

07584

1



M 12,50

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 19925/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 7584

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Ud. 17/02/2015
Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
Dott. STEFANO OLIVIERI - Rel. Consigliere -
Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -
Dott. PAOLA VELLA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 19925-2009 proposto da:

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

- ricorrente -

contro

2015

685

EURO CORREDI SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA CORSO D'ITALIA 19, presso lo studio dell'avvocato FRANCO PAPARELLA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ANDREA PARLATO giusta delega a margine;

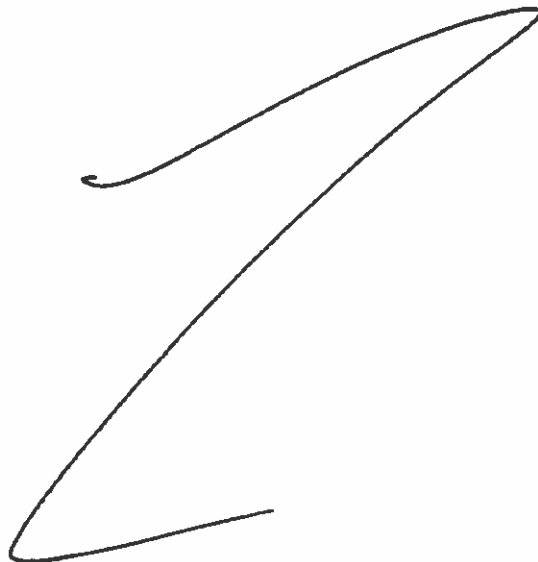
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 75/2008 della COMM.TRIB.REG.
della SICILIA
di ~~PALEMO~~, depositata l'11/06/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 17/02/2015 dal Consigliere Dott. STEFANO
OLIVIERI;

udito per il controricorrente l'Avvocato PAPARELLA
che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso
per l'accoglimento del ricorso.



Svolgimento del processo

La Commissione tributaria della regione Sicilia, con sentenza in data 11.6.2008 n.75, rigettava l'appello principale proposto dall'Ufficio di Palermo della Agenzia delle Entrate ed in accoglimento dell'appello incidentale proposto da EURO Corredi s.r.l. , confermava la statuizione di annullamento dell'atto impositivo per vizi inerenti : a) la illegittima acquisizione, nel corso della verifica fiscale, di documentazione extracontabile di natura "bancaria", in assenza della autorizzazione prescritta per la effettuazione di indagini bancarie ; b) la protrazione della verifica fiscale, dal 22 gennaio al 2 agosto 2002, in violazione del termine massimo di gg. 30 stabilito dall'art. 12 legge n. 212/2000; c) la illegittima tassazione del contributo percepito dalla società ai sensi della legge n. 488/1992, in quanto nel 1999 la quota di finanziamento ricevuta dalla società era stata erogata soltanto con "decreto provvisorio"; d) l'illegittimo disconoscimento dei costi deducibili e della detrazione IVA relativamente alle spese di ristrutturazione di un immobile di proprietà di terzo ed assegnato alla società in comodato a titolo oneroso, che lo aveva quindi concesso in locazione alla Provincia di Palermo.

Avverso la sentenza di appello, non notificata, ha proposto tempestivo ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate deducendo tre motivi ai quali resiste con controricorso la società.

Motivi della decisione

1. Le eccezioni pregiudiziali di inammissibilità del ricorso principale proposte dalla società resistente sono tutte infondate:

a) infondata è la eccezione di tardività della notifica del ricorso in relazione al termine cd. lungo di impugnazione ex art. 38co3, 51co1 del Dlgs n. 546/1992 e dell'art. 327 c.p.c.. La sentenza di appello è stata depositata in data 11.6.2008: tenuto conto, pertanto, del periodo di sospensione dei termini processuali ex lege n. 742/1969, il termine cd. lungo di impugnazione veniva pertanto a scadere il 27 luglio 2009, ed in tale data è stato tempestivamente consegnato il ricorso per cassazione all'Ufficiale giudiziario per la esecuzione delle notifiche, come risulta dal timbro datario e dalla sottoscrizione dell'ufficiale notificatore nella scheda "*accettazione raccomandata di atti peri quali si richiede a notifica a mezzo di ufficiale postale*" allegata al ricorso e nella relata di notifica;

b) priva di pregio è la eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione per omessa indicazione della parte impugnante: è appena il caso di rilevare che, diversamente da quanto sostiene la resistente, l'Agenzia fiscale -nel giudizio di legittimità- non agisce affatto in "*rappresentanza*" o come "*sostituto*" dell'ufficio periferico "*legittimato all'esercizio dell'azione giudiziaria*" (è l'ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, e non i singoli uffici in cui lo stesso si articola, che subentra, secondo lo schema della successione a titolo particolare, nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria: art. 57co1, D.Lgs. n. 300 del 1999), essendo stato da tempo chiarito questo Corte che, se nel previgente ordinamento, per i giudizi di cassazione, la legittimazione era riconosciuta esclusivamente al Ministero delle finanze, ai sensi dell'art. 11 del r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, occorre ora tenere conto della nuova realtà ordinamentale che ha istituito le Agenzie fiscali (introdotta dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 ed operativa, secondo il D.M. 28 dicembre 2000 a partire dal 1 gennaio 2001, che ha comportato l'attribuzione delle funzioni statali concernenti i tributi erariali all'Agenzia delle Entrate, quale soggetto dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, rappresentata dal direttore -artt. 61 e 66 Dlgs n. 300/99-), caratterizzata dal conferimento della capacità di stare in giudizio agli uffici periferici dell'Agenzia, in via concorrente ed alternativa rispetto al direttore generale dell'ente pubblico, con la conseguenza che la notifica della sentenza di merito, ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione, e quella del ricorso

possano essere effettuate, alternativamente, presso la sede centrale dell'Agenzia o presso i suoi uffici periferici, in tal senso orientando l'interpretazione sia il principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità, sia il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 3116 del 14/02/2006*). Tanto è sufficiente ad escludere che, il ricorso per cassazione proposto dalla Agenzia delle Entrate in persona del direttore generale, dovesse contenere a pena di inammissibilità ex art. 366co1 n.1) c.p.c. *“l'ufficio territoriale per conto del quale il ricorso è proposto”*.

c) del tutto sterile è poi la eccezione di carenza della *“procura ad litem”*: la consolidata giurisprudenza di questa Corte insegna, infatti, che, nell'ipotesi di rappresentanza processuale facoltativa degli enti pubblici da parte dell'Avvocatura dello Stato, non è necessario che l'ente rilasci una specifica procura all'Avvocatura medesima per il singolo giudizio, risultando applicabile anche a tale ipotesi, a norma dell'art. 45 del r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, la disposizione dell'art. 1, secondo comma, del r.d. cit., secondo cui gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni ed in qualunque sede senza bisogno di mandato (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 23020 del 15/11/2005*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 11227 del 16/05/2007*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 3427 del 12/02/2010*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 14785 del 05/07/2011*).

2. Con il **primo motivo** la Agenzia ricorrente censura la violazione dell'art. 12 della legge n. 212/2000 (art. 360co1 n. 3 c.p.c.), rilevando che la norma tributaria non commina alcuna sanzione di invalidità del PVC nè dell'atto impositivo in conseguenza della durata della verifica eccedente il termine di gg. 30 previsto dalla stessa norma

2.1 Il motivo è fondato.

2.2 Il comma 5 dell'art. 12, della n. 212/2000, nel testo vigente *ratione temporis*, dispone che *"La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non puo' superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessita' dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni?"*.

Appare dirimente in proposito osservare che, alla violazione del termine di permanenza, non sia ricollegata dalla legge alcuna delle conseguenze (inutilizzabilità delle prove raccolte; nullità degli atti di accertamento compiuti) che ne intende trarre la parte ricorrente, attesa, da un lato, la mancanza di una specifica norma sanzionatoria, e dall'altro, la compiuta disciplina dettata dall'art. 12, comma 6, della legge n. 212/2000 con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione. Ed infatti, in tali ipotesi -tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica- il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12 co4), può rivolgersi al Garante (art. 12 co6) che, in seguito alla segnalazione, esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13 co6), richiamando *"gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge"* (art. 13 co9), ed ove rilevi comportamenti che *"determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione"*, trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali *"al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare"* (art. 13co11).

Ne segue che il Legislatore non ha previsto, in caso di superamento del termine di durata delle operazioni di verifica, una norma sanzionatoria che renda invalidi gli atti compiuti, ovvero -come sembrerebbe ipotizzare la società ricorrente- una invalidità derivata dell'atto impositivo, e tanto meno ha previsto, in conseguenza della scadenza del termine, la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo della

Amministrazione finanziaria (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 16323 del 17/07/2014* che esclude la natura perentoria del termine in mancanza di una specifica disposizione in tal senso e attesa l'incongruità di una siffatta qualificazione rispetto alla sua "ratio" ed alla possibilità di deroga con il mero consenso motivato del dirigente interno).

Né in contrario depongono la disciplina -contenuta nel medesimo comma 5 dell'art. 12 della legge n. 212/2000- della proroga del termine di permanenza nei locali, prevista solo nei casi di particolare complessità della verifica fiscale, e la formula lessicale del divieto utilizzata nella disposizione ("*la permanenza...non può superare i trenta giorni...*") che appare analoga a quella impiegata nel comma 7 del medesimo articolo ("*l'avviso.....non può essere emanato prima della scadenza...*") in relazione al termine dilatorio di gg. 60 previsto, dopo la consegna del PVC, per la emanazione dell'atto impositivo onde consentire la comunicazione di osservazioni e chiarimenti da parte del contribuente, ipotesi quest'ultima la cui violazione dà luogo alla invalidità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*" alla stregua del principio enunciato dalle SS.UU. di questa Corte nella *sentenza n. 18184 del 29/07/2013*, secondo cui in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento (termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni) determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (cfr. conf. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 1264 del 22/01/2014*; id. Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. 14287 del 24/06/2014*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 15634 del 09/07/2014*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 25759 del 05/12/2014*).

Non può, infatti, istituirsi una diretta corrispondenza tra le fattispecie contemplate dalle disposizioni del comma 5 e del comma 7 del medesimo art. 12, essendo diversi gli

“oggetti” (provvedimento tributario; comportamento materiale dei funzionari pubblici) su cui spiegano effetto i rispettivi divieti e la rilevanza degli interessi sostanziali ad essi sottesi (corretta formazione del rapporto tributario; interesse negativo del soggetto alla presenza di soggetti estranei nei locali in cui si svolge l'attività economica) : nella ipotesi disciplinata dal comma 7, il divieto si riflette, infatti, sullo stesso esercizio della potestà impositiva, rimanendo questo impedito prima della scadenza del termine (l'avviso non può essere emanato, e se emanato è da ritenersi invalido, difettando il presupposto legale cui è subordinato l'esercizio del potere in concreto); diversamente nella ipotesi contemplata nel comma 5, non viene in questione una attività provvedimentale, ossia la adozione di un atto con la connessa categoria della invalidità (non occorre definire -al fine che ne occupa la controversia- il corretto inquadramento dogmatico del vizio, ossia definire se trattasi di inesistenza, nullità od annullabilità), ma un mero comportamento materiale tenuto dai funzionari che effettuano la verifica mediante accesso nei locali in cui si svolge l'attività economica, in relazione al quale non ha senso invocare le categorie della invalidità degli atti e dei negozi giuridici, atteso che la difformità della condotta dallo schema legale (idest la violazione del precetto normativo) viene a configurare in un illecito che -indipendentemente dal rimedio apprestato a favore del contribuente dal comma 6 dell'art. 12- se produttivo di danno determina la correlativa responsabilità patrimoniale, fatta salva sempre la eventuale responsabilità disciplinare del funzionario pubblico.

2.3 La differente rilevanza degli interessi presi in considerazione dalle disposizioni dei commi 5 e 7 dell'art. 12 della legge n. 212/2000 giustifica razionalmente, peraltro, la scelta del Legislatore di non ricollegare alla violazione del termine di permanenza nei locali la sanzione di invalidità dell'atto impositivo, non incidendo la violazione della durata della verifica su diritti costituzionalmente tutelati riferibili al contribuente, in quanto l'art. 12 l. 27 luglio 2000 n. 212 (cosiddetto statuto del contribuente), che limita il potere dei verificatori di stazionare o ritornare presso la sede del contribuente, pone a garanzia di quest'ultimo una regola non immediatamente desumibile dalle norme costituzionali (cfr. Corte cass. V sez. 2.4.2003 n. 5015; id. 9.12.2009 n. 25722; id. 18.12.2009

n. 26674 -in relazione alla inapplicabilità della norma al periodo anteriore alla sua entrata in vigore -. Vedi Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 17002 del 05/10/2012*, secondo cui la nullità di tali atti non può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione).

Ne consegue che la permanenza dei verificatori nei locali oltre i termini indicati nell'art. 12co5 della legge n. 212/2000, non preclude l'utilizzo dei documenti, delle informazioni e degli altri elementi probatori, acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini, che possono essere bene posti a fondamento della pretesa fiscale.

2.4 Errata in diritto è, dunque, la statuizione della CTR che ha inteso riconoscere -in assenza di comminatoria normativa espressa- il vizio di nullità dalla mera protrazione della verifica oltre il termine predetto, senza neppure accertare in concreto se, alla denunciata violazione del termine ex art. 12co5 legge n. 212/2000, corrispondesse nel caso concreto la effettiva permanenza dei verificatori nei locali della impresa nel periodo dal 22 gennaio al 2 agosto 2002, ovvero se tale periodo dovesse invece essere riferito alla complessiva attività d'indagine svolta anche al di fuori dei locali della impresa dagli agenti della Guardia di Finanza, atteso che le garanzie di cui all'art. 12 legge n. 212/2000 si riferiscono espressamente agli "*accessi, ispezioni e verifiche fiscali*" eseguiti "*nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*", che debbono appunto essere giustificati da "*esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*" (art. 12co1), con la conseguenza che tali garanzie operano esclusivamente nella predetta ipotesi (cfr. Corte cass. V sez. 4.4.2012 n. 14026; id. SU 29.7.2013 n. 18184), e non anche invece nel caso in cui l'accertamento fiscale si esaurisca nel controllo dei dati esposti nella dichiarazione presentata dal contribuente, ove tale controllo venga condotto in base ad elementi, documenti ed informative acquisiti fuori dei predetti locali ovvero all'esito di verifiche ed ispezioni eseguite nei confronti di terzi (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 23595 del 11/11/2011* secondo cui il termine si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi).

3. Con il secondo motivo la Agenzia fiscale impugna la sentenza di appello per violazione dell'art. 32co1 nn. 6 bis e 7, nonché dell'art. 39 del Dpr n. 600/73 (art. 360co1 n. 3 c.p.c.), contestando l'applicabilità nel caso di specie della norma tributaria che richiede la preventiva autorizzazione per l'espletamento di indagini bancarie, atteso che le copie dei documenti di "natura bancaria" (copie di assegni, matrici di libretti assegni, estratti contabili) erano state rinvenute in sede di accesso al pari di altra documentazione extracontabile. In ogni caso, aggiunge la parte ricorrente, la mancanza di autorizzazione non avrebbe potuto comportare la inutilizzabilità delle prove acquisite, trattandosi di conseguenza non prevista dalla disciplina del processo tributario.

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 Premesso che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'espletamento di indagini bancarie e, in particolare, l'acquisizione e l'utilizzazione della documentazione bancaria da parte della polizia tributaria della Guardia di finanza richiede la preventiva autorizzazione del Comandante di zona, ai sensi dell'art. 32co1, n.7), del d.P.R. n. 600 del 1973, cui compete di valutarne l'opportunità e la necessità (analoga disposizione è contenuta, in tema di IVA nell'art. 51co2 n. 7), Dpr n. 633/1972), rileva il Collegio che il rinvenimento o la esibizione da parte del contribuente di documentazione bancaria custodita nei locali di esercizio dell'attività economica, esula del tutto dalla fattispecie sopra individuata, essendo riconducibile ai poteri di accesso ed ispezione, presso i locali destinati all'esercizio dell'attività economica (art. 52 commi 1-8 Dpr n. 633/72, cui rinvia l'art. 33co1 Dpr n. 600/72), attribuiti ai verificatori dall'art. 52, comma 4, Dpr n. 633/72, nel testo vigente *ratione temporis*, che consentono di estendere l'ispezione documentale *"a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie"*. Nel caso in cui, peraltro, si richieda la necessità di accedere presso banche ed istituti di credito o finanziari per

acquisire documentazione bancaria comunque riferibile al contribuente, i funzionari dell'Agenzia od i militari della Guardia di Finanza debbono disporre di una autonoma autorizzazione prevista dall'art. 33, commi 2 e 6, Dpr n. 600/73 (richiamato dall'art. 52 u.c. Dpr n. 633/72).

La diversità delle fattispecie procedurali non consente commistioni, dovendo distinguersi nettamente i presupposti autorizzativi per la richiesta di trasmissione di dati, documenti ed informazioni rivolta dall'Ufficio finanziario alle banche, nonché per l'accesso e la ispezione da eseguire presso le sedi delle banche, istituti di credito od altri operatori finanziari, dai presupposti autorizzativi per effettuare l'accesso e la ispezione presso i locali destinati all'attività del contribuente, trattandosi di scelta organizzativa riservata alla discrezionalità della Amministrazione finanziaria che esercita i relativi poteri ispettivi nei confronti del soggetto destinatario individuato nel provvedimento di autorizzazione, e che non trovano alcun impedimento nella "natura" o nel "contenuto" del documento rinvenuto ed acquisito alla istruttoria.

Legittimamente, pertanto, i verbalizzanti hanno acquisito al procedimento la documentazione di natura bancaria rinvenuta nel corso dell'accesso, ritualmente autorizzato, eseguito nei locali della impresa.

3.3 La questione prospettata nel controricorso, secondo cui non era stata contestata la utilizzabilità probatoria della predetta documentazione, ma la efficacia della presunzione legale di maggiori ricavi, determinati in relazione tanto ai versamenti quanto ai prelevamenti delle somme indicate negli estratti conto bancari, non risulta sia stata oggetto di discussione nel corso dei precedenti gradi di merito, e dunque in quanto nuova non può trovare esame da parte della Corte, apparendo opportuno comunque rilevare che secondo un indirizzo giurisprudenziale di legittimità la disciplina normativa della "presunzione legale *juris tantum*" (art. 32co1 n. 2 Dpr n. 600/73; art. 51co2, n. 2), Dpr n. 633/72) prescinderebbe del tutto dal "*modus procedendi*" e cioè dal tipo di attività istruttoria prescelto nel caso concreto dalla Amministrazione finanziaria ed attraverso il quale è stato possibile rinvenire ed acquisire la documentazione bancaria (accesso ed

ispezione presso la sede della impresa; esibizione spontanea da parte del contribuente sottoposto a verifica; richiesta trasmissione documenti formulata alla banca; accesso ed ispezione documentale presso la banca; acquisizione di documentazione concernente il contribuente rinvenuta presso terzi), in considerazione della natura facoltativa della procedura stessa - costituente uno dei modi con cui gli uffici finanziari "possono" acquisire gli elementi utili per l'accertamento dei redditi - e della possibilità, prevista dal successivo art. 39, primo comma, lett. c), che l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi risulti anche da atti e documenti legittimamente in possesso dell'ufficio (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 25142 del 30/11/2009. Non constano altri precedenti)

4. Anche il terzo motivo è fondato. La Agenzia censura la sentenza di appello in relazione alla violazione dell'art. 55 TUIR, nel testo vigente *ratione temporis* (art. 360co1 n. 3 c.p.c.), in quanto la norma tributaria qualifica espressamente il contributo pubblico quale "*sopravvenienza attiva*" che concorre alla formazione del reddito imponibile, secondo il principio di competenza, nell'anno in cui viene effettivamente percepito, o in alternativa frazionando detto importo "*in quote costanti*" da indicare in bilancio nei quattro anni successivi.

4.1 La CTR che ha escluso il contributo pubblico dal reddito imponibile sul presupposto della natura "*provvisoria*" del decreto di concessione, risultando incontestata la erogazione nell'anno 1998 della prima rata pari a lit. 392.650.000, è incorsa 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 per effetto del decreto di "*concessione provvisoria*" del contributo 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. 55, 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 a norma dell'art. 7 del d.m. 20 ottobre 1995, n. 527, 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. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 1147 del 22/01/2010*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 17522 del 12/10/2012*). Del tutto inconferente è, pertanto, l'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: Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 17395 del 23/07/2010*), in deroga al generale principio "di competenza", concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui ne sia divenuta certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, atteso che la situazione giuridica che origina dal decreto di concessione "provvisoria" del contributo pubblico è di diritto soggettivo ed ha ad oggetto la prestazione patrimoniale come definita e liquidata già dalla prima rata (cfr. Corte cass. Sez. U, *Ordinanza n. 15618 del 10/07/2006* 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, n. 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 la eventualità che l'Amministrazione pubblica possa revocare in tutto od in parte il contributo, in caso di gravi inadempimenti della impresa beneficiaria nella esecuzione dei lavori finanziati, dovendo considerarsi tale ipotetica evenienza, ove si verifichi, alla stregua di una sopravvenienza passiva.

5. In conclusione il ricorso deve essere accolto in relazione a tutti i motivi dedotti; la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e, non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito ex art. 384co2 c.p.c. con il rigetto del ricorso introduttivo della società contribuente, limitatamente ai corrispondenti motivi di opposizione all'avviso di accertamento.

In applicazione della regola della soccombenza la società va in conseguenza condannata alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte :

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito ex art. 384co2 c.p.c. con il rigetto del ricorso introduttivo della società contribuente, limitatamente ai corrispondenti motivi di opposizione all'avviso di accertamento
- condanna la società resistente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità liquidate, come da notula, in € 9.520,00 per compensi oltre alle spese prenotate a debito.

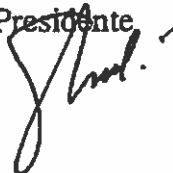
Così deciso nella camera di consiglio 17.2.2015

Cons. est.



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Saragona

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 15 APR. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello SARAGONA