

Civile Sent. Sez. 5 Num. 26314 Anno 2020

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: NOCELLA LUIGI

Data pubblicazione: 19/11/2020

### SENTENZA

sul ricorso iscritto al n.20635/2012 R.G. proposto da

**Massano S.r.l.** – (P.I. 07341480015) rapp.ta e difesa dall'avv. Claudio Pellicciari del Foro di Roma, elettivamente domiciliato presso lo studio del medesimo in Roma Via Aterno n.9, giusta procura in calce al ricorso;

– *ricorrente* –

Contro

**Agenzia delle Entrate** – (C.F. 06363391001) rapp.ta e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte N.26/24/12, depositata il 24 maggio 2012, non notificata. Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 17 gennaio 2020 dal Cons. Luigi Nocella.

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore

Generale dott.ssa <sup>Rita Santoro</sup> ~~Paola Mastroberardino~~, che ha concluso per

l'accoglimento parziale  
del ricorso.



Udito l'Avv. *Gianna Galluzzo*  *Entrate*  
Stefano Vitale per l'Agenzia delle Dogane che ha  
concluso per il rigetto del ricorso.

Udito l'Avv. Claudio Pellicciari per la contribuente, che ha concluso  
per l'accoglimento del ricorso.

## FATTI DI CAUSA

La s.r.l. Massano impugnava innanzi alla CTP di Cuneo l'avviso di accertamento N.821030200037/2008 notificato l'11.04.2008, con il quale l'Ufficio delle Entrate di Mondovì, rilevando per l'anno 2003 omessa dichiarazione di sopravvenienze attive per €.179.257,00, derivate da rilevazione nel bilancio 2002 di perdite dovute a pagamenti per operazioni inesistenti effettuate nel 2001, aveva intimato il pagamento rispettivamente di €.60.948,00 per maggiore IRPEG ed €.7.618,00 per maggiore IRAP, oltre interessi, ed applicava le relative sanzioni. La Società deduceva che la contestata omissione dichiarativa concerneva prestazioni e fatture emesse nel corso del 2001, sanate in virtù dell'adesione dell'allora titolare dell'impresa individuale Giuseppe Massano al condono tombale previsto dall'art.9 Legge n.289/2002; contestava inoltre la carenza di motivazione del provvedimento, del quale deduceva altresì l'infondatezza.

L'Agenzia delle Entrate replicava a tutti i motivi e chiedeva il rigetto del ricorso. La CTP adita, con sentenza N.36/09/2009, 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 dell'art.14 della stessa Legge n.289/2002.

La Società 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 Società il 17.12.2007, la CTR ha ritenuto la pretesa fondata, non avendo la contribuente contestato l'inesistenza delle operazioni passive registrate nel 2001, poiché 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 falsità delle stesse; ha confermato l'inoperatività ed inefficacia del condono tombale, in carenza della regolarizzazione delle scritture contabili ex art.14 Legge n.289/2002, che sola avrebbe consentito di invocarne gli effetti; ha confermato la legittimità del recupero effettuato ai sensi dell'art.88 DPR n.917/1986 poiché le contestazioni circa la non straordinarietà e la non sopravvenuta insussistenza delle sopravvenienze sarebbero superate dal dato non contestato della fittizietà delle operazioni annotate nel 2001 e dei conseguenti pagamenti pur fittiziamente documentati; *"In sintesi.....la Società si è presa in carico ed ha iscritto una passività (bilanci al 31.12.2002 e successivi) la cui riduzione senza pagamenti realmente eseguiti, configura comunque una sopravvenuta insussistenza di passività in capo alla stessa Massano s.r.l., ovvero una sopravvenienza attiva"*.

La Società 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'art.101 co.2 e 111 co.2 Cost. in relazione all'art.360 n.3: la CTR Piemonte, postulando la decisività 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 2003), con i rilievi effettuati dalla GdF nel PVC 17.12.2007, nel senso di attribuire attendibilità prevalente a questi ultimi, avrebbe violato entrambe le norme costituzionali, poiché avrebbe vanificato la ratio e la finalità del controllo giurisdizionale sull'attività 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 Società Massano 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 dell'art.88 DPR n.917 del 1986 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'art.360 co.1° n.5 c.p.c., vizi di omessa o insufficiente motivazione (secondo e terzo motivo) o di contraddittoria motivazione (quarto motivo) circa la medesima postulazione di decisività del su individuato contrasto: la CTR non avrebbe speso alcun argomento (se non l'autorità 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 annualità diverse da quelle di emissione. Tale ultima operazione sarebbe, eventualmente, motivata contraddittoriamente, sia poiché 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 perché la postulazione dell'efficacia rispetto al bilancio ed alla dichiarazione 2003 contrasterebbe con l'affermazione, resa in punto di motivazione sulla legittimità dell'accertamento, secondo la quale le fatture emesse erano "false fin dall'origine, cioè fin dal momento della loro iscrizione a bilancio", incontestatamente risalente al 2001.

Con il 6° motivo di ricorso la medesima Società lamenta omessa motivazione circa la decisività dell'interpretazione dell'art.88 DPR n.917 del 1986 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'art.360 co.1 n.3 c.p.c., dell'art.88 DPR n.917/1986, 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 passività successivamente alla iscrizione degli stessi in bilancio, evidenzia come la certezza delle predette passività, 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 è sempre la competenza; sicché l'impropria imputazione di tali passività al



bilancio 2003 avrebbe di fatto duplicato l'imputazione delle operazioni fittizie.

In relazione ai dedotti vizi motivazionali, la Società ricorrente lamenta l'assenza di qualsivoglia motivazione in ordine al rigetto del concetto di sopravvenienza attiva elaborato nella giurisprudenza di questa Corte, nonché in relazione al criterio logico-giuridico in virtù del quale la fittizia passività 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 2003 di altre sopravvenienze attive diverse da quelle contestate con riferimento alle false passività derivanti dall'esercizio 2001.

Con il decimo e l'undicesimo motivo la Società Massano lamenta, rispettivamente, violazione e/o falsa applicazione, in relazione all'art.360 co.1 n.3 c.p.c., dell'art.9 Legge n.289 del 2002, 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, così eludendo l'applicazione della menzionata norma; nonché omessa od insufficiente motivazione circa i criteri logico-giuridici che giustificerebbero la medesima arbitraria imputazione di cui al motivo precedente.

Il dodicesimo motivo contiene denuncia di violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art.360 co.1 n.3 c.p.c., sia dell'art.14 che dell'art.9 della Legge n.289 del 2002, per avere la CTR escluso l'applicabilità degli effetti del c.d. condono tombale di cui alla seconda norma per non essersi il soggetto che aveva aderito al condono avvalso della facoltà di regolarizzazione delle scritture contabili. Il tredicesimo motivo prospetta invece un vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, ai sensi del n.5 art.360 cit., circa l'insussistenza dei presupposti per l'operatività dell'art.9 cit., ed in particolare circa il rapporto tra regolarizzazione



ex art.14 e condono c.d. tombale, l'irragionevolezza della possibilità di sfruttare gli effetti del condono anche in relazione agli esercizi successivi dallo stesso non coperti, nonché circa la esatta identificazione di tale sfruttamento.

Con il quattordicesimo e quindicesimo motivo la Società deduce violazione dell'art.2041 c.c. ai sensi del n.3 co.1 art.360 c.p.c. 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 facoltà 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 sedicesimo motivo la Società lamenta violazione e/o falsa applicazione degli artt.3 co.1 e 101 co.2 Cost. perché, avallando l'arbitraria imputazione al bilancio 2003 delle insussistenti passività 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 art.9 cit., 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 tutte le altre censure, rispetto al cui esame la ricorrente è divenuta priva di interesse.

Invero l'Agenzia delle Entrate di Mondovì ha contestato alla Massano S.r.l. (già denominata MA.CO.GE. s.r.l.), nella sua qualità di successore della ditta individuale Giuseppe Massano 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 Delta B di Boetti Pasquale e da Cresta Luciano, riprendendo a tassazione i relativi importi ai fini IRPEG ed IRAP.

Orbene, la CTR ha fatto erronea applicazione della nozione di sopravvenienza attiva disciplinata dall'art.88 (già art.55) D.P.R. 22.12.1986 n.917.

Tale norma, invero, inserisce tra le sopravvenienze attive da dichiarare anche *"la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività 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 già iscritta in precedenti bilanci e se la sua insussistenza sia sopravvenuta e non originaria, derivi cioè da eventi ulteriori che ne modificano l'effettività, e non già, *a contrario*, se se ne rilevi l'originaria inesistenza soltanto in un momento successivo. In tal senso il principio già affermato da questa Corte, ed al quale si intende dare continuità, 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 più generale, il concetto di sopravvenienza attiva implica che una spesa, una perdita o una passività, già iscritta in bilancio, fosse reale ed esistente, e che successivamente, per qualsiasi ragione, prevedibile o imprevedibile, la sua operatività od effettività sia venuta meno, od anche che abbia subito una variazione



quantitativa favorevole al contribuente (si pensi all'impossibilità sopravvenuta di una condizione, ovvero all'impossibilità sopravvenuta della prestazione, od anche ad una risoluzione del contratto o al recesso, che determinino in capo al contribuente un incremento della disponibilità 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 passività) iscritta in un determinato bilancio, ancorchè inesistente perché 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 falsità o insussistenza della perdita o passività già iscritta nulla toglie al fatto oggettivo che gli effetti tributari della passività indebitamente ~~o erroneamente~~ iscritta si siano già realizzati in relazione all'esercizio in cui la perdita è stata rilevata (nel caso di specie contribuendo alla diminuzione del risultato d'esercizio imponibile); né 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 già facendo emergere un'attività 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 è in grado di procedere al riesame nel merito della controversia. Infatti,



premessi che tra le parti non è controversa né la successione della Massano s.r.l. nelle obbligazioni tributarie oggetto di giudizio originariamente gravanti sulla ditta individuale Giuseppe Massano, né l'avvenuta iscrizione già nel bilancio 2001 di quest'ultima delle fatture relative alle contestate operazioni inesistenti poste in essere con le imprese individuali Boetti e Cresta, né infine la natura oggettivamente fittizia di gran parte di queste ultime, data per ammessa dalla s.r.l. Massano 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 legittimità; tutto ciò premesso è evidente che, alla luce della stessa contestazione contenuta nell'avviso impugnato, l'Agenzia aveva ritenuto di poter applicare l'art.88 DPR n.917/1986 nonostante avesse accertato che nell'esercizio 2001 il Massano aveva contabilizzato insussistenti componenti negativi di reddito; con la conseguenza che non avrebbe potuto applicare, per gli esercizi successivi l'invocato art.88, ma avrebbe dovuto procedere direttamente a contestare e dimostrare, eventualmente, l'inesistenza o la fittizietà dei pagamenti eseguiti in relazione al debito originariamente inesistente.

In conseguenza della riconosciuta illegittima applicazione dell'art.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 peculiarità della fattispecie esaminata e del recente consolidamento dell'orientamento interpretativo al quale la Corte si è uniformata.



P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo di ricorso e, assorbiti i rimanenti, cassa la sentenza impugnata, decide nel merito ed accoglie l'originario ricorso della Massano s.r.l., annulla l'avviso impugnato e compensa le spese dell'intero giudizio.

Deciso in Roma, il 17 gennaio 2020

Il Presidente