



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

GIAN PAOLO MACAGNO Presidente

MARIA CLARA SALI Relatore

GIANLUCA BORDON Consigliere n. 3367/2023 R.G.

MARCELLO MARIA FRACANZANI Consigliere A.C. 8/1/2026

DANILO CHIECA Consigliere

**RIMBORSO
IRAP -**
contributi
F.U.S. - d.m.
3.2.2014.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3367/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato

- *ricorrente* -

CONTRO

██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ in persona del
Sovrintendente *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████
██████████ del foro di Napoli giusta procura speciale in atti

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 5830/03/22 depositata il 16/08/2022 dalla
Commissione tributaria regionale della Campania, non notificata.

udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza
camerale dell'8.1.2026;



FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso avanti alla C.T.P. di Napoli, la [REDACTED] [REDACTED] impugnava il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso di quota parte dell'imposta provvisoriamente versata ai fini IRAP, pari a complessivi €. 1.432.232,00, avanzata sul presupposto della parziale non imponibilità dei contributi ricevuti dal "*Fondo Unico dello Spettacolo*" in relazione agli anni 2015, 2016, 2017 e 2018. La Fondazione, a seguito dell'emanazione del d.m. del 3.2.2014, non potendosi avvalere dell'esclusione dalla base imponibile IRAP dei contributi correlati a costi indeducibili ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. n. 446 del 1997, aveva provveduto a tassare al 100% i contributi FUS ricevuti negli anni in commento. Tuttavia, in seguito ad un parere reso dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali, la Fondazione, ritenendo che per gli anni dal 2015 al 2018 permanesse la correlazione tra il contributo FUS e i costi del personale indeducibili e, di conseguenza, la non imponibilità del predetto contributo FUS, reputata consistente nella medesima percentuale del 65%, avanzava istanza di rimborso con esito negativo.
2. La Commissione tributaria provinciale di Napoli, con la sentenza n. 8613/27/2021 del 23.07.2021, accoglieva parzialmente il ricorso, in quanto riteneva invariati i criteri di distribuzione del FUS e, quindi, ancora sussistente la correlazione tra i contributi ricevuti e i costi del personale, ma rilevava che la percentuale di contributi esclusi dalla base imponibile IRAP avrebbe dovuto essere del 50%, come previsto dal decreto del 3 febbraio 2014, applicabile *ratione temporis*, in luogo del 65%, percentuale applicata dalla Fondazione. Il Collegio provinciale, pertanto, condannava l'Agenzia delle Entrate a rimborsare alla Fondazione il 50% delle somme ricevute a titolo di contributo a valere sulla quota di FUS alla stessa erogata in quegli anni, oltre agli interessi legali, in ragione di un anno dalla domanda di rimborso e fino al soddisfacimento del credito.



3. La C.T.R., adita dall'Ufficio, accoglieva parzialmente l'appello, condannando l'Agenzia delle Entrate al rimborso dell'Irap versata in eccedenza, oltre interessi dalla domanda, condividendo l'interpretazione adottata dai giudici di primo grado.
4. Avverso la precitata sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.
5. La Fondazione resiste con controricorso.
6. Per la trattazione della causa è stata fissata l'adunanza camerale dell'8.1.2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo ed unico motivo – rubricato «*Violazione dell'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997 e dell'art. 1, comma 1, lett. a), del D.M. del MIBACT, 3 febbraio 2014, in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*», la ricorrente deduce che i giudici di appello, dopo aver ricostruito la successione nel tempo delle norme secondarie che regolano la distribuzione del FUS, aveva erroneamente condiviso la motivazione della sentenza di prime cure, nella parte in cui si affermava l'assimilazione dei criteri recati dai due decreti ministeriali disciplinanti il FUS. In particolare, secondo il Collegio di appello, «*Va considerato che, come chiarito dal MIBACT nella nota del 9.4.2015 allegata dalla fondazione, "la correlazione del contributo ai costi del personale spettanti a tali parametri non è venuta meno". Anche a fronte di un mutamento dei criteri di ripartizione del FUS, l'ammontare spettante annualmente alla fondazione rimane ancorato ai "costi di produzione", ovvero all'attività lirica, teatrale, concertista e di balletto realizzata, a cui viene attribuito un punteggio in misura direttamente proporzionale alle masse artistiche utilizzate per l'esecuzione dello stesso (cfr. l'art. 2 del DM 3.2.2014)". Dette affermazioni sarebbero giuridicamente errate. Infatti, l'art. 5, comma 3, del D.lgs. n. 446 del 1997 prescrive che "I contributi erogati in base a norma di legge, fatta*



eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, [...] concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione". La giurisprudenza di legittimità si era pronunciata sulla portata della predetta norma e, con particolare riferimento al rapporto del contributo corrisposto con il costo del personale quale costo indeducibile ai fini IRAP, aveva chiarito la necessità di una specifica previsione normativa della correlazione in esame. In senso conforme a tale interpretazione si era espressa anche l'Amministrazione finanziaria con alcuni documenti di prassi (cfr. circolare n. 148 del 2000, risoluzioni n. 8 del 2000, n. 330 del 2002 e n. 34 del 2008).

Appurata, quindi, la necessità di una esplicita correlazione operata dal legislatore che istituisce il contributo, detta correlazione – presente nel D.M. del 29 ottobre 2007 – non sarebbe invece rintracciabile nel D.M. 3 febbraio 2014. Pertanto, le due norme sarebbero profondamente diverse, atteso che nella prima il nesso con il costo indeducibile è inequivocabile, mentre nella seconda si fa riferimento ad uno spettro più ampio, ossia i costi della produzione nella loro interezza.

1.1. Il motivo è ammissibile, in quanto, contrariamente a quanto sostiene la parte controricorrente, non attinge a valutazioni in fatto operate dai giudici di merito ossia nella pretesa erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, ma consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa.

1.2. Il motivo è altresì fondato.

1.3. Il contributo FUS - fino al 2013 determinato in base ai criteri di ripartizione stabiliti dal D.M. 29 ottobre 2007, secondo cui il 65% della quota del FUS destinata alle Fondazioni lirico sinfoniche era erogato in considerazione dei costi del personale (indeducibili ai fini Irap) - a partire dal 2014 è stato regolato dal D.L. 8 agosto 2013 n. 91 (art. 11), recepito



dal D.M. 3 febbraio 2014, che, nel modificare i criteri di ripartizione del FUS, ha previsto che *"il 50 per cento della quota di cui (all'alinea) è ripartita in considerazione dei costi di produzione"*, senza espresso riferimento alla correlazione tra i contributi erogati e i costi del personale.

1.4. Invero, l'art. 1, lett. a), del D.M. 29 ottobre 2007 statuiva che *"La quota del Fondo unico per lo spettacolo destinata alle fondazioni lirico-sinfoniche, ai sensi dell'art. 24 del decreto legislativo 29 giugno 1996, n. 367, come modificato dall'art. 1, comma 1148, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, di seguito indicato come "decreto legislativo", è attribuita sulla base dei seguenti criteri: a) è determinata nel 65 per cento della quota una sub-quota da erogare in considerazione dei costi di produzione conseguenti dagli organici funzionali approvati, con esclusivo riferimento a quelli derivanti dal minimo tabellare previsto dal contratto collettivo nazionale di lavoro"*.

La predetta disposizione faceva espresso riferimento al concetto del *"minimo tabellare previsto dal contratto collettivo nazionale di lavoro"*, che non può che corrispondere al costo relativo al rapporto di lavoro dipendente e dunque ai costi del personale.

1.5. L'art. 1, comma 1, lett. a), del D.M. 3 febbraio 2014, invece, prevede che *"La quota del Fondo unico per lo spettacolo destinata alle fondazioni lirico-sinfoniche è attribuita con decreto del Direttore generale competente sentita la commissione consultiva sulla base dei seguenti criteri: a) una sub-quota, nella misura del 50 per cento della quota, è ripartita in considerazione dei costi di produzione derivanti dai programmi di attività realizzata da ciascuna fondazione nell'anno precedente quello cui afferisce la ripartizione, sulla base degli indicatori di rilevazione della produzione di cui all'art. 2"; b) una sub-quota, nella misura del 25 per cento della quota, è ripartita in considerazione del miglioramento dei risultati della gestione attraverso la capacità di reperire risorse; c) una sub-quota, nella misura del 25 per cento della quota, è ripartita in considerazione della*



qualità artistica dei programmi, con particolare riguardo per quelli atti a realizzare segnatamente in un arco circoscritto di tempo spettacoli lirici, di balletto e concerti coniugati da un tema comune e ad attrarre turismo culturale.

1.6. In altri termini, il nuovo decreto ministeriale, applicabile *ratione temporis* ai periodi di imposta in contestazione, ha espunto il richiamo diretto al costo del personale, sostituendolo con il riferimento ai più generali costi di produzione, da determinarsi secondo i criteri (punteggi) indicati all'art. 2, che fanno riferimento alla rilevanza di ciascuna singola rappresentazione o esecuzione.

2. Questa Corte, nella pronuncia n. 11147/2014, ha formulato il principio di diritto, secondo cui «in tema di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, nel prevedere che i contributi erogati a norma di legge non concorrano alla determinazione della base imponibile nel caso in cui essi siano correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, esclude l'imponibilità soltanto in presenza di una specifica previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo indeducibile, con la conseguenza che l'assenza della specifica indicazione normativa non può essere surrogata dalla mera affermazione dell'imprenditore (n.d.r. del contribuente) di avere utilizzato il contributo per coprire spese non deducibili, quali, ad esempio, quelle per il personale» (cfr. Corte Cass. 5^a sez. 28.5.2010 n. 13160; id. 5^a sez. 15.6.2010 n. 14415 - entrambe con riferimento a contributi erogati a favore del trasporto pubblico locale).

In una successiva pronuncia (Cass. n. 23125/2011), è stato in particolare ritenuto che il contributo versato a favore di una Fondazione, a valere sul Fondo Unico dello Spettacolo, erogato secondo i criteri di commisurazione previsti da D.M. n. 239 del 1999, art. 1, comma 1, lett. a) e b), non risultando, "per la parte eccedente il suddetto 20%", assoggettato ad



alcun vincolo di destinazione di spesa e non sussistendo pertanto la indispensabile "correlazione" ex lege tra la quota di contributo ed i costi non deducibili sostenuti dalla Fondazione, come richiesto dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, va incluso nella base imponibile ai fini IRAP.

2.1. Applicando i sopra richiamati principi alla presente fattispecie, ritiene il Collegio che dal generico riferimento ai "costi di produzione" utilizzato nel nuovo decreto ministeriale del 2014 non è possibile far discendere l'esclusione parziale del FUS dalla base imponibile IRAP, poiché nella legge istitutiva non è ravvisabile alcun rapporto eziologico tra la somma erogata a titolo di contributo ed il corrispondente componente negativo.

3. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto: «In tema di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, nel prevedere che i contributi erogati a norma di legge non concorrano alla determinazione della base imponibile nel caso in cui essi siano correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, esclude l'imponibilità soltanto in presenza di una specifica previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo indeducibile, con la conseguenza che l'assenza della specifica indicazione normativa non può essere surrogata dalla mera affermazione del contribuente di avere utilizzato il contributo per coprire spese non deducibili, quali, ad esempio, quelle per il personale (fattispecie relativa a contributo FUS erogato nella vigenza dell'art. 1, comma 1, lett. a), del D.M. 3 febbraio 2014).»

4. In accoglimento del ricorso, la sentenza va pertanto cassata e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, viene decisa, ex art. 384, comma secondo, c.p.c., con il rigetto dell'originario ricorso della [REDACTED]

5. La novità della questione consente di compensare le spese processuali dei gradi di merito e del presente grado di legittimità.

P.Q.M.



La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della [REDACTED]

[REDACTED]
compensa le spese di tutti i gradi del giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell' 8.1.2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

