



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI MILANO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	D'ADDEA	ROSARIA	Presidente
<input type="checkbox"/>	SCIARINI	GIANPIETRO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CRESPI	MONICA GIOVANNA MICA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6306/2015
depositato il 14/09/2015

- avverso la sentenza n. 1890/2015 Sez:42 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di MILANO
contro:

difeso da:
SAMELE ANTONIO
VIA SOPERGA 17 20100 MILANO

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03EV00051/2013 IRES-ALTRO 2009

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 6306/2015

UDIENZA DEL

06/02/2017 ore 14:30

N° 8379/12

PRONUNCIATA IL:

6/2/2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

30 MAG. 2017

Il Segretario

Il Funzionario
(A. Cremasini)

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano-Ufficio controlli, dopo aver verificato la posizione fiscale per l'anno d'imposta 2009 della società _____, con avviso di accertamento n. T9B03EV00512013, rettificava il reddito dichiarato dalla società riprendendo a tassazione, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, l'importo di € 400.000,00 a titolo di sopravvenienza attiva, elevandó di conseguenza il reddito dichiarato da € 12.430,00 ad € 412.430,00.

Più in particolare, la società aveva stipulato, in data 13 dicembre 2007, un contratto preliminare di cessione di azienda con il sig. _____ ed aveva ricevuto dal promissario acquirente la somma di € 400.000,00 a titolo di caparra confirmatoria.

Successivamente, in conseguenza dell'inadempimento dello Zucchelli, la società, in data 6 maggio 2009, dichiarava risolto il contratto ed incamerava la caparra. Il promissario acquirente citava in giudizio la società e il giudice unico della Sezione 4° del Tribunale di Milano, con sentenza n. 10923/2011, dichiarava legittimo sia il recesso del contratto preliminare sia l'incameramento della caparra. La sentenza di primo grado era impugnata dalla parte soccombente.

L'Ufficio, ritenendo che la caparra, in caso di inadempimento contrattuale, aveva natura risarcitoria, e che, sulla base del disposto dell'art. 88, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, le somme incamerate a tale titolo dovevano essere ricomprese tra le sopravvenienze attive, atteso che nel bilancio relativo all'anno 2009 non erano stati annotati componenti straordinari di reddito, riprendeva a tassazione l'ammontare della caparra acquisita a titolo definitivo nell'anno 2009 in conseguenza del recesso dal contratto.

La società proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento di cui sopra, ricorso che la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione 42, con sentenza n. 1890/42/15, pronunciata il 9/2/15 e depositata il 27/2/15, accoglieva compensando integralmente tra le parti le spese di lite.

Avverso la sentenza appellava l'Agenzia delle Entrate per i seguenti motivi.

- Violazione dell'art. 88, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986: La Essegiesse S.r.l. non ha mai sottoposto ad alcuna imposizione fiscale gli importi in discussione, né al momento della percezione, né al momento dell'intervenuta risoluzione del contratto, né in epoca successiva e nemmeno nel 2011, come erroneamente affermato in sentenza. La risoluzione del contratto mediante diffida ad adempiere alla controparte negoziale ex art. 1454 c.c. opera di diritto senza la necessità del giudice volta a confermare né, tantomeno, a costituire lo scioglimento del vincolo. Pertanto l'inadempimento contrattuale dello

Zucchelli risulta essersi perfezionato nell'anno 2009, nel momento in cui la società ha dichiarato risolto il contratto.

- Violazione dell'art. 109, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986. E' dal momento dello scioglimento del vincolo contrattuale dichiarato dalla parte adempiente che l'importo ricevuto a titolo di caparra acquista natura risarcitoria e, pertanto, è l'anno 2009 l'esercizio di competenza nel cui bilancio la società avrebbe dovuto rilevare la sopravvenienza passiva.
- Erronea applicazione del principio di non contestazione ex art. 115 c.p.c.
- Violazione degli artt. 2423 e seguenti c.c. Redazione del bilancio. L'importo in questione è stato inserito tra i conti d'ordine e precisamente fra i "Rischi assunti dall'impresa" alla voce "altri rischi" e mai in alcuna dichiarazione dei redditi. I conti d'ordine e i relativi appostamenti devono essere utilizzati per meglio chiarire la situazione economico-patrimoniale della società, ma in situazioni non tali da rendere necessario e/o opportuno istituire un fondo rischi, che andrebbe indicato proprio nel bilancio.

A fronte delle motivazioni esposte, l'Ufficio chiedeva la riforma della sentenza e, per l'effetto, la conferma integrale dell'avviso di accertamento.

Si costituiva in giudizio la _____ affermando, come statuito dai primi giudici, che secondo i principi contabili e i principi di redazione del bilancio, la caparra confirmatoria non poteva essere imputata al momento del recesso del contratto di riferimento, ma, in applicazione dei criteri prudenziali sull'annotazione delle poste attive, inserita in bilancio, tra i conti d'ordine, nell'anno 2011, a seguito della sentenza del giudice ordinario di Milano n.10923/2011.

La sopravvenienza attiva acquisirà il requisito della certezza richiesto dall'art. 109 del TUIR solo quando il contenzioso civile assurgerà a cosa passata in giudicato e cioè con la sentenza della Corte di Appello di Milano, depositata in data 4 agosto 2014 che rigettava l'appello confermando la sentenza impugnata.

Solo nell'anno 2014 la caparra incamerata poteva essere considerata sopravvenienza attiva certa e, come tale, imputata a tassazione, com'è stato correttamente fatto dalla società (Cfr. bilancio relativo all'anno 2014).

Per questi motivi, chiedeva il rigetto dell'appello e la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio.

Con discussione in pubblica udienza, questa Commissione, sentite le parti presenti, ha deliberato come da dispositivo.

Motivi della decisione

L'appellante Agenzia delle Entrate afferma che la risoluzione del contratto mediante diffida ad adempiere alla controparte negoziale opera di diritto, senza necessità di una sentenza del giudice. *"Pertanto, è dal momento dello scioglimento del vincolo contrattuale dichiarato dalla parte adempiente che l'importo ricevuto a titolo di caparra acquista natura risarcitoria. Poiché la risoluzione è stata dichiarata nel maggio 2009, è il 2009 l'esercizio di competenza nel cui bilancio la società avrebbe dovuto rilevare la sopravvenienza attiva."*

La tesi sostenuta dall'Ufficio appare corretta e deve conseguentemente essere accolta.

Nel regime della risoluzione giudiziale il contratto si scioglie solo per effetto della sentenza, sicché fino al momento in cui il giudice non accoglie la domanda il rapporto contrattuale persiste; alla pronuncia giudiziale si riconosce, pertanto, in tal caso, carattere costitutivo.

Nelle ipotesi di risoluzione di diritto, alle quali appartiene l'istituto della diffida ad adempiere (art. 1454 c.c.), il rapporto contrattuale si scioglie invece al verificarsi di una fattispecie che si perfeziona al di fuori del contesto processuale con il risultato che la sentenza ha natura dichiarativa di una fattispecie già costituitasi fuori dal teatro del processo.

In altre parole, il meccanismo di cui all'art. 1454 c.c. commina, all'inutile decorso del termine intimato nella diffida ad adempiere, la risoluzione del contratto di diritto in via stragiudiziale; quindi, la parte diffidata potrà al più adire l'autorità giudiziaria al solo fine di accertare l'inesistenza dei presupposti che hanno portato alla risoluzione del contratto ed al risarcimento dei danni, senza che tale domanda possa, tuttavia, influire sulla cessazione del rapporto.

Come ha chiarito, ormai da tempo, la suprema Corte, la diffida ad adempiere, prevista dall'art. 1454 c.c., è un atto unilaterale recettizio che produce effetti indipendentemente dalla volontà di accettarla o meno.

Essa costituisce un mezzo concesso dalla legge al contraente adempiente per conseguire, nei confronti di quello inadempiente, il vantaggio della risoluzione *de iure* del contratto, che non contenga la clausola risolutiva espressa e sempre che l'intimato non esegua la prestazione nel congruo termine che gli deve essere prefissato e che, in difetto di diverso termine convenzionale, non può essere inferiore a quindici giorni. (Cass. 6/4/1973, n. 953).

Nel caso di specie la società, in data 6 maggio 2009, dichiarava risolto il contratto per inadempimento del promissario acquirente e, in data 11 maggio 2009, confermava il recesso dallo stesso con trasferimento della caparra.

Nell'anno 2009, quindi, la società tratteneva, a titolo di risarcimento, la caparra originariamente versata dal promissario acquirente conseguendo una plusvalenza attiva di ammontare certo che avrebbe dovuto inserire nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2009, dichiarazione in cui invece nulla si dice relativamente all'incameramento di detta caparra.

La società non assoggettava a tassazione detta plusvalenza nella dichiarazione dell'anno 2009 e, contrariamente a quanto affermato dai Giudici di primo grado, nemmeno in quella concernente l'anno d'imposta 2011, anno in cui il Tribunale di Milano aveva respinto il ricorso dello Zucchelli dichiarando legittimo sia il recesso del contratto preliminare sia l'incameramento della caparra, limitandosi a farne cenno nei conti d'ordine.

Pertanto, sulla base di quanto sopra argomentato, la Commissione accoglie l'appello dell'Ufficio e, per l'effetto, conferma la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

In considerazione della complessità degli argomenti in discussione e delle alterne vicende processuali ritiene di dovere compensare integralmente tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

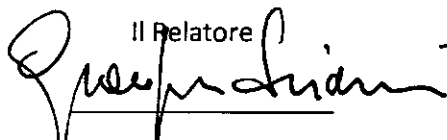
P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello dell'Ufficio e compensa le spese.

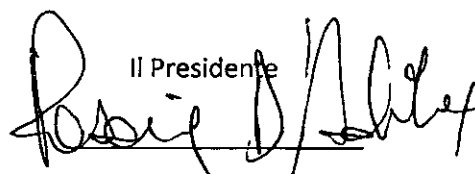
Deciso in Milano

il 6 febbraio 2017

Il Relatore


(dr. Gianpietro Sciarini)

Il Presidente


(dr.ssa Rosaria D'Addea)