

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 13503 Anno 2020**

**Presidente: SORRENTINO FEDERICO**

**Relatore: NAPOLITANO LUCIO**

**Data pubblicazione: 02/07/2020**

**ORDINANZA**

sul ricorso 2507-2013 proposto da:

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

**- ricorrente -**

**contro**

AZIENDA TRASPORTI LIVORNESE SPA;

**- intimata -**

Nonché da:

AZIENDA TRASPORTI LIVORNESE SPA, elettivamente domiciliato in ROMA VIA P. DA PALESTRINA 63, presso lo

, studio dell'avvocato STUDIO CONTALDI [STUDIO CONTALDI],  
rappresentato e difeso dall'avvocato GIOVANNI MARIA  
ALTADONNA;

**- ricorrente incidentale -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE;

**- intimata -**

avverso la sentenza n. 152/2011 della  
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LIVORNO, depositata il  
29/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 27/01/2020 dal Consigliere Dott. LUCIO  
NAPOLITANO.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

R. G.N. 2507/2013

**Rilevato che:**

L'Agenzia delle Entrate notificò in data 18.12.2008 tre distinti avvisi di accertamento ex art. 41 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 ai fini IRPEG ed IRAP per gli anni 2002 e 2003 ed IRES ed IRAP per l'anno 2004 all'Azienda Trasporti Livornese - A.T.L.- S.p.A.- (di seguito, per brevità, azienda), contestando l'imponibilità ai fini delle relative imposizioni dei contributi statali fatti pervenire, tramite la Regione Toscana, per i ripiani preventivi dei disavanzi degli enti titolari di aziende svolgenti servizi di trasporto pubblico, recependo i rilievi di cui ai processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza, riguardo: a) alla qualificazione delle somme erogate come contributi pubblici in conto capitale, da considerarsi come sopravvenienze attive, ai sensi dell'art. 88, terzo comma, lett. b) del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR), nuova formulazione, con riferimento all'anno 2004, 55 dello stesso decreto, vecchia formulazione, riguardo agli anni 2002 e 2003; b) alla comprensione dei contributi medesimi nella determinazione della base imponibile IRAP a seguito dell'emanazione dell'art. 3, comma 2 - *quinquies* del d. lgs. n. 506/1999.

Impugnati dall'azienda gli atti impositivi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Livorno, quest'ultima accolse il ricorso, escludendo la stessa imponibilità dei suddetti contributi ai fini IRPEG ed IRES e, riguardo all'IRAP considerando giustificata la loro imputazione a stato patrimoniale.

Con sentenza n. 152/23/11, depositata il 29 novembre 2011, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Toscana - sezione staccata di Livorno - respinse l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado, limitato alla sola censura della imponibilità dei contributi in questione ai fini IRAP, compensando tra le parti le spese del giudizio.



In proposito osservò il giudice d'appello che – sebbene i contributi in oggetto, non essendo correlati a costi indeducibili, dovessero considerarsi destinati a concorrere alla determinazione della base imponibile IRAP - nondimeno essi dovessero essere considerati come aventi natura di contributi in conto esercizio e come tali soggetti, quanto al criterio d'imputazione, al principio di competenza e non di cassa come invece richiesto dall'Ufficio che, sul presupposto della qualificazione della loro natura giuridica quali sopravvenienze attive, ne assumeva la soggezione al diverso criterio di cassa.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui l'azienda resiste con controricorso e ricorso incidentale affidato ad un motivo, limitato alla censura della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto di compensare tra le parti le spese di lite.

La società controricorrente, a seguito del decesso degli originari difensori, ha depositato procura speciale rilasciata all'avv. Giovanni Maria Altadonna quale nuovo difensore, nonché memoria ex art. 380-*bis*.1., cod. proc. civ.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione dei seguenti articoli del d.P.R. n. 917/1986: art. 53, primo comma, lett. f), (dal 2004 art. 85, primo comma, lett. h); art. 55, terzo comma, lett. b) (dal 2004 art. 88, terzo comma, lett. b), in relazione all'art. 11, terzo comma, del d. lgs. n. 446/1997, con riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha qualificato i contributi in oggetto quali contributi in conto esercizio, in quanto «svolgevano la funzione propria dei ricavi» [...] «consentendo di coprire la perdita di esercizio» e, come tali, soggetti al principio di competenza e non di cassa secondo quanto invece dedotto dall'Amministrazione finanziaria.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, con riferimento allo stesso passaggio argomentativo della pronuncia in esame, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109, primo comma, TUIR, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., considerando erroneo il riferimento alla citata norma (art. 75, nella formulazione *ante* 2004), quanto all'applicabilità nella fattispecie in esame del principio di competenza, posto che il primo periodo della citata norma ne stabilisce l'applicabilità se non diversamente disposto dalle precedenti norme della Sezione in cui è compresa la norma medesima; con la conseguenza, secondo l'Amministrazione ricorrente che, stabilendo l'art. 88 (55 secondo la vecchia numerazione del TUIR) che, in tema di sopravvenienze attive, il principio generale è invece quello di cassa, salvo le specifiche eccezioni, quanto ai contributi, riferite alle lettere g) ed h) di cui all'art. 85 (53 vecchio TUIR), era onere della contribuente dimostrare che i contributi in questione fossero stati erogati esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

3. Infine, con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, nel caso che la decisione assunta dalla CTR fosse ritenuta frutto di accertamento di fatto, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., assumendo che la qualificazione dei predetti contributi come "in conto esercizio" risulta del tutto apodittica, prescindendo da qualsivoglia esame della concreta disciplina dei contributi in esame.

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'azienda controricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 112, cod. proc. civ., e 92, terzo comma, cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, dello stesso codice, lamentando l'erroneità della pronuncia impugnata nella parte in cui, senza neppure prendere in considerazione l'appello incidentale della società riguardo all'integrale compensazione delle spese del giudizio tra le parti disposta dalla

pronuncia di primo grado, ha a sua volta ritenuto di compensarle integralmente anche in grado di appello in ragione della complessità e novità della materia trattata.

5. I primi due motivi possono essere trattati congiuntamente, in quanto tra loro connessi.

5.1. Va premesso che, in tema di erogazione dei contributi statali destinati, per il tramite delle Regioni, alla copertura dei disavanzi di gestione della imprese di trasporto, il problema della natura dei contributi in esame, in relazione alle specifiche disposizioni di cui al d.l. 1 aprile 1995, n. 98, convertito con modificazioni, dalla l. 30 maggio 1995, n. 204, alla l. 18 giugno 1998, n. 194 ed alla l. 7 dicembre 1999, n. 472, non risulta affrontato *ex professo* dalla giurisprudenza di questa Corte, per lo più incentrata sulla questione della loro imponibilità ai fini IRAP, quest'ultima ormai definita per quanto concerne il presente giudizio.

5.2. L'Amministrazione finanziaria fondamentale sostiene che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente qualificato i contributi in oggetto come in conto esercizio e non in conto capitale, come sostenuto dall'Ufficio, sulla base di una non corretta equiparazione delle disposizioni di legge summenzionate alla l. 10 aprile 1981, n. 151, che qualificava espressamente i contributi in oggetto come contributi in conto esercizio (art. 6 in relazione all'art. 5 della citata legge), laddove la normativa sopravvenuta sopra richiamata non attribuisce detta espressa qualificazione ai summenzionati contributi.

Posto che le sentenze di questa Corte menzionate nella pronuncia della CTR (Cass. sez. 5, 30 marzo 2007, n. 7893, così come la precedente Cass. sez. 5, 1 marzo 2007, n. 4838), che qualificano i contributi in oggetto come in conto esercizio, si riferiscono alla disciplina ex l. n. 151/1981, mentre Cass. sez. 5, 24 novembre 2008, n. 27590, pur citata dalla pronuncia impugnata, non contiene specifiche considerazioni al riguardo, occorre verificare se i suddetti



contributi, pur in assenza di espressa qualificazione di legge, possano ugualmente considerarsi in conto esercizio anche secondo la normativa sopravvenuta degli anni novanta.

5.2.1. Orbene, atteso che l'art. 88, terzo comma, lett. b) del TUIR nella sua attuale formulazione, corrispondente, per quanto interessa, all'art. 55 della precedente applicabile alle annualità 2002 e 2003, stabilisce che sono considerati sopravvenienze attive, come tali soggetti, quindi, quanto al criterio d'imputazione, al regime di cassa, i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'art. 85, tali essendo, quelli di cui alla lett. h), i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, ritiene la ricorrente Amministrazione che detta previsione si ponga come deroga alla regola generale, in tema di sopravvenienze attive, della loro soggezione al principio di cassa, a ciò conseguendo che, laddove i contributi non siano qualificati espressamente dalle leggi che li prevedono come in conto esercizio, essi debbano essere considerati come contributi in conto capitale.

5.3. I motivi sono fondati.

5.3.1. Nel sistema della l. n. 151/1981 i contributi in conto esercizio di cui agli artt. 5 e 6, destinati al ripiano dei disavanzi di gestione delle aziende locali di trasporto pubblico, erano contrapposti ai contributi in conto capitale di cui al successivo art. 11, posti a carico del Fondo per gli investimenti nel settore dei trasporti pubblici locali costituito presso l'allora Ministero dei Trasporti, destinato a coprire le spese per l'acquisto di autobus, tram, filobus ed altri mezzi di trasporto, nonché alla costruzione e ammodernamento di infrastrutture e a quant'altro indicato nella lett. b) del succitato art. 11.

5.3.2. Soppresso detto fondo ad opera della l. n. 549/1995, nel sistema delineato dalle successive disposizioni normative sopra



richiamate i contributi a carico dello Stato per il ripianamento dei disavanzi dei servizi pubblici di trasporto locale, non sono stati più espressamente qualificati in conto esercizio, a partire dal d.l. n. 98/1995.

In particolare l'art. 2, comma 2, della l. n. 194/1998 ha statuito che «Il contributo statale che, in relazione al riconoscimento della percentuale indicata nel comma 1, eccedesse il 30 per cento dei disavanzi relativi al triennio 1994-1996, è utilizzato dalle regioni interessate per il miglioramento del trasporto pubblico locale, anche per le finalità di cui al comma 5 del presente articolo», cioè la contrazione di mutui quindicennali o altre operazioni finanziarie per provvedere alla sostituzione di autobus destinati al trasporto pubblico locale in esercizio da oltre quindici anni e a quant'altro ivi previsto.

L'art. 12 della l. n. 472/1999, con specifico riferimento alla copertura dei disavanzi di esercizio per l'anno 1997, cui si riferisce l'odierna controversia, ugualmente, al comma 1, ultimo periodo, ha ancora disposto che «Le regioni sono autorizzate ad utilizzare per investimenti la quota di contributo eccedente il 30 per cento del disavanzo».

5.3.3. La generica previsione della facoltà di destinazione di detta quota per investimenti, non correlati alla specifica destinazione dell'acquisto di beni ammortizzabili, non ne consente, da un lato, la qualificazione in termini di contributi in conto impianti, sottratti al regime delle sopravvenienze attive in relazione al disposto dell'art. 88 del TUIR, né, potendo più essere qualificati gli anzidetti contributi come "esclusivamente" destinati a fronteggiare esigenze di gestione, cioè a coprire spese correnti di esercizio, come contributi in conto esercizio.

5.4. Ne deriva che è fondata la tesi dell'Avvocatura erariale circa la loro natura di contributi in conto capitale, sottoposti al regime delle

sopravvenienze attive ex art. 88 TUIR attualmente vigente e quindi, quanto al loro criterio di imputazione, al principio di cassa.

Il ricorso principale va dunque accolto in relazione ai primi due motivi, assorbito il terzo.

6. L'accoglimento del ricorso principale comporta anche l'assorbimento di quello incidentale della controricorrente azienda di trasporto locale in punto di disciplina delle spese da parte del giudice tributario d'appello, dovendo la modulazione delle spese essere riferita all'esito globale del giudizio.

7. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale dell'Amministrazione finanziaria e la causa rinviata per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Toscana- sezione staccata di Livorno in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso principale in relazione ai primi due motivi, assorbito il terzo.

Dichiara assorbito il ricorso incidentale della controricorrente.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti del ricorso principale e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana- sezione staccata di Livorno in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 27 gennaio 2020

Il Presidente

Dott. Federico Sorrentino