

Civile Sent. Sez. 5 Num. 8623 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 16/03/2022



**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati		Oggetto
ETTORE CIRILLO	Presidente	IRPEF SOPRAVV. ATTIVE
ROSITA D'ANGIOLELLA	Consigliere	R.G.N. 2387/2020
MICHELE CATALDI	Consigliere Rel.	Cron.
LUIGI D'ORAZIO	Consigliere	UP - 09/03/2022
RAFFAELE ROSSI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 2387/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

PIUNNO ANTONIO, domiciliato presso la cancelleria della Corte di Cassazione in Roma, Piazza Cavour, e rappresentato e difeso per procura speciale dagli Avv.ti Pietro Colucci ed Angelo Walter Cima;

- *controricorrente* -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise n. 647/01/18, depositata il 3/10/2018.



Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 9 marzo 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Michele Cataldi.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale dott. Giuseppe Fichera ha concluso chiedendo di rigettare il ricorso.

### FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise, di cui all'epigrafe, che ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso, che aveva rigettato il ricorso di Antonio Piunno, titolare di impresa edilizia, contro l'avviso d'accertamento, relativo all'Irpef dell'anno d'imposta 2009, che aveva recuperato a tassazione, ai sensi dell'art. 88 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la sopravvenienza attiva costituita dal venir meno di parte del debito contributivo verso l'Inps per anni pregressi, stralciato, nella misura del 60% (con rateazione del residuo 40%), per effetto dell'istanza del contribuente di definizione agevolata ex art. 6, comma 4 *bis*, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modifiche, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2, il quale prevede che « Le disposizioni recate dall'articolo 3 del decreto-legge 23 ottobre 2008, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2008, n. 201, si applicano altresì per tutti i soggetti residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002 e individuati con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze del 14 e 15 novembre 2002 e del 9 gennaio 2003, pubblicati, rispettivamente, nella Gazzetta Ufficiale n. 270 del 18 novembre 2002, n. 272 del 20 novembre 2002 e n. 16 del 21 gennaio 2003. [...]».

Tale norma ha quindi esteso alle vittime del sisma del 31 ottobre 2002 nelle province di Campobasso e Foggia l'art. 3 d.l. 23 ottobre 2008, n. 162, convertito con modificazioni nella legge 22 dicembre 2008, n. 201, emanato per le vittime del sisma del 1997 nelle regioni Marche ed Umbria, ed in particolare, per quanto qui interessa, la possibilità di definizione degli oneri contributivi, con pagamento parziale e rateale.

Il contribuente si è costituito con controricorso ed ha prodotto memoria



## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente Agenzia denuncia la nullità della sentenza impugnata perché dotata di motivazione meramente apparente.

Il motivo è infondato.

Infatti, secondo questa Corte, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; conforme, *ex multis*, Cass. 12/10/2017, n. 23940).

Nel caso di specie la motivazione della sentenza impugnata afferma nella sostanza che l'abbattimento parziale dei contributi Inps già dovuti non costituisce una plusvalenza tassabile perché non integra un minor costo produttivo, ma una provvidenza erogata dallo Stato, con legge speciale, in favore delle popolazioni colpite da eventi sismici ovvero calamità naturali, e non è quindi riconducibile ad alcuna categoria di reddito soggetta a tassazione disciplinata dalla normativa tributaria vigente.

Per quanto sintetica, la motivazione espressa dalla CTR consente quindi di ricostruire il percorso argomentativo che sostiene la decisione, ovvero la *ratio decidendi* sulla quale essa si fonda. Altra questione, oggetto infatti del secondo motivo, è la divisibilità o meno, in diritto, delle ragioni esposte dal giudice *a quo*.

2. Con il secondo motivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 88 d.P.R. n. 917 del 1986 e 6, comma 4 *bis*, d.l. n. 185 del 2008, convertito nella legge n. 2 del 2009 (che ha esteso alle vittime del sisma del



31 ottobre 2002 nelle province di Campobasso e Foggia l'art. 3 d.l. n. 162 del 2008, convertito nella legge n. 201 del 2008, emanato per le vittime del sisma del 1997 nelle regioni Marche e Umbria).

Assume infatti la ricorrente che la sopravvenienza attiva, come definita dall'art. 88 del d.P.R. n. 917 del 1986, non consegue solo al venir meno o al ridursi di "costi produttivi", come affermato dalla CTR, ma anche di un onere, quale è indubbiamente quello contributivo verso l'Inps, oggetto, nel caso di specie, di parziale abbattimento per effetto della definizione *de qua*.

Evidenzia l'Ufficio che così come gli oneri contributivi avevano concorso, quali componenti negativi di reddito e secondo il criterio di competenza, alla formazione dei risultati economici per gli esercizi dal 2002 al 2007; così la loro parziale cancellazione aveva dato luogo ad una sopravvenienza attiva, da rilevare contabilmente e da assoggettare a tassazione, per evitare che, sotto il profilo fiscale, il contribuente fruisca di un duplice beneficio per la medesima posta, deducendo prima integralmente quegli stessi oneri che poi sono venuti meno per effetto del loro parziale abbuono.

Sotto il profilo della competenza, aggiunge l'Amministrazione, la sopravvenienza attiva deve imputarsi all'anno d'imposta 2009 (e non a quelli, precedenti, nei quali erano maturati gli oneri previdenziali non adempiuti, sospesi e infine parzialmente abbuonati), giacché solo nel 2009 – quando il contribuente ha formulato l'istanza fondata sul sopravvenuto art. 6, comma 4 *bis*, d.l. n. 185 del 2008, convertito nella legge n. 2 del 2009- tale componente positivo del reddito è divenuto certo e determinato ai sensi di cui all'art. 109, d.P.R. n. 917 del 1986.

Conclude l'Amministrazione che, a fronte della riconducibilità della fattispecie in questione alla disciplina generale di cui agli artt. 88 e 109, d.P.R. n. 917 del 1986, difetta, al contrario di quanto affermato dalla CTR, una norma speciale che, ai fini fiscali, renda esente la sopravvenienza attiva in questione. Il motivo è fondato.

2.1.E' innanzitutto opportuno premettere che, come concordemente ricordato dalle parti, l'agevolazione della quale ha goduto il contribuente imprenditore è stata oggetto della decisione del 14/08/2015, C (2015) 5549 *final* della Commissione UE, che stabilisce all'art. 1 che «Le misure di aiuto



di Stato in oggetto (L. 27 dicembre 2012, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e successive modifiche e integrazioni; L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363, e successive modifiche e integrazioni; L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109, e successive modifiche e integrazioni; D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, colma 4-bis e 4-ter, e successive modifiche e integrazioni; L. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28, e successive modifiche e integrazioni; e tutti gli atti esecutivi pertinenti previsti dalle leggi sopraccitate), che riducono tributi e contributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali in Italia dal 1990 e cui l'Italia ha dato effetto in maniera illegale in violazione dell'art.108, Par. 3, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, sono incompatibili con il mercato interno».

È fatta salva l'ipotesi che si tratti di un «aiuto individuale» che «al momento sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento (CE) n. 1407/2013 o dal regolamento (CE) n. 717/2014», ovvero dai regolamenti che prevedono gli aiuti c.d. *de minimis* (art. 2 dec. cit.), o che, «al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento adottato in applicazione dell'articolo I del regolamento (CE) n. 994/98» (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 -ora 87 e 88- del Trattato a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali), «o da ogni altro regime di aiuti approvato» ma «fino a concorrenza dell'intensità massima prevista per questo tipo di aiuti» (art. 3 dec. cit.).

Secondo la Commissione UE «una decisione negativa in merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che determinati vantaggi concessi nel quadro dello stesso regime non costituiscano di per sé aiuti di Stato o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perché il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica e che pertanto non vanno considerati come imprese oppure perché il beneficio individuale è in linea (con) il regolamento *de minimis* applicabile oppure perché il beneficio individuale è concesso in



conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esenzione)» ( § 134 dec. cit.).

Peraltro, la decisione della Commissione UE, impugnata da una società siciliana (T-172/16), è stata confermata dal Tribunale di primo grado UE, con sentenza del 26 gennaio 2018.

Una volta assodato lo svolgimento di un'attività economica da parte del contribuente, il giudice di merito è tenuto a verificare in concreto che il beneficio individuale sia in linea con il regolamento *de minimis* applicabile (artt. 2 e 3 dec. cit.), «tenendo conto, in specie, che la regola *de minimis*, stabilendo una soglia di aiuto al di sotto della quale l'art. 92, n. 1, TFUE, può considerarsi inapplicabile, costituisce un'eccezione alla generale disciplina relativa agli aiuti di Stato, per modo che quando la soglia dell'irrilevanza dovesse essere superata, il beneficio dovrà essere negato nella sua interezza» (Cass., n. 22377/2017, cit.; conf. n. 29905/2017, cit.). In difetto, il giudice di merito deve valutare la sussistenza delle condizioni che, secondo la ridetta decisione della Commissione UE, fanno ritenere comunque compatibili gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi dell'art. 107, par. 2, lett. b), TFUE, ovvero che si tratti di «aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale» (§ 150, lett. b), dec. cit.), sempre che sussista «un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dalla singola impresa in seguito alle calamità naturali in oggetto e l'aiuto di Stato concesso a norma delle misure in esame» (§ 136 dec. cit.).

Il che presuppone necessariamente (ma non unicamente) che il beneficiario abbia sede operativa nell'area colpita dalla calamità naturale al momento dell'evento, e che sia evitata una sovra-compensazione rispetto ai danni subiti dalla impresa, scorporando dal danno accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o da altre misure di aiuto: § 148 dec. cit.).

Inoltre, per il rispetto del principio *de minimis*, non basta che l'importo chiesto in rimborso ed oggetto del singolo procedimento sia inferiore alla soglia fissata del diritto dell'UE, dovendo invece la relativa prova riguardare l'ammontare massimo totale dell'aiuto rientrante nella categoria *de minimis* su un periodo di tre anni a decorrere dal momento del primo (Cass. Sez. lav., 09/06/2017, n. 14465).



Nel caso di specie lo svolgimento, da parte del contribuente, di un'attività d'impresa costituisce circostanza del tutto pacifica, così come è pacifico (deducendolo espressamente la medesima Agenzia ricorrente) che l'impresa avesse sede operativa nell'area colpita dalla calamità.

Tuttavia è la stessa Amministrazione che, nel ricorso, esclude la recuperabilità eventuale del beneficio in questione, nei limiti in cui ecceda in ipotesi la soglia del *de minimis*, sulla base dell'eccezione espressamente prevista dalla Commissione UE, secondo cui, quanto meno per le imprese che avevano sedi operative (ad esempio, la sede principale o un'unità operativa) nell'area colpita da calamità naturale al momento dell'evento, « la Commissione riconosce che, tenuto conto delle particolari circostanze delle misure di aiuto che formano oggetto della presente decisione, per le calamità naturali risalenti a oltre dieci anni prima della data della presente decisione, è giuridicamente e fattualmente impossibile ottenere le informazioni necessarie per calcolare con precisione l'importo dell'aiuto incompatibile da recuperare. Per questo motivo emettere un ordine di recupero in queste condizioni sarebbe impossibile in termini oggettivi e assoluti.» (§ 150 e 151 dec. cit.). Tanto premesso, il Collegio prende quindi atto che l'eventuale recuperabilità, anche solo parziale, dell'aiuto di Stato in questione (che non è oggetto dei motivi di ricorso) è espressamente esclusa dalla stessa Amministrazione, in ciò concorde con la contribuente.

Tale conclusione, peraltro, rispetto all'attuale contenzioso, appare comunque rilevante sotto il profilo del consolidamento del componente positivo di cui si discute, nel senso che esclude ogni incertezza sulla possibilità che esso sia solo effimero, escludendo concordemente le parti che se ne possa ipotizzare un successivo recupero totale o per l'eccedenza.

2.2. Tanto premesso, l'art. 88 d.P.R. n. 917 del 1986, applicabile *ratione temporis*, dispone che:

« 1. Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi,



nonché' la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

2. Se le indennità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86 vengono conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, l'eccedenza concorre a formare il reddito a norma del comma 4 del detto articolo.

3. Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

a) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 85 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86;

b) 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'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. 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. Sono fatte salve le agevolazioni connesse alla realizzazione di investimenti produttivi concesse nei territori montani di cui alla legge 31 gennaio 1994, n. 97, nonché' quelle concesse ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1978, n. 218, per la decorrenza prevista al momento della concessione delle stesse. Non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria ed ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché' quelli erogati alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e di abitazione per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili destinati all'assegnazione in godimento o locazione.

4. Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), dai propri soci e la rinuncia dei soci



ai crediti, ne' la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo o per effetto della partecipazione alle perdite da parte dell'associato in partecipazione. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche relativamente agli apporti effettuati dai possessori di strumenti finanziari simili alle azioni.

5. In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.»

2.3. Con riferimento al concetto di sopravvenienza attiva, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che « In tema di determinazione del reddito di impresa, nell'ampio concetto di sopravvenienze attive, delineato dall'art. 55, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, rientrano tutte quelle situazioni in cui, per qualsiasi ragione, si verifichi in bilancio una connotazione attiva che determini un incremento degli elementi che avevano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.» (Cass. 30/11/2017, n. 28727).

Riguardo poi alla sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che nel caso di specie soprattutto rileva, è stato chiarito che, in tema di imposte sui redditi d'impresa, l'art. 55 del d.P.R. n.917 del 1986 qualifica come sopravvenienza attiva da iscrivere in bilancio anche la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in precedenti esercizi, ovvero esistenti al momento della loro iscrizione e poi venute meno per fatti sopravvenuti (Cass. 02/08/2017, n. 19219). Si tratta quindi di passività in origine rispondenti a situazioni reali, che tuttavia nel corso degli esercizi hanno perso consistenza, pur continuando a figurare nel patrimonio dell'impresa (Cass. 14/12/2018, n. 32433).

Nella sostanza, quindi, « In tema di imposte sui redditi d'impresa, la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 55, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente



assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza.» (Cass. 23/01/2020, n. 1508) Nel caso di specie, nel quale (come l'Agenzia afferma, il contribuente non nega e la CTR espressamente presuppone), gli oneri contributivi in questione, già deducibili quali componenti negativi del reddito d'impresa, si sono successivamente ridotti del 60%, per effetto dell'agevolazione contributiva in questione, e quindi hanno in egual misura ridotto la relativa posizione debitoria del contribuente, facendola cessare *in parte qua* e dando luogo quindi luogo ad una posta attiva, di pari importo, che integra pertanto una sopravvenienza attiva che va assoggettata ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui essa acquista certezza, ovvero nell'anno d'imposta 2009, quando il contribuente ha formulato la relativa istanza che ha determinato lo sgravio parziale del suo debito contributivo.

La diversa soluzione della CTR non può essere condivisa, fondandosi su un concetto di sopravvenienza attiva, ridotto all'ipotesi non meglio argomentata di «minori costi produttivi», che contrasta con la consolidata interpretazione giurisprudenziale cui si è già fatto riferimento.

Tanto meno poi, si può condividere l'ulteriore affermazione della CTR secondo cui la riduzione del debito contributivo non sarebbe «di fatto riconducibile ad alcuna categoria di reddito soggetta a tassazione disciplinata dalla normativa tributaria vigente».

E' infatti palese che la pretesa impositiva attinge il reddito d'impresa individuale del contribuente, sotto il profilo dei componenti, positivi e negativi, che ne determinano l'imponibilità, con riferimento specifico al sopravvenuto venir meno di una passività già esistente. E' quindi nell'imposizione diretta sul reddito d'impresa del contribuente, ed in particolare sulla tassabilità delle sopravvenienze attive, che va individuato il titolo della pretesa fiscale controversa.

La stessa CTR, inoltre, pur affermando che la sopravvenienza in questione sarebbe non tassabile «per espressa previsione di legge speciale che prevale sulle disposizioni normative di cui all'art. 88 del TUIR», non individua quale sia tale fonte normativa. La quale, a differenza di quanto sostiene il controricorrente, non può ravvisarsi nell' Ordinanza del Presidente del



consiglio dei ministri n. 3253 del 29 novembre 2002, in materia di «Primi interventi urgenti diretti a fronteggiare i danni conseguenti ai gravi eventi sismici verificatisi nel territorio delle province di Campobasso e di Foggia ed altre misure di protezione civile.»

Infatti, non è tale provvedimento la fonte dell'agevolazione che ha determinato il venir meno di parte del debito contributivo, e comunque i contributi ai quali si riferisce l'ultimo comma dell' art. 3 della stessa ordinanza ( secondo cui « I contributi di cui al presente articolo costituiscono anticipazioni su eventuali future provvidenze a qualunque titolo previste e non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.») sono quelli erogati dai Sindaci in base al primo comma della stessa norma, e nulla hanno a che vedere con la parziale cancellazione del debito contributivo verso l'Inps qui *sub iudice*.

Neppure può poi condividersi l'argomentazione, spesa dal controricorrente, secondo la quale, tassando come sopravvenienza attiva la cessazione della passività in questione, verrebbe frustrata la *ratio* dell'agevolazione contributiva.

Va infatti ricordato che in questo giudizio si tratta esclusivamente degli effetti fiscali della definizione agevolata degli oneri contributivi (e non della definizione agevolata di tributi). Tanto premesso, la *ratio* della specifica agevolazione che in questo giudizio è controversa è quella di sollevare, per ragioni correlate alla calamità accaduta, il contribuente, residente nell'area interessata, da parte del debito contributivo pregresso.

La pretesa erariale non attinge, neppure indirettamente, tale beneficio, che rimane consolidato. Piuttosto, la tassazione della relativa sopravvenienza attiva, operando sul diverso piano fiscale, preclude al contribuente di avvantaggiarsi di un ulteriore e diverso beneficio, ovvero di continuare sostanzialmente ad avvalersi degli effetti della deduzione, quale componente negativo, di quella parte degli oneri contributivi che non ha pagato e che non sono più dovuti per effetto della normativa, sopravvenuta, e della relativa istanza di adesione, che ne ha consentito la riduzione nella misura del 60%. Si tratta, invero, di un beneficio fiscale che non può conseguire *sic et*



*simpliciter* al riconoscimento del beneficio contributivo, traducendosi altrimenti in un'agevolazione di fatto, senza titolo normativo.

In sintesi, quindi, può esprimersi il seguente principio di diritto: « **La sopravvenuta riduzione al 40% - per la definizione agevolata ex art. 6, comma 4-bis, d.l. n. 185 del 2008- degli oneri contributivi determina, nel bilancio della contribuente che se ne avvalga, una parziale cancellazione di passività relative a precedenti esercizi, cui corrisponde una sopravvenienza attiva (a norma dell' art. 109 t.u.i.r. certa ed oggettivamente determinabile con l'accesso al beneficio) la cui rilevanza fiscale, ex art. 88 t.u.i.r., deriva dalla deducibilità degli stessi oneri**».

Il secondo motivo di ricorso va quindi accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti, decidendo nel merito va rigettato il ricorso introduttivo del contribuente.

3. Le spese dei giudizi di merito si compensano e quelle di legittimità seguono la soccombenza.

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

Accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito e condanna il controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 marzo 2022

L'estensore

Dott. Michele Cataldi

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

