



## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

ETTORE CIRILLO - Presidente -  
ROSITA D'ANGIOLELLA - Consigliere -  
MARIA LUISA DE ROSA - Consigliere -  
ALBERTO CRIVELLI - Consigliere -  
FRANCESCO CORTESI - Rel. Consigliere -

IRAP – IRES  
ACCERTAMENTO

Ud. 27/10/2022 – CC

ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 9774/2020, proposto da:

(omissis) n persona del  
legale rappresentante p.t. (omissis) , rappresentata e difesa dagli  
Avv.ti (omissis) , elettivamente  
domiciliata presso quest'ultimo, in Roma, VIA LUIGI LUCIANI N. 1

**- ricorrente -**

### **contro**

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *p.t.*, domiciliata  
in Roma, VIA DEI PORTOGHESI, N. 12, presso l'AVVOCATURA  
GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

**- controricorrente -**



avverso la sentenza n. 1038/5/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL PIEMONTE, depositata il 1° ottobre 2019; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27/10/2022 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

**Rilevato che:**

1. L'Agenzia delle entrate notificò a <sup>(omissis)</sup> s.r.l. un avviso di accertamento con recuperi ai fini Ires ed Irap per complessivi € 314.000,00.

Tale atto impositivo traeva origine da una verifica fiscale eseguita nei confronti della società, dalla quale erano emerse sopravvenienze attive non dichiarate per € 1.000.000,00 e l'esistenza di costi non deducibili per € 372.422,49 negli anni compresi fra il 2009 e il 2013.

Tanto la sottrazione degli utili alla tassazione quanto la contabilizzazione di costi fittizi erano dipese dall'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse da tale ditta <sup>(omissis)</sup>, i cui importi erano stati successivamente riversati ai soci della contribuente.

Nel corso dell'attività istruttoria prodromica all'emissione dell'avviso, la società presentò una dichiarazione integrativa per l'anno di imposta 2011, contenente una ripresa in aumento dell'importo corrispondente alle fatture per operazioni inesistenti registrate nel medesimo anno, così avvalendosi della procedura di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; l'operatività di tale procedura fu tuttavia disconosciuta dall'Amministrazione, che ritenne precluso il ravvedimento per le ipotesi nelle quali, come nella specie, il comportamento del contribuente non fosse originato da un errore o da un'omissione.

2. <sup>(omissis)</sup> impugnò l'avviso innanzi alla CTP di Torino, che respinse il ricorso con sentenza successivamente confermata, in sede di appello, dalla CTR del Piemonte.



Secondo i giudici regionali, in particolare, la pretesa erariale era fondata quanto ai costi per operazioni inesistenti, essendo tali ultimi relativi a somme rientrate nella disponibilità dei soci nell'anno 2011 e come tali correttamente imputate a sopravvenienze attive.

Corretta era, altresì, la qualificazione degli utili non contabilizzati come "riserva occulta", in quanto la ristrettezza della compagine sociale conduceva a far ritenere utili sottratti anche le somme rimaste nella disponibilità della società, quantunque non iscritte formalmente a bilancio.

La sentenza d'appello, inoltre, condivise l'attribuzione all'anno 2011 dei costi riemersi, trattandosi dell'annualità nella quale i soci avevano ricevuto in retrocessione i pagamenti effettuati dalla società.

Vennero respinte, infine, le argomentazioni della contribuente relative alla tardività dell'esercizio del potere impositivo e alla necessità di riconoscere l'operatività del ravvedimento operoso.

3. La società contribuente ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a due motivi, illustrati da successiva memoria. L'Amministrazione ha depositato controricorso.

Inizialmente affidata alla sezione sesta, la causa è stata rinviata per la trattazione in udienza sulla ritenuta insussistenza dei presupposti di cui all'art. 375 cod. proc. civ.

In prossimità dell'udienza, la ricorrente ha depositato memoria.

### **Considerato che:**

1. Con il primo motivo la società ricorrente denuncia la violazione degli artt. 88 e 109 d.P.R. 2 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione alla qualificazione dei costi relativi alle fatture oggettivamente inesistenti come riserve occulte e alla relativa tassazione a titolo di sopravvenienza attiva.

Secondo la contribuente, la CTR avrebbe errato nel ritenere corretta la qualificazione dei costi illecitamente dedotti nel 2009 e nel



2010 come riserve occulte ed il relativo assoggettamento delle stesse a tassazione, nel 2011, come sopravvenienze attive a bilancio; in senso contrario, infatti, si sarebbe espressa la giurisprudenza di legittimità, che ha escluso che rientrino nel concetto di "sopravvenuta insussistenza di passività" le passività fittizie, essendo tali ultime inidonee a realizzare una sopravvenienza attiva.

Una tale impostazione, inoltre, sovvertirebbe il principio che regola gli accertamenti reddituali a carico delle società a ristretta compagine sociale, nelle quali vige la presunzione di distribuzione ai soci, come utili extracontabili, delle somme non iscritte a bilancio; la CTR, invece, aveva ritenuto che l'accertata retroversione ai soci degli importi di cui alle fatture emesse per operazioni inesistenti fondasse una presunzione di rientro di tali somme nella disponibilità della società.

Ad avviso della ricorrente, gli importi in questione sarebbero stati recuperabili a tassazione ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917/1986, ciò che ormai risultava precluso all'Ufficio per essere spirato il termine di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973.

2. Il secondo mezzo denuncia violazione dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e dell'art. 13-*bis*, commi 1 e 2, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione al disconoscimento dell'operatività del ravvedimento operoso.

Secondo la ricorrente, la tesi che nega la ravvedibilità delle omissioni dolose, sancita dalla sentenza d'appello, sarebbe incoerente rispetto al sistema, che configura il ravvedimento operoso anche come causa di non punibilità dei reati di omessa denuncia o di omesso versamento di ritenute ed Iva.

La società contribuente rappresenta, inoltre, che l'evoluzione della complessiva disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso ne evidenzia la progressiva espansione, nell'ottica di favorire al massimo la collaborazione fra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti



infedeli, garantendo a questi ultimi significativi effetti premiali sul piano sanzionatorio.

3. I motivi, che per la loro connessione possono essere trattati congiuntamente, sono fondati.

3.1. Invero, l'art. 55 del d.P.R. n. 917/1986 qualifica quale sopravvenienza attiva da iscrivere in bilancio anche «la sopravvenuta insussistenza [...] di passività iscritte in precedenti esercizi».

Questa Corte ha inteso come "sopravvenuta" l'insussistenza della passività in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, la posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, sì da assumere nel bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento a imposizione, con riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (cfr. Cass. n. 1508/2020; in precedenza, v. Cass. n. 12436/2011; Cass. n. 20543/2006).

3.2. Su tale base, non può farsi rientrare in tale concetto la passività fittizia, cioè inesistente (e non semplicemente venuta meno per fatti sopravvenuti), che rileva, ai sensi dell'art. 55 t.u.i.r., soltanto al momento della sua eliminazione per decisione discrezionale del contribuente.

Ad avviso del Collegio, pertanto, la sentenza d'appello è errata nella parte in cui, dando atto del carattere fittizio di alcune poste passive, ne ha poi riconosciuta la corretta ripresa per mancata annotazione della sopravvenienza attiva.

In altri termini, le somme oggetto di accertamento — corrispondenti a costi iscritti a bilanci precedenti dei quali in seguito era stata acclarata l'inesistenza *ab origine* — non potevano essere riprese a tassazione a titolo di sopravvenienze attive, implicando necessariamente queste ultime il verificarsi di un evento sopravvenuto,



tale da produrre una variazione di segno positivo negli effetti finanziari di un'operazione appostata in un esercizio precedente.

3.3. Inoltre, e quanto all'operatività del ravvedimento operoso, occorre rilevare che — per quanto l'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997, nei suoi ripetuti riferimenti agli "errori od omissioni" quale presupposto per l'applicazione della relativa disciplina, appaia precluderla nel caso di condotte fraudolente o dichiarazioni consapevolmente infedeli — la tesi della società ricorrente, che richiama una tendenza ordinamentale all'ampliamento degli effetti premiali e segnala l'irragionevolezza di un sistema che li riconosca in caso di condotta delittuosa, negandoli quando non ci sono gli estremi del reato, gode di conforto anche nelle più recenti indicazioni che provengono dalla stessa Amministrazione.

Va infatti osservato che la circolare n. 11/E del 12 maggio 2022, proprio a partire dell'evoluzione normativa della complessiva disciplina, contiene, in tema di imposte sui redditi, alcune affermazioni significative, consentendo la regolarizzazione fiscale anche di dichiarazioni fraudolente, nel rispetto dei limiti propri della relativa disciplina e tenendo conto delle situazioni concretamente in essere e dei relativi riflessi sul *quantum* della sanzione, con esplicito riferimento alla falsa fatturazione (cfr. pag. 10: «*Alla luce delle intervenute modifiche legislative, deve dunque ritenersi superata la preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente come espressa con la circolare n. 180/E del 1998, riconoscendo al contribuente la possibilità di accedere allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente*»).

3.4. Con riferimento a tale ultimo profilo della controversia, pertanto, può essere affermato il seguente principio di diritto: "*In materia di imposte sui redditi, il contribuente può accedere allo strumento del ravvedimento operoso anche per regolarizzare le*



*violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente, ferma restando l'operatività dei limiti propri della relativa disciplina e tenendo conto della situazione concretamente in essere e dei relativi riflessi in ordine al quantum della sanzione; ciò in considerazione della volontà del legislatore — documentata dall'estensione delle cause di non punibilità anche ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, determinata dall'inserimento, al comma 2 dell'articolo 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, del riferimento esplicito agli articoli 2 e 3 del medesimo decreto — di incentivare progressivamente il ricorso al ravvedimento operoso ai fini degli effetti penali, senza alcuna distinzione circa la tipologia di reato tributario contestato".*

4. In conclusione, il ricorso merita accoglimento e la sentenza impugnata dev'essere cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo; sussistono giusti motivi per compensare integralmente le spese dei gradi di merito.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della società contribuente. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 7.500,00, oltre € 200,00 per esborsi, al 15% per spese generali e agli oneri di legge. Compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2022.

Il Presidente  
Ettore Cirillo

