

Sulla definizione dei “contributi in conto impianti”

Cass. Sez. Trib. 20 marzo 2026, n. 6736 ord. - De Rosa, pres.; Marconi, est. - Di.Fr. (avv.ti Sammartino e Rabiolo) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Sicilia 20 gennaio 2020*)

Imposte e tasse - Imprenditore agricolo - IRPEF e IRAP - Reddito di impresa non dichiarato - Percezione del contributo in conto capitale per la realizzazione di un agriturismo indebitamente sottratto alla tassazione - Qualificazione del contributo come contributo in conto impianti - Legittimità.

(*Omissis*)

FATTO

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente Di.Fr., imprenditore agricolo, dell'avviso di accertamento n. (OMISSIS), relativo all'anno di imposta 2004, con cui l'amministrazione finanziaria aveva accertato, a fini IRPEF e IRAP, un reddito di impresa non dichiarato di Euro 137.292,00 derivante dalla percezione del contributo in conto capitale per la realizzazione di un agriturismo che aveva indebitamente sottratto alla tassazione.
2. La CTP di Caltanissetta, con sentenza n. 559 del 2013, aveva accolto il ricorso del contribuente ritenendo corretta la qualificazione del contributo come contributo in conto impianti e corretta la sua imputazione ad annualità diverse da quella in cui lo aveva percepito.
3. L'Agenzia delle Entrate aveva proposto impugnazione avverso la sentenza e la CTR della Sicilia aveva accolto l'appello ritenendo che l'erogazione avesse natura di contributo in conto capitale soggetto a tassazione per cassa nell'anno in cui l'impresa lo aveva percepito.
4. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi ad un solo motivo, e l'Agenzia delle Entrate si è difesa depositando il controricorso.

DIRITTO

1. Con l'unico motivo di ricorso il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 88 comma 3 lett. b) del D.P.R. n.917 del 1986, degli articoli 87, 189 e 191 della legge della Regione Siciliana 23 dicembre 2000 n.32, nonché degli articoli 6, 15, 16, 21 e 22 del Bando pubblico adottato dall'Assessorato dell'Agricoltura e delle Foreste ai sensi dell'art.14 della L.R.n.32 del 2000. La CTR avrebbe, infatti, erroneamente attribuito al contributo percepito dal ricorrente per l'avvio dell'attività di agriturismo natura di contributo in conto capitale tassabile come sopravvenienza attiva per cassa nell'annualità in cui è stato percepito anziché di contributo in conto impianti vincolato all'investimento nell'acquisto di beni strumentali destinato a confluire nel reddito, secondo il principio di competenza, per quote di ammortamento, così violando l'art. 88 t.u.i.r. e le previsioni della legge regionale istitutiva dell'agevolazione.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. La giurisprudenza della Corte è consolidata nell'affermare che i contributi pubblici a fondo perduto erogati a sostegno del potenziamento della struttura patrimoniale dell'impresa, in senso economico riconducibili alla nozione di contributi in conto capitale, sotto il profilo rilevante ai fini dell'imposizione fiscale, si distinguono nella categoria dei contributi in conto capitale che mirano genericamente al rafforzamento patrimoniale dell'impresa e non sono legati ad una particolare destinazione e nella categoria dei contributi in conto impianti che sono, invece, specificamente destinati all'acquisto di beni strumentali.

1.3. In particolare, i contributi in conto capitale sono contributi a fondo perduto che mirano genericamente al rafforzamento patrimoniale dell'impresa e non sono legati ad una particolare destinazione o all'acquisto di beni strumentali costituenti, ai sensi dell'art. 88 t.u.i.r., sopravvenienze attive da annotare in conto economico nella apposita voce per cassa cioè nell'esercizio in cui vengono erogati.

Afferma, al riguardo, la Corte che "contributi in conto capitale sono erogati per aumentare i mezzi patrimoniali dei soggetti beneficiari, senza per ciò che la loro concessione si correli all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento. In particolare, si è ritenuto che sono contributi in conto capitale e, quindi, "sopravvenienze attive", che concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati (criterio di cassa) oppure in quote costanti nell'esercizio in cui sono incassati ed in quelli successivi, non oltre il quarto, quelli erogati per incrementare i mezzi patrimoniali del beneficiario, senza che la loro concessione si correli all'onere di uno specifico investimento in beni strumentali."(Cass. 21438 del 2021).

1.4. Sono, invece, contributi in conto impianti i contributi specificamente destinati all'acquisto di beni strumentali ammortizzabili che, ai sensi dell'art. 88 t.u.i.r., non generano né sopravvenienze attive né ricavi ma che confluiscono nel reddito di impresa per competenza sotto forma di quote di ammortamento deducibili. Afferma, al riguardo, la Corte che "



i contributi "in conto impianti", i quali sono destinati all'acquisto di beni (materiali o immateriali) strumentali, nel regime introdotto dalla L. n. 449 del 1997 non generano né sopravvenienze attive né ricavi, ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono, concorrendo a formare il reddito d'impresa per competenza nel quale confluiscono sotto forma di quote di ammortamento deducibili, potendo essere contabilizzati, a scelta del contribuente, in base ai principi contabili nazionali (OIC 16, par. F), imputando i contributi percepiti a riduzione diretta del cespite, oppure con la tecnica dei risconti passivi mediante imputazione graduale a conto economico pari alla stessa misura adottata per gli ammortamenti del cespite agevolato." (Cass. n. 16776 del 2020).

1.5. La differenza sotto il profilo della imposizione fiscale tra le due tipologie di contributo risiede esclusivamente nella finalità obiettiva perseguita dalla disciplina di favore con la sua erogazione sono, infatti, contributi in conto capitali quelli erogati per incrementare la struttura patrimoniale dell'impresa beneficiaria senza che la loro concessione si correli all'onere di uno specifico di investimento mentre sono contributi in conto impianti quelli vincolati alla destinazione all'acquisto di beni materiali o immateriali strumentali (Cass. 2020 n. 15754; Cass. n. 10779 del 2023).

1.6. Nell'individuazione delle caratteristiche del contributo a fondo perduto previsto dalla norma che lo istituisce è necessario, quindi, tener conto che la categoria generale del contributo in conto capitale concesso a rafforzamento della struttura patrimoniale della società comprende anche la sottocategoria del contributo in conto impianti e che la caratteristica fondamentale che connota, sotto il profilo dell'imposizione fiscale regolata dall'art. 88 t.u.i.r., i contributi in conto impianti è il loro vincolo alla destinazione all'acquisto di beni strumentali ammortizzabili e il loro stretto collegamento con i costi sostenuti per l'acquisto che rende operativo il criterio di competenza anziché quello di cassa.

Il collegamento necessario con l'acquisto di beni ammortizzabili è, dunque, il presupposto indefettibile per riconoscere ai contributi pubblici la natura di contributi "in conto impianti". (Cass. n. 21438 del 2021).

1.7. Nel caso di specie è pacifico e risulta dalla sentenza impugnata che i contributi sono stati erogati all'impresa agricola del ricorrente dalla Regione Sicilia in forza di un bando pubblico emesso ai sensi dell'art. 14 della legge regionale n. 32 del 2000 per la realizzazione di un'attività di agriturismo e cioè per la ristrutturazione del fabbricato rurale e la sua trasformazione in struttura recettizia, la sistemazione delle aree e l'acquisto di impianti, arredi e mobili.

1.8. La legge regionale della Sicilia n. 32 del 2000 prevede, in particolare, all'art. 87, dedicato agli interventi in materia di agriturismo, che "L'Assessorato regionale dell'agricoltura e le foreste è autorizzato a concedere alle imprese agricole, singole e associate, sotto qualsiasi forma giuridica, contributi per investimenti di carattere strutturale, ivi compresa la dotazione di attrezzature e di servizi necessari per l'esercizio dell'agriturismo al fine di sviluppare le attività complementari e/o alternative all'attività agricola." e, nell'ambito dell'elenco degli interventi ammessi a finanziamento prevede al comma 2 lett. a) la ristrutturazione e l'adeguamento dei fabbricati per attività agrituristiche, compresa l'installazione e il ripristino di impianti termici e telefonici.

La stessa legge, all'art. 189, contenente la disciplina della procedura di erogazione, prevede al comma 2 che " Nel caso di erogazione del beneficio sotto forma di contributo in conto capitale, salvo che l'erogazione dell'intervento non avvenga con le modalità stabilite per la procedura automatica, esso è erogato a favore dell'impresa beneficiaria dal soggetto responsabile per un importo pari allo stato d'avanzamento contabile dell'iniziativa". E, infine, all'art. 191 stabilisce la sanzione della revoca dei benefici derivanti al contributo qualora i beni acquistati con l'intervento siano alienati, ceduti o distratti nei cinque anni successivi alla cessione o prima che abbia termine quanto previsto nel progetto ammesso all'intervento.

1.9. Dall'esame del complesso della disciplina richiamata si evince che il nomen iuris di contributi in conto capitale di cui, sotto il profilo economico, i contributi in conto impianti sono una sottospecie (Cass. n. 7950 del 2019) sta ad indicare, in questo caso, elargizioni condizionate nella fase dell'ammissione e della erogazione alla realizzazione di uno degli investimenti per l'acquisto o adeguamento di beni strumentali necessari allo svolgimento dell'attività di agriturismo, tassativamente indicati nell'art. 87 comma 2, annoverabili nella categoria dei contributi in conto impianti.

1.10. La CTR ha fatto erronea applicazione delle norme che regolano l'intervento laddove ha ritenuto decisiva la sola qualificazione normativa dell'erogazione come contributo in conto capitale e lo ha ritenuto non legato alla realizzazione del progetto finanziato solo perché per ottenere l'anticipazione dell'acconto era sufficiente la sola presentazione di una polizza fideiussoria, senza tener conto che l'ammissione al contributo era subordinata alla presentazione del progetto di adeguamento e acquisto di beni strumentali, l'erogazione allo stato di avanzamento lavori ed il mantenimento all'effettiva realizzazione e conservazione nel patrimonio dei beni acquistati con il contributo.

2. Il ricorso va, dunque, accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, che provvederà alla verifica in concreto e sulla base della documentazione prodotta dal contribuente, che il contributo risulti erogato in relazione alla ristrutturazione del fabbricato rurale e all'acquisto di beni strumentali, oltre che alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità. P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)