

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22520 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Data pubblicazione: 01/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13149/2020 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato Avvocatura Generale Dello Stato .

-ricorrente-

contro

Sicep Spa in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato Ernesto Mocci unitamente agli
avvocati Eugenio Briguglio, Gianluca Boccalatte

-controricorrente-

avverso la sentenza della Comm.trib.reg. Sicilia sez.dist. di Messina n.
2339/2019 depositata il 15/04/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19/06/2026 dal
Consigliere Andreina Giudicepietro.

FATTI DI CAUSA

1. SICEP S.P.A. era attinta da avviso di accertamento n. RJE0301011861/2007 mediante il quale l'Ufficio di Messina dell'Agenzia delle entrate, sulla base di PVC della G.d.F., rettificava il reddito imponibile per l'ai. 2004, recuperando a tassazione, ai fini delle imposte dirette, componenti positivi non dichiarati.

In particolar modo, oltre a rilievi minori non più oggetto di giudizio, era contestato alla contribuente di aver imputato al passivo dello stato patrimoniale alla voce "Riserve patrimoniali da condono" la posta di euro 3.880.000, corrispondente all'imputazione all'attivo alla voce "Crediti verso controllanti", da disconoscersi in ragione della natura del credito, di origine ventennale; della natura della controparte, Russottfinance s.p.a., controllante al 100%; della tipologia dei lavori connessi al credito, siccome costituiti solo da progetti e studi, senza l'esecuzione di opere materiali e di prestazioni di servizi; dell'omesso versamento dell'imposta sostitutiva del 6% ex art. 14 l. n. 289 del 2002, in difetto di compilazione del quadro D della dichiarazione.

2. La contribuente proponeva ricorso, parzialmente accolto dal giudice di prossimità, in relazione al recupero della riserva da condono, di cui si discute, alla luce del provvedimento di archiviazione adottato dal GIP in sede penale sulla scorta di indagini della GdF. Segnatamente, stante quanto riportato in controricorso, detto giudice rilevava che:

- "l'imputazione dell'importo di euro 3.880.000,00 a 'maggiori crediti verso (la) controlla(n)te' e la relativa partita contabile 'riserve patrimoniali da condono' risultano già dal bilancio chiuso al 31-12-2002 (rirportat(e) nel successivo bilancio chiuso al 31-12-2003) e per tali poste l'Agenzia (delle) Entrate-Ufficio di Messina non ha mai contestato alla società alcuna irregolarità né ha effettuato alcun recupero a tassazione";

- "tale circostanza è evidenziata dagli stessi funzionari dell'Agenzia i quali per l'anno 2004 non rilevano alcuna movimentazione nelle voci interessate";

- "la SICEP S.P.A. non ha iscritto in bilancio 'beni' bensì 'crediti', ipotesi per la quale la normativa vigente non prevede l'assoggettamento ad alcuna imposta sostitutiva del 6%".

3. L'Ufficio proponeva appello, rigettato, in difetto di costituzione della contribuente, dalla CTR della Sicilia, con la sentenza in epigrafe, alla luce, essenzialmente, della seguente motivazione:

- il provvedimento di archiviazione non fa stato, tuttavia "risult(a)no legittimamente prodotti in atti gli accertamenti effettuati in sede di indagine" dalla p.g. "che, esaminando il (processo) verbale di constatazione, hanno concordato con quanto evidenziato dalla società contribuente, vale a dire con il fatto che il bilancio riporta iscritte voci relative a crediti e giammai a beni. Pertanto non risultano le somme soggette a tassazione sostitutiva come riferito dall'Agenzia delle entrate";

- "la disamina" della p.g. "riporta in modo chiaro la regolarità della parte contabile relativ(a) alla somma iscritta come 'riserva da condono'", anche in riferimento agli anni precedenti al 2004, mai contestati;

- "anche la corrispondente somma iscritta a bilancio come 'crediti verso controllante' della verifica effettuata risulta a bilancio in anni precedenti al 2004 e mai prima rilevata".

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con un motivo, cui resiste la contribuente con articolato controricorso.

Il P.G., Paola Filippi, faceva pervenire conclusioni scritte, con cui chiedeva l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione degli articoli 36 del D.Lgs. n. 546/1992 e 132, comma 2, numero 4) c.p.c., in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. - Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600 del 1973; dell'art. 54, comma 2, DPR n. 633 del 1972; degli articoli 9

e 14 della L. 289 del 2002; dell'art. 101 del TUIR; dell'art. 2426 del c.c., in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.”.

1.1. Ad avviso dell'Agenzia ricorrente, per un verso, la motivazione della sentenza impugnata è meramente apparente; per altro verso, la CTR comunque incorre nelle rubricate violazioni di legge, in quanto l'art. 14 l. n. 289 del 2002 è improntato al “ripristino della correttezza e veridicità della situazione patrimoniale, economica e finanziaria oggetto di rappresentazione, sicché le variazioni da apportare ai dati contabili devono essere coerenti (...) sia con i postulati civilisti sia con i principi contabili).

2. Preliminarmente deve rilevarsi che il motivo sfugge all'eccezione di aspecificità formalizzata in controricorso.

È ben vero che la rubrica del motivo cumula due censure: per motivazione apparente e per violazione di legge; tuttavia è anche vero che lo sviluppo argomentativo del motivo, facendo essenziali ma sufficienti riferimenti alla vicenda sostanziale ed al successivo sviluppo processuale, tratta separatamente dette censure, evidenziandone con precisione i ritenuti presupposti, in guisa da rappresentare i concorrenti ma distinti vizi di legittimità in tesi affliggenti la sentenza impugnata, congruamente ragguagliati ai corrispondenti archetipi.

2.1. Fermo quanto precede, il motivo è fondato ai sensi della motivazione a seguire.

2.2. L'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui, non avendo la contribuente iscritto a bilancio beni, ma crediti, esulerebbe l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 6% è destituita di fondamento, atteso che la cd. regolarizzazione delle scritture contabili, prevista dalla predetta disposizione, riguarda, alla luce dell'univoco tenore letterale di questa, le “attività in precedenza omesse o parzialmente omesse”, le quali ben possono consistere in beni, ma anche in crediti e persino nell'eliminazione di passività inesistenti (v. Cass. n. 24494 del 2015, in motiv., par. 7: <<Il riferimento testuale ad “attività in

precedenza omesse o parzialmente omesse" non giustifica l'esonero, per il caso di eliminazione di passività inesistenti, dalla imposta sostitutiva, sia perchè dal punto di vista contabile anche l'eliminazione di passività inesistenti integra una sopravvenienza attiva (v. Cass. n.12436/2011; n. 20543/2006) e comporta, dunque, l'iscrizione a bilancio di "maggiori valori", sia perché non si ravvisa alcuna cogente ragione logica che consenta di scriminare, ai fini della applicabilità di detta imposta del 6 per cento, la regolarizzazione contabile che derivi da eliminazione di passività insussistenti da quella che derivi invece dall'iscrizione di attività in precedenza in tutto o in parte omesse, costituendo in entrambi i casi l'imposta sostitutiva una ridotta contropartita fiscale all'eliminazione o alla modifica di attività o passività in astratto capaci di incidere in pari modo sul reddito imponibile>>).

Più nel dettaglio, la prima parte del comma 5 dell'art.14 della legge n. 289 del 2002cit., recita:<<I soggetti di cui al comma 1 che si sono avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 9 possono procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili di cui al comma 3 con gli effetti ivi previsti, nonché, nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, alle iscrizioni nell'inventario, nel rendiconto o nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in quelli del periodo di imposta in corso a tale data nonché negli altri libri e registri relativi ai medesimi periodi previsti dalle vigenti disposizioni, di attività in precedenza omesse o parzialmente omesse; in tal caso, sui valori o maggiori valori dei beni iscritti è dovuta, entro il 16 aprile 2003, un'imposta sostitutiva del 6 per cento dei predetti valori >>.

Il riferimento, generico, alle "attività" include, oltrech  i beni propriamente detti, anche i crediti, al pari di qualunque altra posta attiva, pur derivante, come detto, dall'eliminazione di passività inesistenti.

La conferma dell'inclusione anche dei crediti si ricava, in via sistematica, dalla considerazione che le scritture contabili normalmente

contemplano per l'appunto anche i crediti; dunque, il comma 5, laddove fa riferimento ai beni, non si riferisce ai beni nella loro consistenza materiale, ma allude alla definizione contabile di risorse, che, in quanto inquadrabili nell'attivo dello stato patrimoniale (art. 2424 cod. civ), costituiscono, latamente, beni, ossia gli investimenti di denaro messo a disposizione dalle voci del passivo.

Una conferma si evince del resto dalla previsione finale del comma 5 cit., come modificato dall'art. 1 d.l. n. 143 del 2003, secondo cui: <<L'imposta sostitutiva di cui al periodo precedente è dovuta anche con riferimento alle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001 che siano oggetto di regolarizzazione contabile ai sensi del periodo precedente>>.

Come si vede, ricorre, nuovamente, il termine "attività", a significare puramente e semplicemente poste contabili positive, ancorché detenute all'estero.

Di conseguenza, gli effetti contabili, sul piano civilistico prima ancora che fiscale, della regolarizzazione di cui si tratta si correlano al suo oggetto, univocamente delineato dalla legge in relazione alle "attività", crediti compresi.

3. Fermo quanto precede, deve rilevarsi un altro errore compiuto dalla CTR, che consiste nell'aver, in ultima analisi, ritenuto ostativo all'accertamento relativamente all'anno di imposta corrente il mancato esercizio, da parte dell'A.F., del potere accertativo relativamente ai pregressi.

In generale, questa S.C. insegna che "il principio di continuità dei bilanci va coordinato con quello di autonomia di ciascun periodo di imposta, di talché l'amministrazione finanziaria che contesti una posta passiva iscritta in bilancio (nella specie, rideterminando il valore delle rimanenze iniziali), non è tenuta a rettificare anche la posta dell'esercizio precedente (riguardante l'ammontare delle rimanenze finali),

non potendosi onerare quest'ultima, in caso di accertamento relativo all'insussistenza di poste passive di un determinato esercizio, a procedere anche alle rettifiche relative agli anni precedenti" (Cass. n. 16691 del 2021).

4. Infine, la CTR è incorsa in omissione, mancando di valutare criticamente – previa cioè idonea analisi in ordine ad origine, relativa documentazione (non meramente bilancistica) e successive vicende – esistenza e consistenza del credito in tesi vantato dalla contribuente nei confronti della controllante totalitaria, determinando, in caso di ritenuta effettività "a monte", la corretta entità della sua appostazione, alla luce dei criteri di prudente apprezzamento che ne governano l'iscrizione a bilancio.

Per un verso, lo speciale beneficio di cui all'art. 14, comma 5, l. n. 289 del 2002 presuppone pur sempre l'esistenza effettiva del credito, non essendo ammessa la regolarizzazione civilistica di poste attive o crediti fittizi, inesistenti od artificiosi. Ciò si ricava sistematicamente dalla previsione del comma 3 del medesimo articolo, che consente la regolarizzazione proprio al fine dell'eliminazione delle attività o delle passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi", in un'ottica di definitiva riconduzione delle scritture contabili all'effettiva attività d'impresa.

Per altro verso, l'esigenza del "rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio" è costantemente presente nell'articolo in disamina, ove se ne fa espressa menzione sia nel comma 4, in punto di regolarizzazione delle attività detenute all'estero, sia nello stesso comma 5, in punto di iscrizione nel libro degli inventari e di appostazione nel rendiconto e nel bilancio.

La CTR non ha fatto buon governo di tutti i superiori principi.

Ne consegue che la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del presente grado di giudizio.

P.T.M.

Accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia di Secondo Grado della Sicilia, sez. staccata di Messina, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese.

Roma, 19 giugno 2026.

Il Presidente estensore
Andreina Giudicepietro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale