Sentenza del 19/11/2020 n. 26315 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La s.r.l. (---) impugnava innanzi alla CTP di Cuneo l'avviso di accertamento N. (---) notificato l'(---), con il quale l'Ufficio delle Entrate di Mondovi', rilevando per l'anno 2005 omessa dichiarazione di sopravvenienze attive per Euro 47.022,00, derivate da rilevazione nel bilancio 2002 di perdite dovute a pagamenti per operazioni inesistenti effettuate nel 2001, nonche', per quanto di residuo rilievo in questo giudizio, deduzione in bilancio di costi non adeguatamente documentati e non inerenti, aveva intimato il pagamento rispettivamente di Euro 73.484,00 per maggiore IRES, Euro 9.464,00 per maggiore IRAP ed Euro 12.006 per IVA, oltre interessi, ed applicato le relative sanzioni. La Societa' deduceva che la contestata omissione dichiarativa concerneva prestazioni e fatture emesse nel corso del 2001, sanate in virtu' dell'adesione dell'allora titolare dell'impresa individuale (---) al condono tombale previsto dalla L. n. 289 del 2002, articolo 9; contestava inoltre la carenza di motivazione del provvedimento, anche con riferimento al recupero a tassazione di costi non adeguatamente documentati, deducendo altresi' l'infondatezza della pretesa fiscale nel merito.

L'Agenzia delle Entrate replicava a tutti i motivi e chiedeva il rigetto del ricorso. La CTP adita, con sentenza N. 38/01/2009, respingeva il ricorso, rilevando la completezza della motivazione dell'avviso impugnato, considerando evidente la prova dell'inesistenza delle operazioni passive da cui erano scaturite le contestate sopravvenienze e ritenendo inapplicabile il condono in difetto della richiesta di applicazione della stessa L. n. 289 del 2002, articolo 14.

La Societa' soccombente proponeva appello, al quale resisteva l'Agenzia delle Entrate, e la CTR del Piemonte, con la sentenza oggetto del presente ricorso, ha confermato la pronuncia di primo grado ed ha condannato la contribuente alla rifusione delle spese d'appello: respinte le doglianze dell'appellante in merito alla pretesa carenza motivazionale dell'avviso, siccome adeguatamente motivato, anche per relationem al PVC della GdF notificato alla Societa' il 17.12.2007, la CTR ha ritenuto la pretesa fondata, non avendo la contribuente contestato l'inesistenza delle operazioni passive registrate nel 2001, poiche' nel 2005 sarebbero stati individuati dagli operanti pagamenti fittizi di dette fatture per la somma oggetto di recupero, e comunque emergendo dal PVC gli elementi sui quali si fonda il giudizio di falsita' delle stesse; ha confermato l'inoperativita' ed inefficacia del condono tombale, in carenza della regolarizzazione delle scritture contabili L. n. 289 del 2002, ex articolo 14, che sola avrebbe consentito di invocarne gli effetti; ha confermato la legittimita' del recupero effettuato ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 88, poiche' le contestazioni circa la non straordinarieta' e la non sopravvenuta insussistenza delle sopravvenienze sarebbero superate dal dato non contestato della fittizieta' delle operazioni annotate nel 2001 e dei conseguenti

pagamenti pur fittiziamente documentati; "In sintesi la Societa' si e' presa in carico ed ha iscritto una passivita' (bilanci al 31.12.2002 e successivi) la cui riduzione senza pagamenti realmente eseguiti, configura comunque una sopravvenuta insussistenza di passivita' in capo alla stessa (---) s.r.l., ovvero una sopravvenienza attiva".

La Societa' soccombente ricorre per cassazione sulla base di diciassette motivi, al quale resiste l'Agenzia con controricorso, nel quale conclude per il rigetto.

All'esito della pubblica udienza del 17 gennaio 2020, udite le conclusioni del Procuratore Generale ed i difensori delle parti, come riportate in epigrafe, la Corte ha pronunciato sentenza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si prospetta violazione e falsa applicazione dell'articolo 101 Cost., comma 2, e dell'articolo 111 Cost., comma 2, in relazione all'articolo 360, n. 3: la CTR Piemonte, postulando la decisivita' del contrasto tra la prospettata ininfluenza delle fatture, registrate nel 2001 e ritenute dall'Ufficio relative ad operazioni inesistenti, al fine di individuare i debiti di imposta per gli esercizi successivi oggetto di accertamento (nella specie il 2005), con i rilievi effettuati dalla GdF nel PVC 17.12.2007, nel senso di attribuire attendibilita' prevalente a questi ultimi, avrebbe violato entrambe le norme costituzionali, poiche' avrebbe vanificato la ratio e la finalita' del controllo giurisdizionale sull'attivita' dell'Amm.ne tributaria, che presuppongono il conflitto tra le affermazioni dei due contendenti che vanno risolte mediante argomentazioni logico-giuridiche, che debbono rispettare il vincolo del rispetto della legge e quello dell'obbligo motivazionale, e giammai possono trovare risoluzione nella prevalenza data ad una delle due in ragione della sua provenienza dal soggetto attributario della posizione di preminenza istituzionale.

Con il quinto motivo la Societa' (---) articola, per le medesime ragioni ed argomentazioni, analoga denuncia di violazione o falsa applicazione delle medesime norme costituzionali con riferimento all'affermata valenza decisiva dell'interpretazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 88, erroneamente prospettata dall'Amm.ne Finanziaria per qualificare come sopravvenienza attiva la somma corrispondente all'importo delle fatture passive emesse e registrate nel 2001 ed asseritamente riferibile ad operazioni inesistenti.

Con ulteriori tre motivi la ricorrente denuncia, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, vizi di omessa o insufficiente motivazione (secondo e terzo motivo) o di contraddittoria motivazione (quarto motivo) circa la medesima postulazione di decisivita' del su individuato contrasto: la CTR non avrebbe speso alcun argomento (se non l'autorita' proveniente dagli autori del PVC e dell'avviso impugnato) per spiegare come le fatture registrate nel 2001 ed oggetto della ripresa a tassazione avrebbero spiegato effetti al fine di individuare i debiti d'imposta del successivo esercizio 2003, mediante l'impropria ed arbitraria imputazione ad annualita' diverse da quelle di emissione. Tale ultima operazione sarebbe, eventualmente, motivata contraddittoriamente, sia poiche' le fatture emesse nel 2001 non potrebbero essere imputate ad esercizi diversi da quelli di emissione, salvo prova che siano state emesse nel 2005; sia perche' la postulazione dell'efficacia rispetto al bilancio ed alla dichiarazione 2005 contrasterebbe con l'affermazione, resa in punto di motivazione sulla legittimita' dell'accertamento, secondo la quale

le fatture emesse erano "false fin dall'origine, cioe' fin dal momento della loro iscrizione a bilancio", incontestatamente risalente al 2001.

Con il 6 motivo di ricorso la medesima Societa' lamenta omessa motivazione circa la decisivita' dell'interpretazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 88, prospettata dall'Amm.ne Finanziaria.

Il settimo, l'ottavo ed il nono motivo di ricorso contengono, rispettivamente, censure di violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 88, in ordine alla definizione del concetto di "sopravvenienze attive", e di omessa o insufficiente motivazione ai sensi del medesimo articolo 360, n. 5, circa la sussistenza nel bilancio 2005' di sopravvenienze attive. Individuato, anche sulla scorta di precedenti pronunce di questa Corte, il carattere normativo essenziale della sopravvenienza attiva nell'emergenza della insussistenza di spese, perdite od oneri o di passivita' successivamente alla iscrizione degli stessi in bilancio, evidenzia come la certezza delle predette passivita', comunque riferibili all'esercizio 2001, non sarebbe mai venuta meno, ma che, eventualmente, se ne sarebbe predicata l'inesistenza originaria; e che il criterio per identificare l'efficacia delle componenti attive sul reddito d'impresa e' sempre la competenza; sicche' l'impropria imputazione di tali passivita' al bilancio 2005 avrebbe di fatto duplicato l'imputazione delle operazioni fittizie.

In relazione ai dedotti vizi motivazionali, la Societa' ricorrente lamenta l'assenza di qualsivoglia motivazione in ordine al rigetto del concetto di sopravvenienza attiva elaborato nella giurisprudenza di questa Corte, nonche' in relazione al criterio logico-giuridico in virtu' del quale la fittizia passivita' rilevata nell'esercizio 2001 ridonderebbe in un bilancio diverso da quello di competenza ed in particolare in quello del 2005 della eventuale sussistenza nel bilancio 2005 di altre sopravvenienze attive diverse da quelle contestate con riferimento alle false passivita' derivanti dall'esercizio 2001.

Il decimo motivo contiene censura, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, di omessa o insufficiente motivazione circa il mancato riconoscimento dei costi ritenuti non inerenti per inadeguatezza della documentazione: sostiene la ricorrente che l'inerenza richiesta dalla norma tributaria e' costituita dalla generica correlazione della spesa con l'attivita' d'impresa, requisito risultante dalla stessa motivazione della sentenza della CTR, che la ricorrente riporta in parte qua.

Con l'undicesimo ed il dodicesimo motivo la Societa' (---) lamenta, rispettivamente, violazione e/o falsa applicazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 289 del 2002, articolo 9, per aver escluso l'efficacia estintiva del condono tombale richiesto per l'esercizio 2001 operando un'arbitraria imputazione all'esercizio 2003 delle operazioni passive ritenute fittizie effettuate ed iscritte nel bilancio 2001, cosi' eludendo l'applicazione della menzionata norma; nonche' omessa od insufficiente motivazione circa i criteri logico-giuridici che giustificherebbero la medesima arbitraria imputazione di cui al motivo precedente.

Il tredicesimo motivo contiene denuncia di violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 289 del 2002, sia articolo 14 che articolo 9 per avere la CTR

escluso l'applicabilita' degli effetti del c.d. condono tombale di cui alla seconda norma per non essersi il soggetto che aveva aderito al condono avvalso della facolta' di regolarizzazione delle scritture contabili.

Il quattordicesimo motivo prospetta invece un vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, ai sensi del citato articolo 360, n. 5, circa l'insussistenza dei presupposti per l'operativita' del citato articolo 9, ed in particolare circa il rapporto tra regolarizzazione ex articolo 14 e condono c.d. tombale, l'irragionevolezza della possibilita' di sfruttare gli effetti del condono anche in relazione agli esercizi successivi dallo stesso non coperti, nonche' circa la esatta identificazione di tale sfruttamento.

Con il quindicesimo e sedicesimo motivo la Societa' deduce violazione dell'articolo 2041 c.c. ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, comma 1, per l'indebito arricchimento che godrebbe l'Amm.ne Finanziaria, la quale, nonostante con l'istanza di condono abbia percepito le maggiori imposte dovute per l'estinzione agevolata dei debiti derivanti dalla dichiarazione 2001, si vedrebbe attribuita la facolta' di procedere a nuovo accertamento, per le medesime causali e le medesime voci arbitrariamente imputate all'esercizio 2003 e, rispettivamente, omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione ex n. 5 dello stesso, circa le medesime circostanze.

Infine con il diciassettesimo motivo la Societa' lamenta violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 3 Cost., comma 1, e dell'articolo 101 Cost., comma 2, perche', avallando l'arbitraria imputazione al bilancio 2003 delle insussistenti passivita' registrate nell'esercizio 2001, la CTR avrebbe consentito all'Amm.ne Finanziaria di eludere ed aggirare gli effetti dell'adesione al c.d. condono tombale ex citato articolo 9, discriminandola rispetto ad altri soggetti d'imposta che versavano nelle medesime condizioni e decidendo mediante ricorso a criteri del tutto avulsi a quelli normativi.

Ritiene la Corte che il settimo motivo di ricorso, da esaminare prima di ogni altro, siccome potenzialmente decisivo di tutti gli altri motivi concernenti le controverse sopravvenienze attive, sia fondato e meriti accoglimento; conseguendone immediatamente l'assorbimento di tutte le altre censure (fatta eccezione per il decimo motivo), rispetto all'esame delle quali la ricorrente e' divenuta priva di interesse.

Invero l'Agenzia delle Entrate di Mondovi' ha contestato alla (---) S.r.l. (gia' denominata (---) s.r.l.), nella sua qualita' di successore della ditta individuale (---) per conferimento dell'azienda di questa, l'omessa dichiarazione, nell'anno d'imposta 2003, di sopravvenienze attive, rappresentate dai pagamenti, falsamente eseguiti ed annotati nell'anno 2003, di forniture fittiziamente ricevute, e fatturate, nell'anno 2001, dall'impresa individuale (---), riprendendo a tassazione i relativi importi ai fini IRPEG ed IRAP.

Orbene, la CTR ha fatto erronea applicazione della nozione di sopravvenienza attiva disciplinata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 88 (gia' articolo 55).

Tale norma, invero, inserisce tra le sopravvenienze attive da dichiarare anche "la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passivita' iscritti in bilancio in precedenti

esercizi"; dovendosi da tale definizione evincere che la sopravvenienza deve essere dichiarata (e tassata) nell'esercizio in cui si manifesta solo se la posta passiva sia stata gia' iscritta in precedenti bilanci e se la sua insussistenza sia sopravvenuta e non originaria, derivi cioe' da eventi ulteriori che ne modifichino l'effettivita', e non gia', a contrario, se se ne rilevi l'originaria inesistenza soltanto in un momento successivo. In tal senso il principio gia' affermato da questa Corte, ed al quale si intende dare continuita', per il quale non rientra tra le sopravvenienze attive l'accertamento sopravvenuto dell'insussistenza originaria di una posta passiva pure iscritta nel bilancio di un precedente esercizio (Cass. sez. V 2.08.2017 n. 19219) "in quanto essa rileva al momento della sua eliminazione per decisione discrezionale del contribuente". Come questa Corte ha poi ripetutamente affermato in via piu' generale, il concetto di sopravvenienza attiva implica che una spesa, una perdita o una passivita', gia' iscritta in bilancio, fosse reale ed esistente, e che successivamente, per qualsiasi ragione, prevedibile o imprevedibile, la sua operativita' od effettivita' sia venuta meno, od anche che abbia subito una variazione quantitativa favorevole al contribuente (si pensi all'impossibilita' sopravvenuta di una condizione, ovvero all'impossibilita' sopravvenuta della prestazione, od anche ad una risoluzione del contratto o al recesso, che determinino in capo al contribuente un incremento della disponibilita' finanziaria o patrimoniale) (cfr. Cass. sez. V 22.09.2006 n. 20543, che esamina pur sempre un'ipotesi di posta passiva effettivamente esistente all'origine; Cass. 23.02.2010 n. 4297; parimenti per la speculare ipotesi di sopravvenienza passiva Cass. sez. V 30.12.2014 n. 27482).

A tale ambito concettuale si rivela estranea l'ipotesi di una posta passiva (spesa o perdita o qualsiasi altra passivita') iscritta in un determinato bilancio, ancorche' inesistente perche' documentata da atti o fatture false materialmente o ideologicamente o giuridicamente non dotate dei requisiti formali per essere portate in deduzione: infatti in tal caso la circostanza che i bilanci degli esercizi successivi siano indirettamente influenzati dalla falsita' o insussistenza della perdita o passivita' gia' iscritta nulla toglie al fatto oggettivo che gli effetti tributari della passivita' indebitamente iscritta si siano gia' realizzati in relazione all'esercizio in cui la perdita e' stata rilevata (nel caso di specie contribuendo alla diminuzione del risultato d'esercizio imponibile); ne' l'annotazione, negli esercizi successivi, del pagamento del debito originariamente inesistente si pone come atto volontario di eliminazione della perdita originaria, anzi confermandone l'esistenza ed essendo diretta a portare quell'iscrizione a conseguenze ulteriori, realizzando (eventualmente) un'ulteriore condotta evasiva o elusiva, non gia' facendo emergere un'attivita' prima inesistente, ma deprimendo ancora una volta la consistenza patrimoniale o il risultato dell'esercizio nel quale i pagamenti vengono indebitamente annotati.

Alla stregua del richiamato principio di diritto la Corte e' in grado di procedere al riesame nel merito della controversia. Infatti, premesso che tra le parti non e' controversa ne' la successione della (---) s.r.l. nelle obbligazioni tributarie oggetto di giudizio originariamente gravanti sulla ditta individuale (---), ne' l'avvenuta iscrizione gia' nel bilancio 2001 di quest'ultima delle fatture relative alle contestate operazioni inesistenti poste in essere con le imprese individuali (---) e (---), ne' infine la natura oggettivamente fittizia di gran parte di queste ultime, data per ammessa dalla s.r.l. (---) fin dall'atto d'appello avverso la sentenza della CTP (come dichiarato ed esposto a pag.5 dell'odierno ricorso) e riconosciuta esplicitamente dalla CTR nel paragrafo della sentenza intestato "Fondatezza", non investito da censura alcuna in questa fase di legittimita'; tutto cio' premesso e' evidente che, alla luce della stessa contestazione contenuta nell'avviso impugnato,

l'Agenzia aveva ritenuto di poter applicare il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 88, nonostante avesse accertato che nell'esercizio 2001 il (---) aveva contabilizzato insussistenti componenti negativi di reddito; con la conseguenza che non avrebbe potuto applicare, per gli esercizi successivi l'invocato articolo 88, ma avrebbe dovuto procedere direttamente a contestare e dimostrare, eventualmente, l'inesistenza o la fittizieta' dei pagamenti eseguiti in relazione al debito originariamente inesistente. In mancanza di tali presupposti di fatto, la sentenza della CTR deve essere riformata e l'avviso impugnato deve essere annullato in parte qua, e precisamente nella parte contenente l'infondato accertamento di sopravvenienze attive per l'esercizio 2005

Il decimo motivo e' invece privo di fondamento e deve essere respinto. Dalla stessa motivazione del capo di sentenza impugnato si evince che la CTR, confermando i rilievi della GdF contenuti nel PVC del 17.12.2007, non ha negato l'inerenza dei costi in virtu' della natura delle spese oggetto di deduzione, ma ha rilevato l'insufficiente documentazione della destinazione in concreto delle spese medesime, che impedisce l'identificabilita' dei soggetti che avevano usufruito delle prestazioni spesate o dati relativi ai soggetti committenti in relazione ai quali le spese risultavano sostenute; conseguendone in via primaria la sufficienza ed adeguatezza della motivazione della sentenza della CTR, e comunque la corretta applicazione del principio di diritto in concreto invocato nel motivo di ricorso, che comunque presuppone che la correlazione tra spesa ed attivita' d'impresa sia individuabile in concreto e sia stata provata dal titolare dell'impresa attraverso idonea documentazione contrattuale o contabile (cfr. da ultimo Cass. sez. V 21.11.2019 n. 30366; Cass. sez. VI-V ord. 9.05.2017 n. 11241).

Le spese dell'intero giudizio debbono essere opportunamente compensate, in ragione della peculiarita' della fattispecie esaminata e del recente consolidamento dell'orientamento interpretativo al quale la Corte si e' uniformata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo di ricorso, respinge il decimo e, assorbiti i rimanenti cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, decide nel merito ed accoglie parzialmente l'originario ricorso della (---) s.r.l., annullando l'avviso impugnato limitatamente alla ripresa a tassazione delle sopravvenienze attive e confermando nel resto la sentenza impugnata. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza