

Civile Ord. Sez. 5 Num. 9899 Anno 2024

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: ANGARANO ROSANNA

Data pubblicazione: 11/04/2024

IRES IVA IRAP  
AVVISO ACCERTAMENTO

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15189/2020 R.G. proposto da:

SOCIETA' TRASPORTI PUBBLICI DI TERRA D'OTRANTO S.P.A.  
rappresentata e difesa dall'Avv. Leonardo Leo e domiciliata *ex lege* in  
Roma, piazza Cavour, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione,

– ricorrente –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE,

– intimata –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. PUGLIA, SEZIONE  
STACCATA LECCE n. 2817/2019, depositata il 23 ottobre 2019;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20  
marzo 2024 dal consigliere Rosanna Angarano.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**Rilevato che:**

1. La Società Trasporti Pubblici di Terra d'Otranto s.p.a. ricorre nei confronti dell'Agenzia delle entrate, che non ha svolto attività difensiva, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha accolto l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza della C.t.p. di Venezia che, invece, aveva accolto il ricorso spiegato avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2012, l'Ufficio aveva accertato ai fini Ires, Iva ed Irap un maggior imponibile.

2. L'Ufficio, con l'atto impositivo impugnato, per quanto ancora di rilievo, accertava maggiori componenti reddituali positivi e, in particolare, una sopravvenienza attiva di euro 342.229,41 derivante da un'operazione di giroconto risalente al 31 dicembre 2012 attuata sul Conto-Fondo Rischi Previdenziali Inps.

La società, in data 31 dicembre 2001, aveva istituito un accantonamento per coprire il rischio di dover restituire all'Inps, a seguito di sentenza, gli interessi su somme erogate a vario titolo; che parte del fondo era stato utilizzato a tale titolo negli anni tra il 2001 ed il 2005; che, tuttavia, dal 2005 l'Inps aveva cessato di avanzare ulteriori pretese, sicché il fondo era rimasto inutilizzato; che, pertanto, nel 2012 aveva ridotto il fondo alla somma di euro 50.000,00 ed aveva girocontato la parte residua, pari ad euro 342.229,41 al conto «insussistenze attive». L'Ufficio rilevava, tuttavia, che detta somma, qualificata come insussistenza attiva, rappresentava, in realtà, una sopravvenienza e che la stessa, essendo stata indicata tra le variazioni in diminuzione rispetto al reddito del 2012, non era stata soggetta ad Ires.

La società contribuente, invece, con il ricorso in primo grado riteneva che detta sopravvenienza fosse stata illegittimamente sottoposta a tassazione per l'anno 2012 in violazione del principio di competenza di cui all'art. 109 t.u.i.r.. Osservava in proposito che l'anno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di competenza non poteva che essere quello in cui l'insussistenza si era verificata in diritto, divenendo certa nell'*an* e determinabile nel *quantum*, e cioè quella in cui si era manifestata l'eccesso di accantonamento e, quindi, o il 2005 o il 2006.

3. La C.t.p. accoglieva il ricorso. Rilevava che le sopravvenienze andavano tassate secondo il principio di competenza; che l'anno di competenza era quello in cui il debito non esisteva più; che trattandosi di fondo istituito nel 2001, l'anno di competenza era il 2011 e non il 2012.

4. La C.t.r., invece, rilevava che solo quando l'insussistenza della passività era emersa in bilancio la stessa aveva acquistato certezza divenendo sopravvenienza tassabile e che tanto era avvenuto nel 2012.

**Considerato che:**

1. Con l'unico motivo la società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 88 e 109 t.u.i.r. e dell'art. 2946 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata per aver erroneamente ritenuto tassabile nel 2012 la sopravvenienza attiva divenuta certa e determinabile nell'anno 2011 e per aver violato il principio di competenza. Evidenzia che il componente positivo del reddito derivava da un fondo rischi istituito nel 2001 e che il momento in cui si era manifestata l'insussistenza del debito andava determinato in ragione del decorso della prescrizione decennale ex art. 2946 cod. civ. e, quindi nel 2011.

2. Il motivo è infondato.

2.1. E' pacifico che la società contribuente istitutiva nel 2001 un fondo a copertura del rischio di dover corrispondere all'Inps, a seguito di sentenza, gli interessi su somme erogate a vario titolo; che parte del fondo veniva utilizzato, nel tempo, a tal fine; che, nel 2012, la società

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riduceva l'entità del fondo ad euro 50.000,00 svincolando la parte residua.

E' la stessa contribuente a far presente, pertanto, che il fondo in questione era stato istituito in previsione di una passività, rappresentata da un debito oggetto di contenzioso, priva dei requisiti di certezza e determinabilità.

2.2. Nella fattispecie in esame non è oggetto di contestazione che detta parte residua – ovvero la quota del fondo non utilizzata per coprire i costi per i quali era stato costituito, in quanto in sopravanzo – rappresentasse una sopravvenienza attiva soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 88 (già 55) t.u.i.r. ai sensi del quale quest'ultima si realizza nel caso di sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi. La questione controversa attiene esclusivamente all'individuazione dell'esercizio fiscale in cui detta sopravvenienza dovesse essere sottoposta a tassazione.

2.3. Ciò posto, in primo luogo va rammentato che il sistema di determinazione del reddito d'impresa, disciplinato dall'art. 83 t.u.i.r, è caratterizzato dal principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato contabile.

2.4. Dal punto di vista civilistico, secondo il principio OIC 31, la sopravvenuta risoluzione o il positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi ed incertezze, può determinare che il fondo precedentemente iscritto risulti, come accaduto nella specie, parzialmente o totalmente eccedente. In questo caso il relativo fondo deve essere, di conseguenza, ridotto o azzerato. La rilevazione contabile di un'eccedenza del fondo dipende dalla progressiva valutazione della natura del rischio o passività a fronte dei quali è stato stanziato l'accantonamento. Se l'eccedenza si origina a seguito del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

positivo evolversi di situazioni, l'eliminazione o riduzione del fondo è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito.

2.5. Sul versante fiscale, il fondo in questione è soggetto alla disciplina dell'art. 109 (già 75), comma 1, seconda parte, .t.u.i.r. che, derogando al principio di competenza di cui alla prima parte (secondo cui i componenti negativi e positivi di reddito concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza), stabilisce che i componenti di reddito «di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni».

2.6. Nella fattispecie in esame, l'incertezza che connotava l'istituzione del fondo e la sua progressiva utilizzazione, può ritenersi risolta nel senso della sua eccedenza rispetto alla progressiva riduzione del rischio, solo alla data in cui, evidentemente, secondo la stessa valutazione della contribuente, sono venuti meno i presupposti che avevano consigliato una postazione del passivo di tale natura.

2.7. Sono prive di rilievo giuridico, invece, le considerazioni mosse dalla contribuente che, a dispetto di quanto riportato nel proprio bilancio, tenta di retrodatare il venir meno del rischio alla data in cui sarebbero cessate le pretese del creditore o al decorso di un decennio, pari al termine di prescrizione, dalla istituzione del fondo. Si tratta, invero, di circostanze fattuali non idonee, di per sé, ad escludere l'incertezza, tant'è che la stessa contribuente non ha ritenuto di azzerare il fondo, bensì solo di ridurlo.

2.8. Concludendo, deve ritenersi che la somma girocontata sia soggetta a tassazione al momento della sua utilizzazione, effettuata – non per sostenere il costo per il quale il fondo era stato originariamente istituito – ma quale sopravvenienza attiva (Nello stesso senso Cass. 02/05/2022, n. 13712, Cass. 06/07/2021, n. 19000, Cass. 13/07/2018, n. 18719, Cass. 11/10/2017, n. 23812).

Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: « **In tema di imposte dirette, gli accantonamenti a fondo rischi – essendo effettuati in previsione di passività prive dei requisiti di certezza e di determinabilità – sono soggetti alla disciplina prevista dall'art. 109 (già 75) comma 1, parte seconda, t.u.i.r. ove si stabilisce che i componenti di reddito 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. Ne consegue che l'emersione di una sopravvenienza fiscalmente imponible a seguito dell'azzeramento o della riduzione del fondo stessa si determina nell'anno di imposta in cui si è disposto in tal senso**».

2.9. La C.t.r. ritenendo che la sopravvenienza fosse stata correttamente tassata nel 2012, anno in cui era avvenuta l'operazione di giroconto, si è attenuta a questi principi.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Non deve provvedersi sulle spese in quanto l'Agenzia delle entrate non ha svolto attività difensiva.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20 marzo 2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale