Sentenza del 11/11/2022 n. 33289 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.T. Spa in liquidazione propone ricorso, affidato a tre motivi, per la revocazione, ai sensi degli artt. 391-bis c.p.c. e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, della sentenza della Corte Suprema di Cassazione n. 23750/2013, depositata in data 21 ottobre 2013.

Come si legge in quest'ultima decisione, che ha rigettato il ricorso per cassazione della contribuente, "L'Agenzia delle Entrate, in seguito a processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, contestò alla T. Spa per l'anno (---), costi non di competenza, costi non inerenti, costi non documentati e sopravvenienze passive.

La Società propose ricorso -riconoscendo corretto il recupero a reddito dei costi non inerenti, non di competenza e non documentati- ma, contestando il recupero a reddito dell'importo più considerevole che, nel verbale della Guardia di Finanza, veniva individuato quale "costi privi di elementi certi". La contribuente precisava che il suddetto importo contestato era stato determinato dall'operata svalutazione di crediti che aveva portato ad iscrivere a sopravvenienza passiva la differenza tra il credito come iscritto all'inizio dell'esercizio (---) e l'importo ritenuto effettivamente recuperabile, mentre gli accertatori non avevano riconosciuto l'operata svalutazione del credito. La Commissione Tributaria Provinciale di Caserta rigettava il ricorso ritenendo che la deducibilità delle perdite su crediti è condizionata dalla presenza di elementi certi e precisi e da una procedura concorsuale in capo al debitore. La sentenza, impugnata dalla contribuente, veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, i Giudici territoriali rilevavano che, a norma dell'art. 166 T.U.I.R., la svalutazione è consentita in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% sino a raggiungere il 5% del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio. Aggiungevano che, fiscalmente, l'ammontare della svalutazione incrementa il costo della produzione e confluisce in apposito fondo, in modo da potere rispettare il disposto dell'art. 2426 c.c., comma 1, n. 8; fondo, realizzato con la scrittura "perdite presunte su crediti a fondo svalutazione crediti" e che potrà essere realizzato a norma dell'art. 101, comma 5 quando le perdite risultano da elementi certi e precisi, mentre, nel caso in specie, la contribuente aveva considerato la svalutazione prevista dalla relazione contabile una perdita già verificatesi imputandone l'ammontare al conto "sopravvenienze passive" malgrado la perdita non risultasse da elementi certi e precisi ma da un'opinabile svalutazione.

Avverso la sentenza T. Spa , in liquidazione, ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi, successivamente illustrato con il deposito di memorie ex art. 378 c.p.c. Ha resistito con

controricorso l'Agenzia delle Entrate.".

2. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso e non è comparsa all'udienza di discussione.

3. Ambedue le parti hanno depositato memoria.

4.Il Sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte chiedendo di dichiarare inammissibile il ricorso per revocazione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso per revocazione, la contribuente deduce che "la sentenza impugnata deve essere revocata perchè è effetto di un errore di fatto risultante dagli atti di causa ai sensi degli artt. 391-bis c.p.c. e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto avrebbe " erroneamente supposto che il credito transitato "nel conto economico quale dato sulla base del quale, poi, è stata determinata la perdita rettificata dall'ufficio" fosse il (fantomatico) credito vantato nei confronti di Banca Nazionale del lavoro a titolo di risarcimento del danno anzichè quello, dato per pacifico dalla stessa sentenza di appello impugnata, vantato da T. confronti della Catemario Tabacchi Spa a titolo di restituzione dell'indebito.".

Aggiunge la ricorrente che la sentenza impugnata ha respinto il primo motivo di ricorso per cassazione in quanto lo ha ritenuto, da un lato, inammissibile, per difetto di autosufficienza (" non avendo la ricorrente riportato in ricorso il contenuto degli atti menzionati nè tanto meno, e soprattutto, il contenuto degli scritti difensivi nei quali tali fatti vennero prospettati alle Commissioni tributarie di merito". Dall'altro lato, la sentenza ha considerato il motivo "incoducente" in quanto " anche a volere seguire la ricostruzione operata dalla ricorrente, non si reputa sussistente il dedotto travisamento, circa la particolare natura del credito (da risarcimento danni) oggetto di svalutazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria prima e delle Commissioni tributarie poi, per essere stata la stessa Società (come correttamente affermato nella sentenza impugnata laddove si afferma che nel caso in esame il contribuente ha considerato la svalutazione prevista dalla relazione contabile una perdita già verificatesi) a determinare fiscalmente la rilevanza del credito svalutato (seppur da risarcimento del danno) riportandolo nel conto economico quale dato, sulla base del quale, poi, è stata determinata la perdita rettificata dall'Ufficio".

Secondo la ricorrente, così statuendo, la Corte "mostra dunque di ritenere che il credito della cui perdita si sta trattando (testualmente "oggetto di svalutazione") sia quello "da risarcimento danni" pretesamente vantato da T.nei confronti della BANCA NAZIONALE DEL LAVORO. Inoltre, Codesta Ecc.ma Corte ha altresì mostrato di ritenere che detto (fantomatico) credito verso BANCA NAZIONALE DEL LAVORO sarebbe stato fiscalmente rilevante in quanto rilevato nelle scritture contabili e che, pertanto, sarebbe "inconducente" la tesi difesa dalla Transcatab. Ed infatti, la sentenza revocanda ha stabilito che è stata T. stessa "a determinare fiscalmente la rilevanza del credito svalutato (seppur da risarcimento del danno) riportandolo nel conto economico quale dato, sulla base del quale, poi, è stata determinata la perdita rettificata dall'Ufficio".".

Inoltre, secondo la ricorrente, la Corte, affermando che la stessa sentenza di appello avrebbe rilevato che il credito della cui "svalutazione" si parla sarebbe quello vantato nei confronti di Banca Nazionale del Lavoro, avrebbe dato per presupposto " sia il fatto che il credito della cui perdita si sta discutendo sarebbe quello da risarcimento danni azionato nei confronti della BANCA NAZIONALE DEL LAVORO, sia il fatto che nel bilancio della T. sarebbe stato esposto un credito verso quest'ultima banca, la cui verità è però incontrastabilmente esclusa dai documenti "interni" al giudizio di cassazione (...)".

L'errore revocatorio denunciato, secondo la ricorrente, inciderebbe su ambedue le rationes decidendi sulle quali si fonda la decisione della sentenza impugnata, considerato che, risultando pacifico dalla sentenza d'appello impugnata che il credito controverso non fosse quello risarcitorio verso la Banca Nazionale del Lavoro, ma quello vantato dalla contribuente verso la Catemario Tabacchi Spa , gli elementi fattuali relativi a quest'ultimo emergerebbero, ai fini dell'autosufficienza del primo motivo di ricorso per cassazione, dalla stessa sentenza d'appello, che pure era stata riprodotta nel ricorso della società. Pertanto, l'errore in questione avrebbe viziato anche la declaratoria di inammissibilità del motivo, oltre alla decisione sulla sua ritenuta infondatezza.

1.1. Occorre premettere che (come si ricava dal ricorso della contribuente per la cassazione della sentenza d'appello) la società ha dedotto di essere stata vittima di illeciti perpetrati dal suo legale rappresentante che, in conflitto d'interessi, aveva trasferito fondi della T. a se stesso ed alla Catemario Tabacchi Spa (successivamente fallita), della quale egli era proprietario ed amministratore, servendosi di alcuni istituti di credito.

Da tali fatti traeva origine, un credito della contribuente nei confronti della Catemario e delle "parti correlate", ovvero (per quanto qui rileva) i tre istituti di credito che, secondo la T., si sarebbero resi responsabili degli indebiti pagamenti effettuati dall'amministratore infedele.

Nel corso dei relativi giudizi "la T. provvide al transito in conto economico di due importi parziali di cui il primo avvenuto nell'esercizio 1995 a seguito del fallimento della Catemario Tabacchi per 6,4 milioni e il secondo-quello oggetto della presente controversia- avvenuto nell'esercizio (---) a seguito della definizione della transazione del giudizio relativo all'azione di responsabilità intrapresa nei confronti delle banche." (pagg. 12 ss. ricorso per cassazione). Nel corso dell'esercizio (---), la contribuente concluse transazioni con due delle banche, ottenendo circa il 15 per cento della complessiva domanda formulata nei confronti di queste ultime.

Quanto al credito verso il terzo istituto di credito, la Banca nazionale del lavoro Spa , "A seguito delle transazioni in parola, la T. fu costretta a verificare la permanenza dei presupposti dell'iscrizione del credito nei confronti della BNL (...) e il suo valore di presunto realizzo in quanto, con le transazioni in parola, veniva ad emergere la parziale irrecuperabilità dei crediti iscritti nei precedenti esercizi per Euro 424.806,33 (...) e, quindi, l'assoluta certezza di non trovare ristoro per il danno originariamente subito. La Transcatab adeguò il valore di presunto realizzo del credito della BNL alla luce dei criteri di definizione delle concluse transazioni con gli altri due istituti di credito.(...) Questi eventi- la definizione delle transazioni con il Banco di Napoli e con la Banca popolare di Napoli e la conseguente perdita su detti crediti, nonchè l'ulteriore svalutazione di parte del residuo credito nei confronti della BNL- hanno portato la Transcatab ad

imputare al conto economico la somma di Euro 1.3000.000,00 (...) per eliminare definitivamente il credito nei confronti del BN e della e della BPN e per ridurre il credito nei confronti della BNL. In questo modo, la Transacatab facendo così transitare in conto economico quella parte di perdita patrimoniale (...) conseguente agli indebiti pagamenti effettuati dall'infedele amministratore, ha posto in essere il requisito temporale imposto dall'art. 75 Tuir e ha sbloccato per 1,3 milioni la deducibilità di un'ulteriore quota del danno originario." (ricorso per cassazione, pagg. 24 s.).

" A sostegno della correttezza della propria condotta e delle operate perdite imputabili al conto economico, la Società produceva in giudizio ben due distinte perizie contabili-amministrative (...) dalle quali emergeva la sequela di valutazioni che avevano portato la T. a valutare il credito nei confronti delle Banche nell'esercizio 2001 per Euro 8.391.560,41 e ad esporre nel corso dell'esercizio (---) una perdita pari ad Euro 1.300.000,00" (ricorso per cassazione, pag. 29), per cui "risultava più che coerente la valutazione della "perdita" operata nel (---) dalla T. del "credito" nei confronti della BNL per Euro 206.582,76 a cui è conseguita la complessiva deduzione di una perdita non più recuperabile dalle parti correlate per Euro 1.300.000,00." (ricorso per cassazione, pag. 30).

Invece, come risulta dalla narrativa della sentenza impugnata, il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, ed il conseguente accertamento nei confronti della contribuente (menzionati ed in parte riprodotti nel ricorso per cassazione), hanno disconosciuto la sopravvenienza passiva derivante dalla svalutazione del credito, per Euro 1.3000,00, verso Catemario Tabacchi e parti correlate, riconoscendola solo per Euro 78.648,06, recuperando quindi a tassazione Euro 1.221.352,00.

Nel censurare la sentenza d'appello, la ricorrente contribuente, premesso che il "nodo della controversia" era "la rilevanza fiscale dei crediti da risarcimento danni", con il primo motivo di ricorso (" Violazione e falsa applicazione degli artt. 55 (ora 88), 66 (ora 101), 71 (ora 106) e 75 (ora 109) Tuir, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3")- richiamato nel primo motivo di revocazione- ha imputato alla CTR l'" errore di prospettiva" di aver "confermato il recupero a tassazione della svalutazione/perdita esposta dal contribuente a fronte di una perdita su un preteso credito (contenzioso) vantato in relazione ad un'azione di risarcimento", mentre "l'oggetto del presente giudizio non verte sulla perdita del credito di risarcimento (...). Qui si discute del diritto della società contribuente a far emergere una perdita esercizi non transitata in conto economico in base a corrette rappresentazioni contabili (...), che non ha trovato riscontro in alcun risarcimento danni stante la definizione del contenzioso intrapreso" (ricorso per cassazione, pagg. 37 s.).

1.2. Tanto premesso, deve allora rilevarsi che la sentenza che si vorrebbe revocare ha avuto per oggetto proprio la decisione sul preteso "errore di prospettiva" - imputato dalla ricorrente ai verificatori, all'accertamento controverso ed alla CTR- ed ha negato la sussistenza del preteso travisamento.

In particolare, nella motivazione (cfr. pagg. 5 s.), la Corte, espressamente ritenendo corretta la decisione adottata sul punto dal giudice d'appello, ha dato atto che, secondo la tesi della ricorrente, la perdita consisteva nei pagamenti indebiti effettuati dall'amministratore.

Inoltre, con riferimento all'imputazione a conto economico, la sentenza revocanda ha ricostruito in fatto la vicenda dedotta dalla contribuente in conformità alle già citate allegazioni di cui al ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, relative al "transito in conto economico di due importi parziali" (pagg. 12 ss. ricorso per cassazione, cit.) ed all'imputazione allo stesso conto economico della somma di Euro 1.3000.000,00, cui la contribuente sarebbe stata portata (oltre che dalla definizione delle transazioni con il Banco di Napoli e con la Banca popolare di Napoli e la conseguente perdita su detti crediti), anche "dall'ulteriore svalutazione di parte del residuo credito nei confronti della BNL" (ricorso per cassazione, pagg. 24 ss. cit.; pag. 29 cit.).

La sentenza di legittimità ha poi argomentato espressamente anche in ordine alla correlazione tra il credito nei confronti della B.N. L. e la perdita rettificata dall'Ufficio, che quindi non dimostra di aver confuso o sovrapposto, ma che ha invece espressamente collegato, rilevando che il primo è stato "riportato" dalla stessa contribuente nel conto economico, ma quale " dato, sulla base del quale, poi, è stata determinata" la seconda. Espressione, quest'ultima, che letta unitamente alla predetta ricostruzione fattuale, evidenzia come la Corte abbia inteso far riferimento non all'imputazione a conto economico del credito verso la B.N. L., ma al collegamento tra quest'ultimo e la perdita sub iudice.

Collegamento dedotto del resto dalla contribuente nello stesso ricorso per cassazione ("La Transcatab adeguò il valore di presunto realizzo del credito della BNL alla luce dei criteri di definizione delle concluse transazioni con gli altri due istituti di credito", pagg. 24 ss., cit.; " - la definizione delle transazioni con il Banco di Napoli e con la Banca popolare di Napoli e la conseguente perdita su detti crediti, nonchè l'ulteriore svalutazione di parte del residuo credito nei confronti della BNL- hanno portato la Transcatab ad imputare al conto economico la somma di Euro 1.3000.000,00", pag. 24, cit.; "risultava più che coerente la valutazione della "perdita" operata nel (---) dalla Transcatab del "credito" nei confronti della BNL per Euro 206.582,76 a cui è conseguita la complessiva deduzione di una perdita non più recuperabile dalle parti correlate per Euro 1.300.000,00.", pag. 30); nonchè nella memoria prodotta in questo giudizio (secondo cui "la ricorrente si è limitata a tenere conto delle possibilità di accoglimento delle pretese risarcitorie avanzate nei confronti delle banche, ivi inclusa la BNL, non per iscrivere un autonomo credito ad esse relativo, ma soltanto per stimare attendibilmente il valore di presumibile realizzo del credito da restituzione delle somme indebitamente e fraudolentemente sottratte vantato nei confronti della CATEMARIO TABACCHI e quindi l'ammontare della perdita certamente subita per effetto di tale sottrazione").

Pertanto, quello che la ricorrente denuncia, in questa sede, quale preteso errore di fatto revocatorio commesso dalla Corte, costituisce, piuttosto, la negazione di quell'"errore di prospettiva" che la contribuente aveva dedotto nel primo motivo del ricorso per cassazione, attribuendolo allora alla CTR (e prima ancora al p.v.c. ed all'accertamento).

In sintesi, il rimedio revocatorio vorrebbe attingere, nella sostanza, non la mera percezione di un dato fattuale, ma la ricostruzione fattuale e giuridica oggetto della decisione della Corte, che ha rigettato il motivo di ricorso con il quale la contribuente, in contrasto con l'Amministrazione controricorrente, affermava che già la CTR (e prima ancora la i verificatori e l'accertamento) avessero travisato gli elementi oggetto della rettifica praticata.

In questi termini, quindi, la revocazione si trasforma nell'ulteriore impugnazione della decisione di legittimità, per la riaffermazione della tesi della ricorrente per cassazione, già rigettata dalla sentenza revocanda, senza che ciò sia ammissibile. Infatti la revocazione presuppone un errore di fatto, che si configura ove la decisione sia fondata sull'affermazione di esistenza od inesistenza di un fatto che la realtà processuale induce ad escludere o ad affermare, non anche quando la decisione della Corte sia conseguenza di una pretesa errata valutazione od interpretazione delle risultanze processuali, essendo esclusa dall'area degli errori revocatori la sindacabilità di errori di giudizio formatisi sulla base di una valutazione (Cass. 29/03/2022, n. 10040; Cass. 31/08/2017, n. 20635).

Nel caso di specie, quindi, il preteso errore cadrebbe comunque su un punto controverso sul quale il giudice si è pronunciato, e la sua denuncia non è perciò ammissibile (Cass. 10/06/2021, n. 16439).

Peraltro, lo stesso ipotetico errore non emergerebbe con l'indispensabile immediatezza ed obiettività e senza bisogno di particolari indagini ermeneutiche o argomentazioni induttive, ma diverrebbe percepibile solo attraverso l'interpretazione della tesi della ricorrente circa l'" errore di prospettiva" dedotto nel ricorso per cassazione, risultando pertanto inammissibile anche per tale ragione (Cass. 10/06/2021, n. 16439, cit.).

Nè comunque potrebbe rilevare un'ipotetica erronea interpretazione, da parte della Corte, del medesimo motivo di ricorso per cassazione, in quanto " deve escludersi il vizio revocatorio tutte volte che la pronunzia sul motivo sia effettivamente intervenuta, anche se con motivazione che non abbia preso specificamente in esame alcune delle argomentazioni svolte come motivi di censura del punto, perchè in tal caso è dedotto non già un errore di fatto (quale svista percettiva immediatamente percepibile), bensì un'errata considerazione e interpretazione dell'oggetto di ricorso e, quindi, un errore di giudizio." (Cass., Sez. Un., 27/11/2019, n. 31032; Cass. 15/02/2018, n. 3760; Cass. 03/04/2017, n. 8615). Si pone quindi oltre il perimetro di ammissibilità della revocazione per errore di fatto l'errore della Corte che cada sull'interpretazione della vicenda, degli atti e delle difese delle parti (cfr. Cass. 22/03/2005, n. 6198, a proposito dell'errore sul contenuto concettuale delle tesi difensive delle parti esposte negli atti di causa); o sull'inesatta qualificazione giuridica dei fatti ivi esposti (cfr. Cass. 10/06/2009, n. 13367).

Il motivo è quindi inammissibile.

2. Con il secondo motivo di ricorso per revocazione, la contribuente deduce che "la pubblicazione della circolare n. 26/E del 2013 configura sopravvenuta disponibilità di documento decisivo ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 3". Tale circolare, pubblicata successivamente alla celebrazione dell'udienza di trattazione del ricorso per cassazione respinto, secondo la contribuente, "fissa la volontà dell'Agenzia delle Entrate di interpretare la disciplina fiscale delle perdite su crediti nel senso che, a decorrere dalla data dell'assoggettamento del creditore a procedure concorsuali, il creditore può dedurre dal reddito imponibile le perdite del relativo credito che abbia imputato a conto economico anche successivamente all'esercizio in cui il debitore è stato dichiarato fallito, senza necessità di addurre ulteriori elementi certi e precisi." Il motivo è inammissibile, per plurime ragioni, ciascuna sufficiente alla relativa declaratoria.

Infatti va innanzitutto rilevato che, ai sensi dell'art. 391-ter c.p.c., comma 1, solo il provvedimento con il quale la Corte ha deciso la causa nel merito è, altresì, impugnabile per revocazione per i motivi di cui all'art. 395 c.p.c., comma 1, nn. 1, 2, 3 e 6 (Cass. 27/10/2015, n. 21912; Cass. 04/12/2018, n. 31265; Cass. 14/01/2011, n. 862, che ha peraltro escluso che tale limitazione evidenzi dubbi di legittimità costituzionale); mentre nel caso di specie la sentenza che si vorrebbe revocare ha integralmente rigettato il ricorso per cassazione.

Inoltre, le circolari costituiscono l'espressione di un parere, generale ed astratto da singole fattispecie concrete, dell'Amministrazione e non coincidono, pertanto, con il concetto di "documento" rilevante ai fini dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 3, , richiamato dal predetto art. 391-ter c.p.c., comma 1, che la stessa ricorrente definisce come "qualsiasi oggetto idoneo e destinato a fissare, in qualsiasi forma, anche non grafica, la percezione di un fatto storico al fine di rappresentarlo in avvenire". E la stessa sopravvenuta emanazione di tale parere dell'Ufficio non coincide oggettivamente con l'ipotesi dei documenti " trovati" dopo la sentenza, descritta nell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 3.

Per definizione, poi, per la sopravvenuta circolare non potrebbe dirsi "decisiva" ai sensi del ridetto n. 3, atteso che, per giurisprudenza consolidata, le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, non discendendo da esse alcun vincolo neanche per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate (da ultimo, ex plurimis, Cass. 30/09/2020, n. 20819).

Anche il secondo motivo è quindi inammissibile.

3. Con il terzo motivo di ricorso per revocazione, la contribuente deduce che "la sentenza impugnata deve essere revocata perchè è effetto di un errore di fatto risultante dagli atti di causa ai sensi degli artt. 391-bis c.p.c. e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4".

Con tale mezzo, invero, la ricorrente non propone un motivo diverso ed ulteriore rispetto al primo, limitandosi a " segnalare un paradosso a cui condurrebbe il (dannato) rigetto dei motivi di revocazione che precedono, e cioè quello per cui il recupero a tassazione della perdita sul credito che, in ipotesi, sarebbe stato vantato nei confronti di BANCA NAZIONALE DEL LAVORO risulterebbe confermato per un importo addirittura superiore a quello che, a tutto voler concedere, sarebbe stato ragionevolmente possibile attribuire ad esso.".

Come pure dedotto dal P.G., non si tratta di un motivo specifico ed ulteriore di revocazione, ma dell'indicazione delle conseguenze negative che deriverebbero a carico della società ricorrente a seguito del rigetto del ricorso pronunciato dalla sentenza di cui si chiede la revocazione. Difetta pertanto una censura ammissibile, e comunque, quanto al preteso errore di fatto, la relativa decisione è stata già espressa trattando il primo motivo.

5. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente a rifondere alla controricorrente le spese del giudizio, che liquida in Euro 10.300,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, 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, il 12 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza