

I contributi per ristrutturare un fabbricato rurale costituiscono sopravvenienza attiva

I contributi consistono in somme di denaro o altri valori ricevuti dall'impresa per l'esercizio della propria attività. Possono provenire da privati o da enti pubblici ed essere in denaro o in natura. Sono erogati per contratto o in base ad una disposizione di legge. In quest'ultimo caso possono essere:

a) in conto capitale, che hanno lo scopo di incrementare il patrimonio dell'impresa e non si ricollegano all'obbligo di effettuare specifici investimenti;

b) in conto impianti, che sono attribuiti per l'acquisto di beni ammortizzabili.

I contributi in conto impianti, non danno luogo a ricavi, né a sopravvenienze attive (poiché non espressamente ricompresi nelle suddette categorie), ma concorrono alla formazione del reddito per competenza.

I contributi in conto capitale, invece, costituiscono sopravvenienze attive e concorrono alla formazione del reddito in base al «principio di cassa».

Ai fini fiscali, sono disciplinati attualmente dall'art. 88, comma 3, lett. b) del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi) il quale prevede che «sono inoltre considerati sopravvenienze attive (...) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'art. 85 [contributi in conto esercizio] e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato [contributi in conto impianti]. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto».

La citata disposizione riproduce il testo della lett. b) del comma 3, dell'art. 55 del precedente T.U.I.R., oggetto di numerosi interventi normativi che hanno riguardato la disciplina dei proventi conseguiti a titolo di contributo o liberalità [v. art. 21, comma 4, lett. b), della legge n. 449/1997, con effetto dal 1° gennaio 1998].

In merito a tale distinzione, fra contributi «in conto capitale» e quelli «in conto impianti», si è pronunciata, di recente, la Cassazione esaminando il ricorso presentato dal titolare di una azienda agricola che aveva ricevuto, dall'Ispettorato provinciale agricolo, finanziamenti per la ristrutturazione *ex novo* di un fabbricato rurale, già esistente, da adibire ad agriturismo e per l'acquisto di arredi ed attrezzature.

A seguito di quanto sopra e del recupero a tassazione di sopravvenienze attive, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente un avviso di accertamento, per maggiori IRPEF e IRAP dovute nell'anno d'imposta 2000.

Contro l'atto impositivo il titolare dell'azienda agricola ricorreva alla Commissione tributaria provinciale, che accoglieva le doglianze del ricorrente, annullando l'accertamento.

Di contrario avviso la Commissione tributaria regionale che, riformando la decisione di primo grado, si pronunciava a favore dell'Ufficio il quale sosteneva che quelli in oggetto non potevano essere considerati contributi «in conto impianti», come ritenuto dalla parte interessata, essendo stati erogati esclusivamente per l'acquisto di beni ammortizzabili, per cui dovevano essere ricompresi tra quelli «in conto capitale», con conseguente sopravvenienza attiva dell'impresa, tassabile *pro quota*.

Nel ricorso per Cassazione, i giudici di legittimità hanno rilevato che sono considerati sopravvenienze attive quei proventi in denaro conseguiti a titolo di contributo. «Tali proventi – secondo i giudici, che si sono richiamati all'[art. 55](#), comma 3, lett. b), del T.U.I.R., vigente all'epoca dei fatti – concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quelli successivi, ma non oltre il quarto».

Nelle modificazioni successive della norma è stato specificato che i proventi in denaro conseguiti a titolo di contributi rappresentano sopravvenienze attive, ma non quelli in conto impianti, i quali

sono finalizzati all'acquisizione di beni materiali o immateriali ammortizzabili, qualunque sia la modalità di erogazione degli stessi (o erogazione di somme in denaro, o riconoscimenti di crediti). I giudici di legittimità hanno quindi specificato cosa siano i contributi in conto capitale, cioè quelli erogati per aumentare i mezzi patrimoniali di soggetti beneficiari, senza correlazione della loro concessione con l'onere dell'effettuazione di un particolare investimento.

Avendo, la C.T.R., rilevato che le opere di ristrutturazione erano dirette «quantomeno a potenziare una struttura già esistente», e non anche all'acquisto *ex novo* di beni ammortizzabili, la Cassazione ha concluso affermando che la Commissione tributaria regionale ha correttamente ricompreso i contributi ricevuti per la ristrutturazione del fabbricato rurale tra quelli in conto capitale, integranti «sopravvenienza attiva», tassabile cioè *pro quota* nell'esercizio in cui gli stessi sono stati incassati e nei successivi, non oltre il quarto.

Con la sentenza in epigrafe, è stato dichiarato, quindi, legittimo l'accertamento dell'Ufficio per omessa dichiarazione di sopravvenienze attive.

Luigi Cenicola