



Civile Ord. Sez. 5 Num. 19430 Anno 2018

Presidente: CAMPANILE PIETRO

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 20/07/2018

## ORDINANZA

2325  
2018

27626  
sul ricorso n. ~~27726~~ 2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*

- *ricorrente* -

contro

HYDRODATA S.p.A., in persona del legale rappresentante p.t. elettivamente domiciliata in ROMA, presso lo studio dell'Avvocato GIUSEPPE CAMPANELLI, rappresentata e difesa dall'Avvocato SALVATORE MAROTTA giusta procura speciale estesa in calce al controricorso

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 52/15/2010, della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE depositata il ~~29.4~~ <sup>24.4</sup> 2010

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27.6.2018 dal Consigliere Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO



R.G. 27726/2011

## RILEVATO CHE

l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte aveva accolto l'appello della società indicata in epigrafe avverso la sentenza n. 4/22/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Torino, che aveva parzialmente accolto il ricorso proposto avverso avviso di accertamento con cui era stato recuperato, a fini IRAP ed IRPEG per il 2004, una maggiore imposta, oltre sanzioni e interessi;

l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 88 comma 3 lett. b) TUIR;

con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 96, 97, 98 e 109 TUIR;

la contribuente si è costituita con controricorso, deducendo l'infondatezza del ricorso

## CONSIDERATO CHE

1.1. è fondato il primo motivo di ricorso, con cui l'Agenzia lamenta che la CTR, in relazione ai contributi percepiti nel 2004 dalla contribuente ai fini dello svolgimento di un progetto denominato <<Ricerca e sviluppo nei settori strategici del mezzogiorno>>, mediante finanziamenti erogati dal Ministero dell'Istruzione, abbia erroneamente accolto l'assunto della contribuente secondo cui i contributi in questione non avrebbero potuto essere considerati come definitivamente acquisiti fino al completamento dei controlli da parte dell'Amministrazione, nell'ambito della convenzione relativa a un <<Programma di Ricerca Avanzata>>;

1.2. l'Agenzia censura la sentenza di appello in relazione alla violazione dell'art. 88 TUIR, comma 3, lett. b, nel testo vigente *ratione temporis*, sul presupposto che la norma tributaria qualifica espressamente il contributo pubblico quale <<sopravvenienza attiva>> che concorre alla formazione del reddito imponibile, secondo il principio di cassa;



R.G. 27726/2011

1.3. la CTR, che, pur risultando incontestata l'erogazione nell'anno 2004 delle prime tre rate dei contributi, ha escluso il contributo pubblico dal reddito imponibile in funzione della natura provvisoria del decreto di concessione (<<... alla data gli acconti percepiti non erano ancora stati approvati dal MIUR e quindi non potevano essere considerati definitivamente acquisiti (vedi articolo 13 della convenzione); in mancanza di tale certezza, la società non ha provveduto alla loro imputazione a bilancio alla luce dei Principi Contabili Nazionali...>>), è incorsa effettivamente in errore di diritto, non essendosi conformata alla giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di determinazione del reddito di impresa, le somme corrisposte anche per effetto di decreto di <<concessione provvisoria>> (cfr. ad esempio, i contributi di cui al d.l. 22 ottobre 1992, n. 415, convertito nella legge 19 dicembre 1992, n. 488), costituiscono sopravvenienze attive, ai sensi dell'art. 88, comma terzo, lett. b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - per il quale sono considerati tali i proventi in denaro corrisposti a titolo di contributo, esclusi quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili -, tassabili nell'esercizio in cui sono state incassate le somme di denaro e pertanto da indicare nello stato patrimoniale e nel conto economico del relativo bilancio, senza possibilità di iscrizione di mere <<registrazioni di memoria>> e non costituiscono, invece, debito nei confronti dell'ente erogatore, in quanto il provvedimento indicato, determinando l'impegno dell'importo dell'agevolazione da parte del Ministero competente, già costituisce la fonte del diritto di credito per il beneficiario, e non, più limitatamente, l'assenso all'erogazione di una parte del contributo anteriormente al sorgere del diritto di credito (cfr. Cass. nn. 17522/2012; 1147/2010);

1.4. del tutto inconferente è, pertanto, il richiamo, della controricorrente, all'applicazione nel caso di specie della norma dell'art. 75 TUIR (testo vigente al tempo) per cui i componenti positivi e negativi del reddito dei quali sia incerta l'esistenza o l'ammontare (tale dovendo considerarsi anche una componente attiva del reddito sottoposta a condizione sospensiva, poiché non certa nella sua esistenza: Cass. n. 17395/2010), in deroga al generale principio <<di competenza>>,

R.G. 27726/2011

concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui ne sia divenuta certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare;

1.5. la situazione giuridica che origina dal decreto di concessione provvisoria del contributo pubblico è, infatti, di diritto soggettivo ed ha ad oggetto la prestazione patrimoniale come definita e liquidata già dalla prima rata (cfr. Cass. Sez. U, Ordinanza n. 15618/2006 secondo cui l'atto di concessione qualificata come "provvisoria" dal regolamento di attuazione del d.m. 20 ottobre 1995, n. 527d.l. 22 ottobre 1992, n. 415, convertito in legge 19 dicembre 1992, h. 488, all'esito della graduatoria fra le imprese richiedenti, già crea un credito dell'impresa al contributo, che viene adempiuto, senza margini di discrezionalità, dall'amministrazione erogante, sussistendo già, per effetto di una siffatta concessione, un diritto dell'impresa al finanziamento), non rilevando al riguardo l'eventualità che l'Amministrazione pubblica possa revocare in tutto od in parte il contributo, in caso di gravi inadempimenti dell'impresa beneficiaria nella esecuzione dei lavori finanziati, dovendo considerarsi tale ipotetica evenienza, ove si verifici, alla stregua di una sopravvenienza passiva (cfr. Cass. n. 7584/2015);

2.1. è fondato anche il secondo motivo di ricorso atteso che la motivazione adottata dalla CTR, con cui è stata affermata la deducibilità integrale degli interessi passivi relativi al finanziamento infruttifero erogato alla società partecipata Maira S.p.A., prescinde dai principi affermati da questa Corte in tema di deducibilità degli interessi;

2.2. la Corte ha affermato (cfr. Cass. 14702/2001) il diritto alla deducibilità *tout court* degli interessi passivi, la quale trova esplicito fondamento nei D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5 (TUIR), norma generale in tema di inerenza, e non nell'art. 63 che attiene esclusivamente alla misura della deduzione secondo gli ivi prefissati limiti quantitativi, essendo stato argomentato - già alla luce della nuova formulazione della norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, rispetto a quella corrispondente contenuta nei D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, comma 2 (secondo cui «i costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a

R.G. 27726/2011

formare il reddito di impresa>> senza previsione di alcuna eccezione per gli interessi passivi) - che la precisazione aggiunta, secondo cui <<le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito>>, indica la chiara volontà legislativa di riconoscere un trattamento differenziato per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito di impresa, nel senso che il diritto alla deducibilità va riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sulla inerenza, purché nei limiti quantitativi riconosciuti dall'art. 63 del TUIR.;

2.3. gli interessi passivi sono, dunque, oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire, e dunque non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo, occorrendo sempre e comunque un collegamento tra reddito imprenditoriale e componente negativo detraibile, che non può rivolgersi ad un reddito ontologicamente diverso perché estraneo alla stessa attività di impresa;

2.4. come già statuito da questa stessa Corte (secondo principi analoghi e perfettamente applicabili al caso in esame) in tema di spese, l'imprenditore che conceda in affitto l'unica azienda di sua pertinenza perde la qualifica di imprenditore e - quindi - non può più avvalersi dei criteri di deducibilità rispetto ad un reddito riveniente dai canoni di affitto dell'azienda che - in difetto di qualsiasi atto di residua gestione (nel caso pacificamente mancante posto che anche le rimanenze erano destinate all'acquisto da parte dell'affittuario)- non possono considerarsi come conseguiti nell'esercizio dell'originaria impresa in quanto cessata con il subentro del terzo (cfr. Cass. n. 21584/2005);

2.5. la CTR non si è quindi uniformata ai principi dianzi illustrati laddove ha ritenuto illegittimo il recupero a tassazione della quota parte degli interessi passivi relativi ad un prestito concesso (per 32 giorni) dall'appellante ad una consociata, affermando che trattavasi di <<prestito senza finalità speculative, in quanto non...(aveva)... prodotto interessi, evidentemente legato a esigenze economiche organizzative che, anche per

R.G. 27726/2011

la sua durata limitata, non...(aveva)... determinato un presupposto di imposta>>, laddove, al contrario, - pur trattandosi di fattispecie di legittima deducibilità degli interessi ove sostenuti in presenza ed in funzione dell'esercizio dell'attività di impresa intesa quale organizzazione di uomini e mezzi - la *ratio* della disposizione era destinata a venir meno allorché tale attività fosse, come nella specie, a tutti gli effetti esercitata da un altro soggetto (la consociata Maira S.p.A.) e quindi le spese per tali interessi non potevano essere considerate come inerenti alla produzione del reddito della contribuente;

3. in accoglimento del ricorso, nei termini sopra esposti, la sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, per l'esame delle questioni eventualmente rimaste assorbite (sul punto la controricorrente deduce il mancato esame, da parte della CTR, circa la <<negazione dell'agevolazione di parziale detassazione dell'Utile 2004, denominata per brevità "Tecno-Tremonti">> e della richiesta di annullamento delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. n. 546/1992 per errore commesso in buona fede dal contribuente), alla quale va anche demandato il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione.