Ordinanza del 27/05/2021 n. 14878 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Contributi regionali in conto esercizio - Ricavi imponibili - Imputazione temporale - Competenza dell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli.

Massima:
I contributi in conto esercizio sono tassati come ricavi e si considerano di competenza dell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli. Pertanto, un contributo in conto esercizio sottoposto a condizione sospensiva, non è certo nell'an, quand'anche sia determinabile nel quantum e pertanto concorrerà a formare il reddito dell'esercizio in cui si verificherà la condizione da cui dipende la sua certa esistenza.

Testo:

Con sentenza n. 932/05/19 pubblicata il 14 febbraio 2019 la Commissione tributaria regionale della Sicilia sezione distaccata di Catania, ha riformato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Catania n. 32/2/12 con la quale era stato accolto il ricorso proposto dalla K.A. s.p.a. avverso l'avviso di accertamento n. TYS0RC101580/2011 emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate per l'anno di imposta 2006 a seguito del rilievo dell'omessa contabilizzazione nel conto economico della somma di ? 74.199,42 liquidata dalla Regione Sicilia per contributo concesso nel piano di comunicazione per il triennio 2004 - 2006;

che la Commissione tributaria regionale ha confermato l'atto impugnato con il ricorso di primo grado affermando che il contributo della Regione Sicilia è assoggettato all'obbligo di contabilizzazione nell'esercizio finanziario nel quale è stato liquidato sia pure con il vincolo della rendicontazione e della revocabilità, e non nel diverso esercizio finanziario nel quale si verificano le operazioni di incremento dei ricavi o di riduzione dei costi, che costituiscono il presupposto e la finalità di liquidazione del contributo, costituendo, comunque, i contributi in conto esercizio ricavi ai sensi dell'art. 85 del d.P.R. 917 citato e, come tali, vanno inseriti nel conto economico sussistendo i requisiti di certezza di acquisizione sia in termini temporali che quantitativi;

che la stessa Commissione tributaria regionale ha tuttavia confermato la sentenza di primo grado per quanto riguarda la statuizione relativa alle sanzioni, ritenendo queste non applicabili

in considerazione della obiettiva incertezza nell'interpretazione della normativa vigente che esclude la presenza del dolo e della colpa;

che il curatore del fallimento della K.A. s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza articolato su due motivi illustrati da successiva memoria;

che l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e svolge ricorso incidentale affidato ad un unico motivo;

Considerato che

con il primo motivo del ricorso principale si lamenta violazione degli artt. 132, comma 2, e 156 cod. proc. civ., 118 disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, 36, comma 2 d.lgs. n. 546 del 1992 e 111 della Costituzione in relazione all'art. 360, n. 4 cod. proc. civ., nonché insufficienza della motivazione su punti decisivi della controversia in relazione all'art. 360, n. 5 cod. proc. civ. In particolare il ricorrente deduce che la Commissione tributaria regionale non si è espressa sulla decisiva circostante costituita dalla natura del contributo in questione e non ha considerato le risultanze processuali, travisando anche le difese della società contribuente;

che con il secondo motivo si assume violazione e falsa applicazione degli artt. 85, comma 1 lett. h) e 109, comma 1 del TUIR, nonché dell'art. 1362 cod. civ. e del principio di non contestazione, in relazione all'art. 360, n. 3 cod. proc. civ.;

che con l'unico motivo del ricorso incidentale si lamenta la violazione degli artt. 5 e 6 d.lgs. n. 472 del 1997 con riferimento alla riconosciuta esimente dell'applicazione delle sanzioni di cui non sussistono i requisiti;

che il primo motivo del ricorso principale è infondato. La Commissione tributaria regionale ha esposto in modo chiaro e sintetico le argomentazioni poste a fondamento della propria decisione, dando applicazione all'art. 109 TUIR che, secondo il giudice del merito, non prevede trattamento differenziato fra il contribito in conto capitale ed il contributo in conto esercizio i quali sono entrambi assoggettati al principio della competenza finanziaria; le osservazioni svolte dal ricorrente principale rilevano ai fini della fondatezza della decisione e, in particolare, delle circostanze considerate, ma non rilevano ai fini della completezza e della legittimità della motivazione censurabile ai sensi dell'art. 360, n. 5 cod. proc. civ.;

che anche il secondo motivo del ricorso principale è infondato. Non giova al ricorrente, nella fattispecie in esame, il principio di non contestazione invocato riguardo alla natura di contributo pubblico in conto esercizio della somma riscossa dalla K.A. s.p.a. e che sarebbe incontestata. Nel caso in esame è effettivamente pacifico che i contributi in questione sono stati erogati in conto esercizio ed erogati in base a specifiche disposizioni di legge e, sia fiscalmente che civilisticamente, rilevano nell'esercizio di competenza. I contributi in conto esercizio sono tassati come ricavi e si considerano di competenza dell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli (notificazione del provvedimento concessivo, se recettizio, ovvero pubblicazione, se non recettizio, avveramento della condizione, se condizionati, ecc.). Il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, comma 1, applicabile ratione temporis, in tema di imposte sui redditi d'impresa,

dopo aver fissato il principio generale, tassativo ed inderogabile (Cass. n. 17195/2006), "di competenza" (per cui ricavi, spese ed altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza e non possono essere imputati ad altro esercizio), stabilisce che "tuttavia" tali componenti, se nell'esercizio di competenza non ne sia "certa l'esistenza" o "determinabile in modo obiettivo l'ammontare", concorrono a formare il reddito "nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni". In tema di determinazione del reddito d'impresa, i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili, corrisposti per effetto di decreto di "concessione provvisoria", pur essendo tassati secondo il principio di cassa, costituiscono, ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. b), del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile "ratione temporis"), sopravvenienze attive e devono pertanto essere iscritti in bilancio, in quanto la situazione giuridica che deriva dal predetto provvedimento amministrativo è di diritto soggettivo, avente ad oggetto la prestazione patrimoniale come definita e liquidata già dalla prima rata, senza che assuma rilevanza l'ipotetica possibilità che l'Amministrazione revochi iI contributo (che determinerebbe, a propria volta, una sopravvenienza passiva). I contributi in conto esercizio sono tassati come ricavi e si considerano di competenza dell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli (notificazione del provvedimento concessivo, se recettizio, ovvero pubblicazione, se non recettizio, avveramento della condizione, se condizionati, ecc.; Cass. 20 luglio 2018, n. 19430). Pertanto, solo un contributo in conto esercizio sottoposto a condizione sospensiva, non è certo nell'an, quand'anche sia determinabile nel quantum; quindi concorrerà a formare il reddito dell'esercizio in cui si verificherà la condizione da cui dipende la sua certa esistenza. In tal senso è consolidata la giurisprudenza di questa suprema Corte, condivisa dal collegio (Cass. nn. 13948/2008, 8250/2008, 23866/2007, 23361/2006, 20521/2006).

Nel caso in esame la Commissione tributaria regionale, ha correttamente descritto il provvedimento di concessione del contributi precisando che conteneva precisi obblighi di rendicontazione dell'utilizzo delle somme e di restituzione in caso di mancata attuazione dell'iniziativa per la quale i contributi erano erogati, ma non era sottoposto a condizione sospensiva, per cui era certo nell'an e nel quantum nell'anno in cui sono stati erogati, e dovevano conseguentemente essere contabilizzati nello stesso anno;

che il ricorso incidentale è fondato. La Commissione tributaria regionale nell'escludere l'applicazione delle sanzioni irrogate al sensi degli artt. 5 e 6 d.lgs. 472 del 1997 ha in modo apodittico affermato l'obiettiva incertezza nell'interpretazione della normativa vigente senza specificare i "fatti indice" da cui deriverebbe l'Impossibilità di individuare con sicurezza, al termine di un procedimento interpretativo corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, che caratterizza detta obiettiva incertezza rilevante ai fini sanzionatori;

che la sentenza impugnata va conseguentemente cassata con riferimento al ricorso incidentale accolto, con rinvio alla medesima Commissione tributaria regionale della Sicilia sezione distaccata di Catania in diversa composizione, che provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale; Accoglie il ricorso incidentale; Cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e rinvia, anche per il regolamento delle spese del giudizio di

legittimità alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Catania, in diversa composizione; Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13 se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza