# Sentenza del 20/12/2021 n. 40692 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Si legge nella sentenza impugnata che la Sxxx s.p.a (oggi s.r.l. in liquidazione), dopo avere acquisito, nell'anno 1998, la quota di partecipazione di controllo della S. N. S. s.p.a., con allocazione in bilancio nell'attivo circolante tra le attività finanziarie non immobilizzate, concluse, il 10 luglio 2003, l'operazione di cessione della stessa partecipazione azionaria, realizzando l'importo di Euro 11.608.308,00 computato quale differenza tra il corrispettivo della vendita e il valore di iscrizione a bilancio. Tuttavia, nella dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2003, la Società ebbe a indicare la variazione in diminuzione per l'importo differenziale, considerato come plusvalenza e non come ricavo, optando per l'imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 1, comma 3.

Tale dichiarazione trovava la sua ragione nella riapprovazione, da parte dell'assemblea societaria, dei bilanci di esercizio per gli anni dal 1998 al 2002, essendosi ritenuto di procedere alla correzione dei pregressi dati contabili, iscrivendo la partecipazione, non più tra l'attivo circolante, ma tra le immobilizzazioni finanziarie.

L'Ufficio contestò la rilevanza giuridica delle operazioni di rettifica dei bilanci di esercizio e notificò due avvisi di accertamento, relativi a IRES e IRAP, per gli anni di imposta 2003 e 2004.

Avverso gli avvisi la Società propose distinti ricorsi che la Commissione Tributaria Provinciale, previa riunione, rigettò.

La decisione, appellata dalla contribuente, è stata confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna la quale ha dichiarato l'appello, in parte, inammissibile, e, in parte, infondato.

In particolare, il Giudice di appello, ha ritenuto nuove, perchè non proposte con il ricorso introduttivo del giudizio, ma solo nel secondo grado di giudizio, le censure relative alle disposizioni anti-elusive.

Ha, poi, nel merito rilevato che l'Amministrazione aveva correttamente, accertato, nel procedimento di rettifica D.P.R. n. 600 del 1973 ex art. 39, comma 1, e art. 40, del reddito di impresa, senza operare alcun riferimento a fenomeni elusivi, il difetto dei presupposti fattuali e dei requisiti normativi per l'applicazione del regime sostitutivo d'imposta ai proventi dell'operazione di cessione della partecipazione azionaria di controllo nella S. N. S. s.p.a.

Riteneva, ancora, il Giudice di appello non convincente e non fondata la tesi sostenuta dalla ricorrente sulla necessità di ricondurre la realtà formale di bilancio alla realtà sostanziale del fatto economico. Confermava, anche, l'applicazione delle sanzioni, ritenendo i motivi di impugnazione formulati sul punto in parte inammissibili e in parte infondati.

Avverso la sentenza la Società propone ricorso, su cinque motivi, cui resiste con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in pubblica udienza secondo le forme di cui al D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. con modif. dalla L. n. 176 del 2020.

Il P.G. ha depositato le sue conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

La S. s.r.l., in liquidazione, ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo - rubricato: in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3: illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57: ammissibilità dell'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, formulata dalla contribuente nel corso del processo di primo grado - Ammissibilità delle eccezioni rilevabili d'ufficio - la ricorrente rileva la violazione di legge commessa dalla C.T.R. nel ritenere, in parte, inammissibile l'appello per novità. Secondo la prospettazione difensiva il Giudice di appello avrebbe errato non solo perchè la contribuente aveva formulato l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento sin dal ricorso introduttivo, ma, anche, perchè la preclusione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, riguarda gli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa e non la diversa qualificazione giuridica del rapporto.

1.1. La censura è inammissibile per carenza di interesse. Come condivisibilmente rilevato dal P.G., il Giudice di appello, pur avendo ritenuto inammissibile, per novità, l'eccezione svolta dalla società in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento perchè non emesso nelle forme di cui al citato art. 37 bis, ha, comunque, pronunciato sul merito della questione, evidenziando come l'atto impositivo fosse stato emesso ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, e fosse stato basato sulla rilevata insussistenza dei presupposti di fatto e di diritto per riqualificare il corrispettivo della cessione della partecipazione di controllo nella S. N. S. s.p.a. quale plusvalenza soggetta all'imposta sostitutiva del 19%, anzichè quale ricavo, soggetto all'aliquota ordinaria IRES del 34%.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e art. 40, laddove la C.T.R. aveva avallato l'operato dell'Ufficio che, nel caso in esame, aveva applicato il disposto dei citati artt. 39 e 40 in luogo del corretto strumento accertativo disciplinato dall'art. 37 bis, comma 3, lett. f).

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione, da parte della C.T.R., del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 1, laddove il giudice di appello aveva, da un canto, ritenuto non sussistere i presupposti per usufruire

dell'imposta sostitutiva, dall'altro, ritenuto non convincente nè fondata la tesi della contribuente sulla necessità di ricondurre la realtà formale di bilancio alla realtà sostanziale del fatto economico, eliminando in tale modo l'errore contabile e di diritto. Secondo la ricorrente la C.T.R. aveva palesemente errato in quanto, da un lato, sussistevano tutti i presupposti fattuali e giuridici per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, dall'altro, la possibilità del contribuente di emendare la dichiarazione dei redditi era, ormai, pacificamente riconosciuta dalla giurisprudenza.

4. I motivi, connessi, possono trattarsi congiuntamente e sono infondati.

4.1 Va, infatti, in primo luogo, disattesa la tesi, anche qui in ribadita dalla ricorrente, secondo cui, nella specie, si fosse in presenza di una fattispecie riconducibile al più volte citato art. 37 bis laddove, al contrario, è pacifico in atti e conformemente accertato dai due giudici di merito, che la rettifica del reddito di impresa è stata operata, nei due avvisi di accertamento, non perchè si sia ravvisato un comportamento elusivo, ma perchè si è constatato che la procedura di riapprovazione dei bilanci di esercizio del triennio in esame non era idonea a far ritenere sussistenti i presupposti giuridici e fattuali per potere, legittimamente, ricorrere all'applicazione dell'imposta sostituiva prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 1, comma 3.

4.2 Detta norma prevede testualmente che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, il requisito della iscrizione della partecipazione "nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci" deve sussistere al momento in cui avviene la cessione della partecipazione e, correttamente, il giudice di appello, sulla base di un accertamento in fatto (conforme a quello del primo giudice), ha ritenuto che, nella specie, tale presupposto non fosse sussistente, essendo pacifico che la partecipazione azionaria in oggetto, dalla data di acquisto (1998) a quella di vendita (2003) era stata sempre iscritta, nei relativi bilanci di esercizio (con contestuale nota esplicativa dell'amministratore e parere favorevole del collegio sindacale) nell'attivo circolante tra le "attività finanziarie non immobilizzate" con la precisazione della "destinazione alla rivendita".

La C.T.R. ha, altrettanto correttamente, ritenuto legittimo l'operato dell'Ufficio che ha escluso la sussistenza dei presupposti per procedere alla correzione degli errori di bilancio, consentita dal principio OIC 29, in quanto l'iscrizione della partecipazione tra le attività finanziarie non immobilizzate non era in alcun modo riconducibile ad un errore "correggibile" ai sensi di detto principio contabile.

In particolare, il principio OIC 29, nel colmare il vuoto normativo nell'ambito del procedimento da seguire per emendare eventuali errori compiuti nella redazione del bilancio, definisce, in primo luogo la nozione di errore e indica il corretto comportamento da assumere in funzione della significatività dell'errore e del suo effetto sull'informativa di bilancio. Mentre gli errori non determinanti possono essere corretti attraverso la semplice rettifica della posta patrimoniale interessata dall'errore con contropartita nella voce "proventi ed oneri straordinari" del conto economico, gli errori determinanti, ovverossia quegli errori che renderebbero il bilancio inattendibile, implicano l'utilizzo di tre differenti tipologie di rettifica, tra le quali rientra la correzione dei bilanci degli esercizi precedenti.

Il principio contabile, inoltre, specifica (punto 37) che gli errori non devono essere confusi con i cambiamenti di stima nè con i cambiamenti di principi contabili.

Nel caso in esame, la Società, non ha mai specificato -se non in memoria deducendo un'ipotetica falsità dei bilanci- perchè l'asserito (e ripetuto negli anni) errore nell'appostazione in bilancio fosse della gravità idonea a rendere i relativi bilanci nulli (circostanza cui il principio OIC 29 riconduce, quale rimedio, la correzione dei bilanci degli anni precedenti) laddove, di contro, il comportamento posto in essere, e ripetuto nei vari bilanci di esercizio, di contabilizzare la partecipazione in oggetto nell'attivo circolante tra le "attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni" con la precisazione della "destinazione alla rivendita" appare riconducibile ad una scelta discrezionale dell'imprenditore.

Ne consegue la correttezza, sul punto, della sentenza impugnata che, come tale, rimane immune da censura.

5. Con il quarto motivo la ricorrente censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il capo della sentenza in cui la C.T.R. aveva ritenuto inammissibile l'eccezione formulata dalla Società, con riguardo alla sanzione irrogata in sede di avviso di accertamento, poichè le disposizioni antielusive (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, cit.) menzionate alla parte appellante per la prima volta in sede di impugnazione, sono risultate estranee all'accertamento tributario, e non ricorre - peraltro - alcun vizio giuridico nella conformazione dell'apparato sanzionatorio, predisposto previa diminuizione dell'imposta sostitutiva versata.

6. Tale capo di sentenza viene attinto anche dal quinto motivo di ricorso con cui si deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, laddove la C.T.R. aveva ritenuto legittime le sanzioni irrogate, malgrado si fosse in presenza di una contestazione di elusività del comportamento fiscale adottato.

7. Le censure, entrambe fondate sull'assunto, disatteso per le ragioni svolte sub 4.1, della sussistenza dell'ambito applicativo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, seguono il rigetto del secondo motivo di ricorso.

8. In conclusione, alla luce delle considerazioni sin qui svolte, il ricorso va rigettato e la ricorrente, soccombente, va condannata alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali che liquida in complessivi Euro 7.800,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione, il 10 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2021

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza