Sentenza del 19/11/2020 n. 26316 - 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'11.04.2008, con il quale l'Ufficio delle Entrate di Mondovi', rilevando per l'anno 2004 omessa dichiarazione di sopravvenienze attive per Euro 202.200,00, derivate da rilevazione nel bilancio 2002 di perdite dovute a pagamenti per operazioni inesistenti effettuate nel 2001, aveva intimato il pagamento rispettivamente di Euro 66.726,00 per maggiore IRPEG ed Euro 8.593,00 per maggiore IRAP, oltre interessi, ed applicava 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, del quale deduceva altresi' l'infondatezza.

L'Agenzia delle Entrate replicava a tutti i motivi e chiedeva il rigetto del ricorso. La CTP adita, con sentenza N. 37/00/2009, respingeva il ricorso, 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 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 2003 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 sedici 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 200), 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 2003; sia perche' la postulazione dell'efficacia rispetto al bilancio ed alla dichiarazione 2003 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 n. 5 del medesimo articolo 360, circa la sussistenza nel bilancio 2003 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 2003 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 2003 e della eventuale sussistenza nel bilancio 2008 di altre sopravvenienze attive diverse da quelle contestate con riferimento alle false passivita' derivanti dall'esercizio 2001.

Con il decimo e l'undicesimo 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 2004 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 dodicesimo 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 dell'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 tredicesimo 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 quattordicesimo e quindicesimo motivo la Societa' deduce violazione dell'articolo 2041 c.c. ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, 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 2004 e, rispettivamente, omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione ex n. 5 dello stesso, circa le medesime circostanze.

Infine con il sedicesimo 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 2004 delle insussistenti passivita' registrate nell'esercizio 2004, 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 dell'intera controversia, sia fondato e meriti accoglimento; conseguendone immediatamente l'assorbimento di tutta le altre censure, rispetto al cui esame la ricorrente risulta priva di interesse.

Invero l'Agenzia delle Entrate di Mondovi' ha contestato alla (---) S.r.l. (gia' denominata MA.CO.GE. s.r.l.), nella sua qualita' di successore della ditta individuale (---) per conferimento dell'azienda di questa, l'omessa dichiarazione, nell'anno d'imposta 2008, di sopravvenienze attive, rappresentate dai pagamenti, falsamente eseguiti ed annotati nell'anno 2008 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 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 ritenuto che nell'esercizio 2004 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 conseguenza della riconosciuta illegittima applicazione dell'articolo 88 TUIR, e difettando alcuna motivazione idonea a sorreggere alternativamente la ripresa a tassazione effettuata dall'Agenzia, la Corte, in riforma totale della sentenza impugnata ed in accoglimento dell'originario ricorso della contribuente, deve procedere ad annullare l'avviso impugnato.

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 del ricorso e, assorbiti i rimanenti, cassa la sentenza impugnata e, accogliendo l'originario ricorso, annulla l'avviso impugnato e compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza