALESSANDRO - Rel. Consigliere -

R.G.N. 4763/2008
R.G.N. 15070/2008
Cron. 21749
Rep.
Ud. 29/09/2009
PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi 4763-2008 e 15070-2008 proposti da:

COSTABILE BUS S.R.L. (01791610783), in persona del legale rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DELLA SCROFA 57, presso lo studio dell'avvocato PIZZONIA GIUSEPPE, rappresentata e difesa dall'avvocato FALCONE GIUSEPPE, giusta delega a margine del ricorso;

- **ricorrente** -

2009
980

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro-tempore, domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 122/2007 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di CATANZARO, depositata il 15/10/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 29/09/2009 dal Consigliere Dott. PAOLO D'ALESSANDRO;

udito l'Avvocato Giuseppe FALCONE;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ANTONIO MARTONE che ha concluso per il rigetto dei due ricorsi.



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Costabile Bus s.r.l. ha proposto un primo ricorso per cassazione, notificato il 29/1/08, contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria che, riformando la pronuncia di primo grado, ha rigettato il ricorso della società contro una cartella di pagamento emessa per il saldo IRAP dell'anno di imposta 1998.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Il ricorso non è stato depositato e la Costabile Bus s.r.l. ne ha proposto altro, identico al primo, notificato il 19/2/08.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso identico al precedente.

I ricorsi sono stati rimessi alle Sezioni Unite sulla questione di particolare importanza relativa alla tassabilità ai fini IRAP dei contributi corrisposti per l'esercizio e per gli investimenti dei servizi di trasporto pubblico locale.

In data 24/8/09 l'Agenzia delle Entrate, nel procedimento n. 4763/08, ha notificato alla Costabile Bus s.r.l. atto di rinuncia ad ogni pretesa relativa ad IVA.

La ricorrente ha depositato una memoria



illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- I ricorsi proposti contro la stessa sentenza vanno riuniti ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ.

2.- Il ricorso recante il numero di ruolo 4763/08 è improcedibile, in difetto di deposito, ai sensi dell'art. 369 cod. proc. civ.

3.- Il ricorso recante il numero di ruolo 15070/08, ammissibile in quanto proposto nel termine di cui all'art. 325 cod. proc. civ., decorrente dalla notificazione del primo ricorso (Cass. 16207/07), reca quattro motivi.

4.- Con il primo motivo la società ricorrente, sotto il profilo della violazione dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, censura la sentenza impugnata quanto all'affermazione, costituente autonoma *ratio decidendi*, secondo cui, trattandosi di cartella emessa sulla base della dichiarazione della società, questa, in caso di ritenuta erroneità della dichiarazione, avrebbe dovuto pagare in ogni caso l'imposta e successivamente chiederne il rimborso.

5.- Con il secondo motivo la società lamenta l'erroneità della decisione, quanto alla seconde *ratio decidendi*, sotto il profilo della violazione di legge, per avere ritenuto la natura interpretativa, con



effetti retroattivi, dell'art. 5, comma 3, della legge n. 289 del 2002 - che ha sostituito l'art. 3, comma 2-quinquies, del decreto-legge n. 209 del 2002 - così affermando la tassabilità ai fini IRAP dei contributi regionali erogati a ripiano dei disavanzi di esercizio delle imprese di trasporto, anche per gli anni di imposta anteriori al 2003.

6.- Con il terzo motivo la ricorrente prospetta, in via subordinata, la questione di legittimità costituzionale del menzionato art. 5, comma 3, della legge n. 289 del 2002, per contrasto con i principi di ragionevolezza, di affidamento e di irretroattività delle norme tributarie.

7.- Con il quarto motivo lamenta la mancata applicazione, da parte del giudice tributario, dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, che consente di escludere le sanzioni non penali previste da leggi tributarie, nel caso in cui la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

8.- Il primo motivo, con il quale viene censurata la prima *ratio decidendi* della sentenza, è fondato.

Dal principio della emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione, affermato da queste Sezioni Unite



- a composizione del precedente contrasto giurisprudenziale - nelle sentenze n. 15063/02 e 17394/02 e successivamente recepito nella costante giurisprudenza della Sezione tributaria, discende che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (in questo senso Cass. 22021/06).

Erroneamente, pertanto, il giudice tributario ha ritenuto che la società contribuente non potesse opporsi alla cartella di pagamento emessa dall'Agenzia delle Entrate per il saldo IRAP, deducendo l'erroneità della dichiarazione.

9.- Il secondo motivo è infondato.

Appare opportuno premettere una sommaria ricostruzione del quadro normativo.

I contributi in parola furono introdotti dalla legge 10 aprile 1981, n. 151, in considerazione dell'impossibilità per le aziende del settore di conseguire un equilibrio tra costi e ricavi di



esercizio, ed erogati dal Fondo Nazionale Trasporti, prima, e, dopo la soppressione di questo ad opera della legge 28 dicembre 1995, n. 549, dalle Regioni, presso ciascuna delle quali fu prevista (con d.lgs. 19/11/97 n. 422) la costituzione di un fondo destinato ai trasporti in relazione ai servizi minimi da garantire necessariamente.

Tali contributi furono esclusi dall'imposizione diretta dall'art. 3 del decreto-legge 9 dicembre 1986, n. 833, convertito, con modificazioni, dalla legge 6/2/87, n. 18, da ritenersi tuttora in vigore (nonostante i riferimenti a disposizioni dell'abrogato d.P.R. n. 597 del 1973) in virtù dell'art. 35 del d.P.R. 4/2/88, n. 42.

L'art. 11, lettera a), del d.lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'IRAP, prevedeva nella sua originaria formulazione che «i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico delle imposte sui redditi», in tal modo sancendo la non assoggettabilità ad IRAP dei contributi di cui si tratta, in quanto esclusi dall'imposta sui redditi.

Tale norma fu modificata dapprima dall'art. 7 del d.lgs. n. 137 del 1998 e poi dall'art. 1, comma 1, lettera b), n. 2, del d.lgs. 10 giugno 1999, n. 176. Per effetto di quest'ultima disposizione - cui è

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'R' followed by a horizontal stroke.



generalmente riconosciuta natura innovativa - alla formazione della base imponibile concorrevano in ogni caso «i contributi erogati in base a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione».

Con l'art. 1, comma 1, lettera h), del d.lgs. n. 506 del 1999, l'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997 fu scisso in due distinte disposizioni: l'art. 11, intermanente riformulato, e l'art. 11-bis, di nuova formulazione.

Per effetto di tali interventi, la disposizione relativa ai contributi fu compresa, senza sostanziali modifiche, nel comma 3 dell'art. 11, mentre l'art. 11-bis ribadiva la regola generale, secondo cui «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».

La materia dei contributi fu poi oggetto di due interventi normativi nel 2002, mentre non rilevano, *ratione temporis*, le ulteriori vicende del citato art. 11, comma 3, modificato ulteriormente dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 247 del 2005 e da ultimo abrogato dall'art. 1, comma 50, della legge n. 244 del



2007.

Nel 2002, dunque, dapprima l'art. 3, comma 2-
quiquies, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209,
introdotto dalla legge di conversione 22 novembre 2002,
n. 265 (in vigore dal 24 novembre al 31 dicembre 2002),
stabilì: «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».

Tale norma, dopo poco più di trenta giorni, fu
sostituita dall'art. 5, comma 3, della legge 27
dicembre 2002, n. 289 (entrato in vigore il 1° gennaio
2003), che invece recitava: «La disposizione contenuta
nell'art. 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».

9.1.- Il giudice tributario, sulla base essenzialmente del tenore testuale della norma, ha ritenuto la natura interpretativa, e l'efficacia perciò retroattiva, dell'art. 3, comma 2-*quiquies*, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, come sostituito dall'art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, affermando perciò l'assoggettabilità ad IRAP dei contributi percepiti dalla società.

9.2.- Alla medesima conclusione era giunta anche la sezione tributaria della Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 4838, 4839 e 4840 del 1° marzo 2007, cui le successive si sono uniformate. Le decisioni suddette sono fondate, in estrema sintesi, su argomenti non solo



testuali - derivanti dall'inequivoco tenore letterale dell'art. 3, comma 2-*quiquies*, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, come sostituito dall'art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 - ma soprattutto sistematici, incentrati sull'assunto che l'interpretazione dettata dalla disposizione della legge finanziaria 2003 esplicitava in realtà l'unico contenuto possibile della norma interpretata, stante l'affermazione in essa rinvenibile - anche nel testo anteriore al d.lgs. n. 506 del 1999, sopra riportato - secondo cui sono «in ogni caso» ricompresi nella base imponibile IRAP i contributi erogati a norma di legge.

9.3.- La ricorrente muove in sostanza dal presupposto che l'art. 3, comma 2-*quiquies*, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, introdotto dalla legge di conversione 22 novembre 2002, n. 265, nel suo testo originario, avesse, da un lato, interpretato autenticamente l'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997, escludendo che, per il periodo anteriore al 1° gennaio 2003, i contributi in parola fossero compresi nella base imponibile IRAP, e, dall'altro, disposto innovativamente la sottoposizione ad imposta di detti contributi per il periodo successivo al 1° gennaio 2003. Ne deduce pertanto che l'art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, che ha sostituito



l'art. 3, comma 2-*quinquies*, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, non possa essere interpretato nel senso che i contributi corrisposti per l'esercizio e per gli investimenti dei servizi di trasporto pubblico locale siano assoggettati ad IRAP anche per il periodo anteriore al 1° gennaio 2003, eccependo, in subordine, con il terzo motivo, l'illegittimità costituzionale della norma per contrasto con i principi di ragionevolezza, di affidamento e di irretroattività delle norme tributarie.

9.4.- La tesi della ricorrente è infondata, stante l'erroneità del presupposto interpretativo sul quale poggia.

L'art. 3, comma 2-*quinquies*, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, introdotto dalla legge di conversione 22 novembre 2002, n. 265, stabilendo 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», dispone, infatti, esclusivamente per il periodo (futuro) avente decorrenza dal 1° gennaio 2003 e non può essere letta - non consentendolo alcun elemento testuale né il tenore stesso della disposizione pretesamente interpretata - come norma interpretativa dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, con efficacia retroattiva.

La norma, in definitiva, non interviene sull'interpretazione dell'art. 11, comma 3, per il pregresso, ma si limita ad eliminare, per il futuro, ogni questione riguardo alla debenza dell'imposta.

Ne discende che, con l'art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, il legislatore ha provveduto per la prima volta ad interpretare autenticamente l'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò ha fatto - come esattamente rilevato dalla Sezione tributaria nelle sentenze nn. 4838, 4839 e 4840 del 1° marzo 2007, cui le successive si sono uniformate - enucleando un significato della norma interpretata non solo compatibile con il suo tenore letterale ma costituente, anzi, «l'unico contenuto possibile» della



norma stessa, secondo cui - come prima ricordato - alla determinazione della base imponibile concorrono «in ogni caso (...) i contributi erogati a norma di legge (...)».

L'art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, è, in altre parole, di contenuto più ampio, ma non contrastante, con l'originario art. 3, comma 2-*quinquies*, del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, introdotto dalla legge di conversione 22 novembre 2002, n. 265, estendendo retroattivamente in via di interpretazione autentica una lettura della norma precedentemente imposta solo per il futuro.

9.5.- Sulla base delle considerazioni che precedono appare manifestamente infondata l'eccezione di illegittimità del citato art. 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

La Corte costituzionale ha infatti più volte affermato che ciò che conta ai fini del giudizio di legittimità costituzionale di una norma retroattiva, al di fuori della materia penale, «non è l'esistenza dei presupposti (...) per l'emanazione di una legge retroattiva, quanto piuttosto la non irragionevolezza della sua efficacia retroattiva e l'inesistenza di violazioni di altri principi costituzionali» (sentenza n. 409 del 2005), chiarendo che «in tali casi il



problema da affrontare riguarda non tanto la natura della legge, quanto piuttosto i limiti che la sua portata retroattiva incontra alla luce del principio di ragionevolezza e del rispetto di altri valori ed interessi costituzionalmente protetti» (sentenze nn. 376 e 421 del 1995, n. 229 del 1999, n. 525 del 2000, n. 291 del 2003, n. 168 del 2004 e n. 74 del 2008).

Quanto, in particolare, alle norme di interpretazione autentica, è costante l'affermazione della Corte costituzionale secondo cui la norma contenuta nella legge di interpretazione autentica non può ritenersi irragionevole ove si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario (da ultimo, sentenze n. 168 del 2004, nn. 39, 135 e 274 del 2006, n. 234 del 2007).

9.6.- Priva di rilievo, in quanto non dedotta dalla società ricorrente, è infine la circostanza che nella specie si verta su redditi relativi all'anno di imposta 1998, nel quale era in vigore l'originaria formulazione dell'art. 11.

10.- Anche il quarto motivo è infondato.

Deve infatti ribadirsi che la disapplicazione, da parte del giudice, delle sanzioni per violazioni di



norme tributarie, qualora abbia accertato che le stesse sono state commesse in presenza ed in connessione con una situazione di oggettiva incertezza nell'interpretazione normativa, è possibile, anche in sede di legittimità, solo se domandata dal contribuente nei modi e nei termini processuali appropriati (Cass. 25676/08).

Nel caso di specie la relativa domanda è stata proposta per la prima volta nel presente giudizio, cosicché non è censurabile la sentenza di secondo grado che, in difetto di domanda, non abbia disposto d'ufficio la invocata disapplicazione delle sanzioni.

11.- Conclusivamente il ricorso va rigettato, atteso che la fondatezza del primo motivo resta irrilevante ai fini della decisione, fondata su due distinte *rationes decidendi*, e può comportare esclusivamente la correzione della motivazione, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod.proc.civ.

La novità della questione relativa alla inclusione nella base imponibile IRAP dei contributi corrisposti per l'esercizio e per gli investimenti dei servizi di trasporto pubblico locale giustifica la compensazione delle spese.

P Q M

la Corte, a Sezioni Unite, riunisce i ricorsi;



dichiara improcedibile il ricorso n. 4763/08; rigetta
il ricorso n. 15070/08, correggendo la motivazione
della sentenza impugnata nei sensi di cui in
motivazione; compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio
delle Sezioni Unite civili, il 29 settembre 2009.

Il Consigliere estensore

Il Presidente

IL CANCELLIERE
Giovanni Diambro

Depositata in Cancelleria
Org. 14 OTT. 2009

