DOGANA - IMPOSTA SUI REDDITI
Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 07-11-2017) 15-12-2017, n. 30152

DOGANA
Dazi doganali, in genere

IMPOSTA SUI REDDITI
Redditi d'impresa

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.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. 11531/2013 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

[redacted].p.A., rappresentata e difesa dall'Avv. Giovanni Battista Pinna, con domicilio eletto in Roma, via Bruno Buozzi, n. 19;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, sezione staccata di Sassari, n. 23/08/12, depositata il 13 marzo 2012;

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) 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 1998, di costi per spese di rappresentanza indebitamente dedotti per intero, di altri costi indeducibili perchè non inerenti e 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 condivisibili, quanto ai costi, le argomentazioni esposte nella sentenza di primo grado e, quanto ai contributi comunitari, corretta la loro contabilizzazione 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 1997), 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.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, comma 2 e art. 75, comma 5*; *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 e art. 36, comma 2*, n. 4; *art. 112 c.p.c.*, o, in subordine, omessa o insufficiente motivazione, per avere la C.T.R. confermato la statuizione del primo giudice in punto di recupero costi, dichiarando apoditticamente di condividerne le conclusioni senza una sola parola di motivazione, senza esaminare i motivi d'appello dell'ufficio e, comunque, a torto, essendo i recuperi fondati.

3. E' fondato il primo motivo di ricorso.

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 1997) 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 1998 o, anch'esso, nell'anno antecedente.

4. E' fondato anche il secondo motivo, nella parte in cui denuncia omessa motivazione in punto di deducibilità dei costi ripresi a tassazione.

Al riguardo la motivazione si risolve infatti nel mero rinvio ai motivi contenuti nella decisione di primo grado, senza dar conto delle contestazioni al riguardo reiterate con il gravame; sicchè, per un verso, non è possibile, in alcun modo, individuare la ratio decidendi della pronuncia sulle distinte questioni sollevate con i motivi d'appello e, per l'altro, la motivazione medesima conferma che non v'è stata alcuna valutazione critica, nè delle argomentazioni svolte dai Giudici di primo grado, nè delle censure proposte dall'appellante.

5. In accoglimento di entrambi i motivi di 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