

IMPOSTA SUI REDDITI - LAVORO (CONTRATTO COLLETTIVO DI)
Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 07-11-2017) 15-12-2017, n. 30150

IMPOSTA SUI REDDITI

Redditi d'impresa

LAVORO (CONTRATTO COLLETTIVO DI)

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO Antonio - Presidente -

Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

Dott. IANNELLO Emilio - rel. Consigliere -

Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 27785/2010 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- ricorrente -

contro

[REDAZIONE] rappresentati e difesi dall'Avv. Giovanni Battista Pinna, con domicilio eletto in Roma, via Bruno Buozzi, n. 19;

- controricorrenti -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sardegna, sezione staccata di Sassari, n. 145/09/09, depositata il 29 settembre 2009;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 novembre 2017 dal Consigliere Dott. Emilio Iannello; udito l'Avvocato dello Stato Bruno Dettori;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso chiedendo l'accoglimento.

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con due mezzi nei confronti della [REDACTED] S.p.A. (che resiste con controricorso, redatto anche nell'interesse di C.A.) avverso la sentenza in epigrafe con la quale la Commissione tributaria regionale della Sardegna, sezione staccata di Sassari, ha rigettato il suo appello, ritenendo illegittimo il recupero a tassazione, a fini Irpeg e Ilor per l'anno d'imposta 1997, dei contributi comunitari, denominati "restituzioni FEOGA", concessi per compensare, nelle cessioni extracomunitarie (nella specie, di prodotti lattiero-caseari), la differenza tra i costi di produzione e i prezzi di talune merci prodotte nell'Unione Europea, destinate ad essere esportate verso paesi terzi, e i costi o prezzi vigenti sul mercato mondiale.

La C.T.R. ha infatti ritenuto corretta la contabilizzazione operata dalla contribuente di tali contributi tra i ricavi dell'esercizio precedente nel quale ha avuto luogo l'esportazione del prodotto, essendo essi destinati a integrare il relativo prezzo di vendita.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione dell'*art. 75, commi 1 e 4, T.U.I.R.*, in relazione all'*art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. ritenuto quale anno di competenza fiscale degli aiuti in parola quello di maturazione del presupposto dell'esportazione (nel caso di specie dunque il 1996), anzichè quello successivo, anno di emanazione del D.M. che ha riconosciuto in via definitiva la spettanza del beneficio (sulla base della verifica della corretta tempestiva presentazione dell'istanza e dell'idoneità della documentazione allegata, comprovante l'esistenza dei requisiti richiesti dalla legge).

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce poi violazione del *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 36, comma 2, n. 4* e dell'*art. 111 Cost.*, o, in subordine, omessa o, comunque, insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione al rilievo, contenuto in sentenza, secondo cui, "anche qualora si volessero considerare le somme imputate a bilancio della società quali contributi, si evidenzia che il *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 85*, classifica tra i ricavi contributi spettanti in conto esercizio".

Lamenta che la C.T.R. non spiega quali conclusioni essa voglia trarre del riferimento all'*art. 85 (recte, art. 53) T.U.I.R.*, nè cosa intende evidenziare con la parola "spettanti". Rileva che tale riferimento non può comunque considerarsi dirimente atteso che non vale a contrastare la tesi dell'Ufficio secondo cui la spettanza dei contributi non può intendersi radicata al momento dell'esportazione ma solo a quello in cui, con il D.M. attributivo, sorge l'effettivo e attuale diritto alla corresponsione degli stessi.

3. Vanno disattese le eccezioni di improcedibilità del ricorso preliminarmente opposte dai controricorrenti per violazione dell'*art. 369 c.p.c.*, comma 2, nn. 2 e 4.

Dall'esame del fascicolo della ricorrente risulta prodotta la copia autentica della sentenza impugnata: adempimento questo pienamente satisfattivo dell'onere che si assume violato, non risultando che tale sentenza sia stata notificata, ed anzi il contrario essendo espressamente ammesso dagli stessi controricorrenti.

Quanto poi all'onere di depositare insieme con il ricorso "gli atti processuali, i documenti, i contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda" (*art. 369 c.p.c.*, comma 1, n. 4), va rammentato che non tutti gli atti e documenti prodotti nelle pregresse fasi di merito devono necessariamente essere depositati

unitamente al ricorso, ma solo quelli indispensabili per ottenere una pronunzia sulla fondatezza dei motivi di censura (v. ex multis Cass. 29/09/2015, n. 19132; Cass. 09/10/2003, n. 15063; Cass. 12/11/1997, n. 11169). Ne deriva nel caso di specie che - diversamente da quanto sostenuto dai controricorrenti - nessun impedimento all'esame del ricorso può trarsi dal mancato deposito dell'avviso di accertamento e del processo verbale di constatazione, ponendo il ricorso medesimo questioni di diritto che non richiedono l'esame di tali atti ma risultano decidibili in base ai dati fattuali emergenti dalla stessa sentenza impugnata.

4. E' fondato il primo motivo di ricorso e lo è anche il secondo, congiuntamente esaminabile in quanto intimamente connesso, nella parte in cui denuncia violazione di legge (restando assorbita la contestuale denuncia di vizio motivazionale, peraltro inammissibile non potendosi come noto tale vizio configurare rispetto a questioni di mero diritto qual è quella trattata).

Con riferimento al tema contiguo dei contributi dell'Azienda per gli Interventi sul Mercato Agricolo (AIMA) la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che essi sono bensì dovuti in presenza dei presupposti definiti dall'ordinamento comunitario, ma acquistano connotati di certezza e di determinabilità solo attraverso il procedimento amministrativo, con il quale ne sono verificati i presupposti e liquidato l'ammontare, con la conseguenza che "è solo con l'emissione del decreto di liquidazione che il credito per i contributi diviene certo e liquido, e che pertanto è solo nel relativo esercizio di competenza che essi concorrono a formare la base imponibile" (Cass. 04/09/2002, n. 12831; Cass. 19/11/2007, n. 23866; Cass. 07/07/2017, n. 16916).

Sulla scia di tale principio questa Corte ha affermato - in un caso in cui si trattava di differenze sulle rette di degenza dovute dalla regione ad una azienda privata per effetto di aumenti retroattivi, ma in termini generali - che "quando... i requisiti di certezza e determinabilità dei componenti del reddito siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, tali requisiti si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione al reddito corrispondente ad un determinato esercizio della impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare" (Cass. 22/09/2006, n. 20521).

Tale principio va confermato anche con riferimento ai contributi per cui è causa, in presenza dei medesimi presupposti e in mancanza di convincente argomentazione contraria.

Anche in tal caso infatti trattasi di contributi comunitari la cui erogazione è subordinata alla verifica da parte dell'organismo pagatore individuato in ciascuno Stato membro (in Italia il Servizio Autonomi Interventi nel Settore Agricolo, SAISA) dei presupposti previsti dalla norme comunitarie, nonchè della tempestività della domanda: verifica che non può ritenersi adempimento formale o con funzione di mero controllo successivo, ma assume rilievo condizionante l'effettivo riconoscimento del diritto al contributo.

Il che del resto si ricava anche dal *Regolamento CEE n. 3665/87 del 27 novembre 1987* (recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli) il quale prevede una serie di controlli, demandati agli Stati membri, successivi all'accettazione all'esportazione ma condizionanti l'effettiva erogazione del contributo; all'art. 4, comma 1, esso dispone infatti che "... il pagamento della restituzione è subordinato alla presentazione della prova che i prodotti per i quali è stata accettata la dichiarazione di esportazione hanno, nel termine massimo di 60 giorni da tale accettazione, lasciato come tale il territorio doganale della Comunità"; all'art. 5, comma 1, che "il versamento della restituzione... è subordinato, oltre alla condizione che il prodotto abbia lasciato il territorio doganale della Comunità, alla condizione che esso - salvo deperimento durante il trasporto per un caso di forza maggiore - sia stato importato in un paese terzo ed eventualmente in un paese terzo determinato, entro 12 mesi dalla data di accettazione della dichiarazione d'esportazione: a) allorchè sussistano seri dubbi circa la destinazione effettiva del prodotto, o b) allorchè il prodotto possa essere reintrodotto nella Comunità, per effetto della differenza tra la restituzione applicabile al prodotto esportato e l'importo dei dazi all'importazione applicabili a un prodotto identico alla data di accettazione della dichiarazione d'esportazione"; ed ancora che "i servizi competenti degli Stati membri possono esigere prove supplementari atte a dimostrare, in maniera giudicata soddisfacente dalle autorità competenti, che il prodotto è stato effettivamente immesso come tale sul mercato del paese terzo d'importazione" (ma altre "condizioni supplementari" sono previste dagli artt. 16, 17 e 18, per i casi di c.d. restituzione differenziata).

Nè indici contrari possono trarsi dalle norme di cui agli articoli del *T.U.I.R.* (nel testo applicabile *ratione temporis*, ante riforma 2004): art. 53, comma 1, lett. f), (a mente del quale "sono considerati ricavi: ... i

contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge"); art. 75, comma 1, a mente del quale "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni".

Si tratta infatti di stabilire quando tale condizione possa considerarsi avverata con riferimento ai contributi di che trattasi, al qual fine non può considerarsi decisivo il riferimento all'anno in cui l'esportazione è stata effettuata.

L'esportazione (nel caso in esame, nel 1996) del prodotto fruente dell'aiuto pubblico e, ancor prima, l'ottenimento del titolo di esportazione e l'espletamento delle operazioni doganali di esportazione, non costituiscono infatti la fonte di detta componente reddituale ma semplici presupposti del diritto a ricevere il contributo, atteso il necessario concorso delle altre condizioni richieste: questo, infatti, non sorge con l'esportazione del prodotto e con gli afferenti adempimenti (quindi, in tale momento) ma, come detto, solo con l'emanazione del decreto ministeriale di definitivo riconoscimento del diritto.

La sentenza impugnata ha deciso in base ad una regola di giudizio evidentemente difforme del principio sopra enunciato e va pertanto sul punto cassata, rimanendo questione di merito da riservare al giudice di rinvio l'accertamento del fatto controverso se tale definitivo riconoscimento sia intervenuto nel 1997 o, anch'esso, nell'anno antecedente.

5. In accoglimento del ricorso, nei termini sopra esposti, la sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio al giudice a quo, al quale va anche demandato il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza; rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sardegna in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 15 dicembre 2017