

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 17 marzo 2023 n. 7863

Svolgimento del processo

l'AGENZIA DELLE ENTRATE notificò alla (Omissis) Srl tre avvisi di accertamento per riprese I.V.A., I.R.E.S. ed I.R.A.P. relative agli anni di imposta 2006-2007, conseguenti alla partecipazione della società predetta ad alcune frodi carosello;
che la contribuente impugnò detti provvedimenti innanzi alla C.T.P. di Como che, con sentenza 48/2/14 accolse parzialmente il ricorso;
che tanto l'AGENZIA DELLE ENTRATE, quanto la contribuente proposero separati appelli avverso tale decisione innanzi alla C.T.R. della Lombardia la quale, previa riunione dei due gravami, accolse l'appello dell'Ufficio e rigettò quello della contribuente, con integrale riforma della impugnata sentenza e conferma della legittimità degli atti impositivi impugnati, osservando - per quanto in questa sede ancora rileva - come (a) non si fosse verificata, nella specie, alcuna decadenza, sussistendo gli estremi per il raddoppio dei termini di accertamento, "a nulla rilevando la effettiva presentazione di una denuncia da parte dell'ufficio accertante" (cfr. motivazione, p. 4, terzo cpv.), (b) vi fosse piena consapevolezza, da parte della contribuente, di partecipare ad una frode carosello, (c) i costi oggetto di ripresa fossero da considerarsi indeducibili, non avendo la contribuente fornito la prova della "veridicità delle operazioni indicate come soggettivamente inesistenti" (cfr. p. 4 della motivazione, cpv.), (d) non vi fosse prova della detraibilità dei costi per rimanenze di magazzino al 30.12.2006, (e) non sussistesse, infine, alcun debito da contabilizzare - nel bilancio 2006 della (Omissis) Srl - nei confronti della (Omissis) Srl , essendosi quest'ultima società estinta al 26.1.2007;
che avverso tale decisione la (Omissis) Srl IN LIQUIDAZIONE ha proposto ricorso per cassazione, affidato a 4 motivi, illustrati da memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.; si è costituita con controricorso l'AGENZIA DELLE ENTRATE.

Motivi della decisione

con il primo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della "violazione e falsa applicazione della L. n. 23/2014, artt. 8 c. 2, D.P.R. n. 600/1973, art. 43 c. 3 e D.P.R. n. 633 del 1972, 57 c. 3, come mod. dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 c. 1 e 2 e L. n. 208 del 2015, art. 1 c. 132, nonché dell'art. 2697 c.c." (cfr. ricorso, p. 7), per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto non maturata alcuna decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo rispetto all'avviso di accertamento relativo all'anno 2006, nonostante questa fosse sussistente e conseguente alla mancanza, in atti, della denuncia sporta dall'Ufficio in relazione ai fatti sottesi alle riprese per cui è causa (con conseguente inoperatività del raddoppio dei termini ex art. 43 cit.);
che il motivo è infondato;
che è sufficiente richiamare il principio affermato da Cass., Sez. 6-5, 19.12.2019, n. 33793, Rv. 656433-01 per cui, in tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'I.R.P.E.F. e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'I.V.A., come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006,



sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla l. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex d. lgs. n. 218 del 1997, art. 5 già notificati, dimostrando un "favor" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui alla Cost., artt. 53 e 112;

che, in proposito, peraltro, questa Corte (Cass., Sez. 5, 10.12.2021, n. 39416, Rv. 663205-02) ha altresì chiarito che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, comma 3, per contrasto con la Cost., artt. 2, 3, 24, 53 e 97, nella parte in cui circoscrive l'ambito di operatività delle modifiche al regime del cd. raddoppio dei termini per l'accertamento tributario ai soli avvisi notificati dopo l'entrata in vigore del citato D.Lgs., essendo espressione del ragionevole esercizio discrezionale del potere del legislatore la conservazione, pur a seguito dell'entrata in vigore della l. n. 208 del 2015, art. 1, comma 132, della vigenza della disciplina transitoria di cui al succitato art. 2, comma 3;

che trattandosi di atto impositivo pacificamente notificato il 12.7.2012 (cfr. anche ricorso, p. 7, ult. rigo) e, dunque, anteriormente all'entrata in vigore della richiamata normativa, correttamente la C.T.R. non ha ritenuto necessario, ai fini dell'operatività del raddoppio dei termini di accertamento, che l'Ufficio effettivamente presentasse una denuncia, essendo piuttosto sufficiente la sussistenza astratta di tale obbligo (cfr. anche Cass., Sez. 6-5, 28.6.2019, n. 17586, Rv. 654733-01);

che con il secondo motivo la difesa della contribuente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917/1986, artt. 109, 8 c. 1 D.L. n. 16/2012 conv in L. n. 44/2012, e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 " (cfr. ricorso, p. 9), per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto indeducibili i costi relativi agli anni di imposta 2006 e 2007 per effetto della consapevolezza della contribuente di partecipare ad una frode carosello;

che il motivo è fondato;

che - come peraltro evidenziato dalla difesa della parte ricorrente nella memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c. (cfr. pp. 2-5) - in tema di imposte sui redditi, a norma della della l. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv. dalla l. n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. n. 917 del 1986, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass., Sez. 5, 5.4.2022, n. 11020, Rv. 664285-01);

che, dunque, diversamente da quanto sostenuto dalla C.T.R. (cfr. p. 4 della motivazione, cpv.), non è sufficiente a rendere indeducibili i costi, che questi siano relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, essendo piuttosto necessario valutare, che non si tratti di costi utilizzati per commettere il reato e che, superato tale preliminare vaglio,



non siano costi in contrasto con i principi posti dall'art. 109 del T.U.I.R. (con onere della prova a carico del contribuente. Arg. da Cass., Sez. 5, 14.12.2012, n. 23074, Rv. 625038-01);

che con il terzo motivo parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) l'"omesso esame circa un fatto decisivo del giudizio, oggetto di discussione tra le parti, consistente nella sopravvenuta archiviazione delle notizie di reato relativi ai medesimi fatti oggetto degli accertamenti tributari per carenza dell'elemento soggettivo" (cfr. ricorso, p. 12);

che il motivo è inammissibile;

che premesso che, alla luce di quanto detto in precedenza in relazione al primo motivo, non occorre neppure che l'Ufficio presentasse denuncia per i fatti sottesi alle riprese per cui è causa e che non è predicabile alcun automatismo tra risultanze (e conclusione) del processo penale e giudizio tributario (arg. da Cass., Sez. 5, 4.12.2020, n. 27814, Rv. 659817-01), osserva il Collegio come, in realtà, la censura non si confronta con l'articolata motivazione della decisione impugnata, la quale fonda la sussistenza di consapevolezza, da parte della società contribuente, di partecipare a frodi carosello, sulla base di altri e numerosi elementi (codici fiscali contraffatti, dichiarazioni confessorie del legale rappresentante, rapporti duraturi nel tempo. Cfr. sentenza impugnata, p. 3, penultimo ed ultimo cpv. e 4), diversi dall'esito dei procedimenti penali, comunque oggetto di esame - peraltro conforme ai principi innanzi richiamati - da parte della C.T.R. (cfr. sentenza impugnata, p. 3, penultimo cpv., prime quattro righe) e non attinti da alcuna censura nel presente giudizio di legittimità;

che con il quarto motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917/1986, artt. 88 c. 1 e 110 c. 8 " (cfr. ricorso, p. 14), per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto insussistente il costo documentato dalla fattura n. (Omissis), contabilizzato da essa contribuente nel bilancio al 31.12.2006 laddove, per effetto della avvenuta estinzione della società creditrice al 26.1.2007, detto costo rappresentava, al contrario, una sopravvenienza attiva nel bilancio 2007, per inesistenza della passività;

che il motivo è fondato;

che in tema di imposte sui redditi d'impresa, la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, comma 1, si realizza in tutti i casi in cui una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (Cass., Sez. 5, 9.8.2022, n. 24580, Rv. 665792-01);

che a tale proposito, costituiscono principi consolidati quelli per cui: 1) dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale, i fini che in questa sede rilevano, i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore



consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (Cass., Sez. U, 12.3.2013, n. 6070, Rv. 625323-01); che, dunque, a seguito dell'estinzione di una società, permane in capo agli ex soci il diritto di agire per il credito della società estinta (arg. da Cass., Sez. 5, 11.6.2019, n. 15637, Rv. 654156-01), salvo che la posta attiva sia stata oggetto di rinuncia da parte dell'ex liquidatore (recte, della società medesima);

che, a tale proposito, la remissione del debito, quale causa di estinzione delle obbligazioni, esige che la volontà abdicativa del creditore sia espressa in modo inequivoco e un comportamento tacito, pertanto, può ritenersi indice della volontà del creditore di rinunciare al proprio credito solo se è privo di alcun'altra giustificazione razionale; ne consegue che i crediti di una società commerciale estinta non possono ritenersi rinunciati neppure per il fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione, a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa appostazione in bilancio possa fondarsi su altra causa, diversa dalla volontà della società di rinunciare al credito (Cass., Sez. 3, 25.11.2021, n. 36636, Rv. 663297-01);

che tali principi sono stati disattesi, all'evidenza, dalla C.T.R. che ha, al contrario, automaticamente collegato l'insorgenza di una sopravvenienza attiva a favore della contribuente, debitrice della (Omissis) Srl, per effetto della mera estinzione di quest'ultima ("come confermato dal legale rappresentante di entrambe le società" - cfr. sentenza impugnata, p.4, penultimo cpv.), senza invece valutare se il debito in questione, al di là del dato formale dell'estinzione della società creditrice, fosse stato - o meno - oggetto di rinuncia (recte, remissione);

Ritenuto, in conclusione che il ricorso debba essere accolto limitatamente al secondo ed al quarto motivo, con rigetto delle residue censure. Ne consegue la cassazione della decisione impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, affinché riesamini la controversia in relazione ai profili evidenziati in motivazione e liquidi, altresì, le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, limitatamente al secondo e quarto motivo. Per l'effetto, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda, altresì, la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

