

18216-24

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza

- Presidente -

Sent. N.

308

Aldo Aceto

CC - 14/02/2024

Luca Semeraro

R.G.N. 37887/2023

Emanuela Gai

- Relatore -

Enrico Mengoni

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sui ricorsi proposti da

CC, nata a X il X 1967

MC spa, in persona del legale rappresentante

avverso l'ordinanza del 26/07/2023 del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;

letta la requisitoria del Pubblico ministero, in persona del dott. Fulvio Baldi, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio,

letta la memoria difensiva, con allegata sentenza della CTR, che insiste nell'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con l'impugnata ordinanza, il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, ha respinto l'istanza di riesame, ex art. 324 cod. proc. pen., proposta da CC e dalla società MC Spa, in persona del legale rappresentante, avverso il decreto di sequestro preventivo del Giudice delle indagini preliminari del

Tribunale di Napoli Nord, con il quale era stato disposto il sequestro preventivo della somma di denaro di € 2.123.027,20 nei confronti di CC e di € 281,72 nei confronti della società MC spa, in relazione alle provvisorie incolpazioni di cui all'art. 4 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 di cui ai capi 1, 2, 3 e 4, ed ha confermato il relativo decreto di sequestro preventivo ritenendo la sussistenza del *fumus commissi delicti* e il *periculum in mora*.

All'indagata CC è contestato il reato di cui all'art. 4 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, perché, quale legale rappresentante della MC spa, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicava nella dichiarazione annuale relative a detta imposta per l'anno 2014 e 2015, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, omettendo di inserire una sopravvenienza attiva corrispondente alla svalutazione dei debiti della società verso banche, già iscritti in bilancio negli esercizi precedenti, per un importo complessivo pari ad euro 6.429.894,10 su cui conseguiva un'evasione di imposta Ires pari a euro 927.274,42 per l'anno 2015, e di euro 5.382.121 con evasione d'imposta Ires pari a euro 547.050,47 per l'anno 2016 (capi 1 e 2) e omettendo di inserire in dichiarazione una sopravvenienza attiva conseguente alla rinuncia ad un credito del valore di euro 1.260.000,00, da parte del socio MS Spa, credito relativo agli interessi annui di un prestito obbligazionario concesso alla MC Spa, per l'importo di 18.000.000,00, cui conseguiva un'evasione di imposta Ires per euro 346.500,00 per l'anno d'imposta 2016 e per euro 302.400,00 per l'anno di imposta 2017 (capi 3 e 4).

2. Avverso l'ordinanza hanno proposto ricorsi per cassazione, a mezzo del comune difensore di fiducia, CC e la società MC spa, terza interessata, e ne hanno chiesto l'annullamento deducendo i seguenti comuni motivi di ricorso.

2.1. Con il primo motivo deducono la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. c) cod.proc.pen. in relazione all'art. 125 comma 3 cod.proc.pen. motivazione mancante.

Il tribunale non avrebbe risposto alle censure difensive e sarebbe incorso nel vizio di applicazione dell'art. 88 Tuir a cui si connette il vizio di omessa valutazione dei punti decisivi per l'accertamento del fatto, da cui il vizio di violazione di legge per mancanza di motivazione.

Assumono i ricorrenti di avere, con una prima doglianza, sollevato la questione giuridica dell'applicazione dell'art. 88 Tuir e della non rilevanza fiscale, ex art. 88 Tuir, della sopravvenienza contabile derivante dallo stralcio di debiti non dedotti fiscalmente negli anni di competenza, e, con una seconda, la questione della non

tassabilità delle sopravvenienze attive derivanti dallo storno di debiti che non sarebbero stati dovuti *ab origine* in quanto derivanti da contratti o clausole nulle.

Premesso che vi era stata una rinuncia da parte delle banche di parte degli interessi passivi, negli anni 2014 e 2015, per un valore di diversi milioni di euro, per effetto di anatocismo, e, tuttavia, che negli anni precedenti la società aveva potuto dedurre l'ammontare degli interessi passivi accumulati solo nel limite posto dall'art. 96 del Tuir, e che di conseguenza a fronte di interessi passivi complessivi pari a € 16.552.049,62, aveva potuto dedurre solo l'importo di € 4.692.613,62, con conseguente indeducibilità dei costi per interessi passivi per € 11.859.536, ciò premesso, l'ammontare degli interessi passivi stornati negli anni 2014 e 2015 (circa 6,4 milioni nel 2014 e 5,4 milioni nel 2015) per effetto della rinuncia delle banche, non costituirebbe sopravvenienza attiva tassabile, ai sensi dell'art. 88 comma 1 Tuir, in quanto coperto dai costi indeducibili e non dedotti il cui ammontare coprirebbe lo storno negli anni 2014 e 2015. Secondo i ricorrenti, ai sensi dell'articolo 88 Tuir, qualora un interesse bancario passivo non sia stato dedotto, e quindi pur essendo contabilizzato nel bilancio civilistico come passività non abbia contribuito a ridurre il reddito imponibile, la relativa sopravvenienza attiva non avrebbe generato alcun reddito aggiuntivo e quindi non sarebbe tassabile.

Il tribunale nel confermare il provvedimento ablativo avrebbe erroneamente applicato la disposizione di cui all'art. 88 Tuir e omesso di rispondere alle doglianze.

2.2. Con il secondo, e collegato motivo, deducono la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. c) cod.proc.pen. in relazione all'art. 125, comma 3, cod.proc.pen. e la motivazione mancante. Secondo i ricorrenti, ferme le considerazioni sopra svolte in relazione alla non tassabilità dello storno degli interessi passivi in questione, la non tassabilità dei predetti troverebbe giustificazione anche sotto altro e concomitante profilo. Premesso che a seguito di cinque perizie, era emerso che parte del debito, per circa € 11.000.000,00, derivava da applicazione di clausole anatocistiche da parte delle banche e che, a seguito di azioni giudiziarie, gli istituti di credito reducevano l'esposizione debitoria della società esattamente di euro 11.000.000,00, la società MC spa procedeva di riflesso a stornare quella parte di interessi passivi dei debiti iscritti in bilancio nei confronti degli istituti di crediti, rilevando così in bilancio l'emersione di una sopravvenienza attiva contabile. Tale sopravvenienza non sarebbe peraltro tassabile in quanto, a norma dell'articolo 1815 comma 2, cod. civ. secondo cui "se sono convenuti interessi usurari la clausola è nulla e non sono dovuti interessi", l'accordo tra le parti sarebbe nullo *ab origine*, e, nel caso di specie, le clausole sarebbero da considerarsi come se non fossero mai stata apposte, da cui la

conseguenza che, secondo l'art. 88 Tuir, nell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, la sopravvenienza attiva si realizza quando viene meno una passività effettivamente esistente e deve essere dichiarata solo se la posta passiva sia già stata iscritta in precedenti bilanci e se la sua insussistenza sia sopravvenuta e non originaria, da cui la non tassabilità della sopravvenienza attiva insussistente all'origine perché derivante dalla nullità delle clausole in violazione dell'art. 1815 cod. civ.

A fronte di ciò, l'ordinanza sarebbe priva del ragionamento giuridico posto a base del rigetto della doglianza, e priva di confronto con gli elementi addotti dalla difesa, da cui l'assenza di motivazione rilevabile in questa sede.

2.3. Con il terzo motivo deducono la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. c) cod.proc.pen. in relazione all'art. 125 comma 3 cod.proc.pen. motivazione apparente.

Con riferimento ai capi 3 e 4, secondo l'ipotesi accusatoria, la società avrebbe ommesso di inserire in dichiarazione una sopravvenienza attiva conseguente alla rinuncia ad un credito da parte del socio MS Spa, credito relativo agli interessi annui di un prestito obbligazionario concesso alla MC.

La difesa aveva prodotto gli atti con i quali la C aveva dichiarato alla MS spa di volersi accollare il debito della MC spa e le comunicazioni con le quali comunicava alla MC di rinunciare al credito nei suoi confronti. La rinuncia dei crediti in questione sarebbe stata fatta non dalla società M bensì dalla C persona fisica con dirette conseguenze sul piano della tassazione poiché la rinuncia del credito del socio persona fisica non costituisce sopravvenienza attiva, mentre la stessa rinuncia effettuata dal socio persona giuridica costituisce sopravvenienza attiva tassabile per la quota che supera il valore fiscale del credito nella contabilità della società rinunciante. Sul punto la motivazione del tribunale sarebbe giuridicamente errata e la motivazione sarebbe radicalmente irragionevole.

Il difensore ha depositato memoria scritta con allegata sentenza della CTR ed ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Va anzitutto rammentato che in tema di ricorso per cassazione proposto avverso provvedimenti cautelari reali, l'art. 325 cod. proc. pen. consente il sindacato di legittimità soltanto per motivi attinenti alla violazione di legge. Nella nozione di "violazione di legge" rientrano, in particolare, gli "errores in iudicando" o "in procedendo", ma anche i vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti

minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza, come tale apparente e, pertanto, inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal Giudice (Sez. 6, n. 6589 del 10/01/2013, Gabriele, Rv. 254893; Sez. 5, n. 43068 del 13/10/2009, Bosi, Rv. 245093).

Quanto alla sussistenza del presupposto del *fumus commissi delicti* va rammentato che il giudizio in ordine alla misura cautelare reale resta pur sempre, in necessaria coerenza con la fase delle indagini preliminari che è di deliberazione non piena, ancorato alla verifica delle condizioni di legittimità della misura cautelare reale, da parte del Tribunale del riesame, che non può tradursi in anticipata decisione della questione di merito concernente la responsabilità del soggetto indagato in ordine al reato oggetto di investigazione, ma deve limitarsi al controllo della congruità degli elementi rappresentati con esclusivo riferimento alla idoneità degli elementi, su cui si fonda la notizia di reato, a rendere utile l'espletamento di ulteriori indagini per acquisire prove certe o ulteriori del fatto, non altrimenti esperibili senza la sottrazione del bene all'indagato o il trasferimento di esso nella disponibilità dell'autorità giudiziaria (Sez. 2, n. 25320 del 05/05/2016, P.M. in proc. Bulgarella, Rv. 267007; Sez. 3, n. 15254 del 10/03/2015, Privitera, Rv. 263053; Sez. 5, n. 24589 del 18/04/2011 Misseri, Rv. 250397). Diversamente, si finirebbe con lo utilizzare surrettiziamente la procedura incidentale di riesame per una preventiva verifica del fondamento dell'accusa, con evidente usurpazione di poteri che sono per legge riservati al giudice del procedimento principale (cfr. Sez. 6, n. 316 del 04/02/1993, Francesconi, Rv. 193854; Sez. 3, 14/10/1994, Petriccione, *non massimata sul punto*; Sez.3, n. 1970 del 26/04/1996, Beltrami, *non massimata sul punto*).

2. Così delineati i limiti del sindacato che Questa Corte di legittimità è chiamata ad operare, il provvedimento impugnato risulta sorretto da una motivazione che non è mancante, né apparente avendo esaminato e disatteso le censure devolute nei motivi di riesame che ora vengono nuovamente riproposte nell'ottica difensiva di ottenere un'anticipazione del giudizio nella fase cautelare, laddove, si ripete, la verifica della sussistenza del *fumus* resta pur sempre limitata alla valutazione della congruenza degli elementi rappresentati a fondare la prospettazione accusatoria secondo cui l'indagata, nella sua veste di legale rappresentante della società MC

spa, avrebbe ommesso di indicare nelle dichiarazioni relative alle imposte dirette per gli anni 2014 e 2015, sopravvenienze attive, in un caso, per effetto della svalutazione dei debiti per interessi bancari conseguente alla rinuncia di parte di questi a seguito di riconoscimento della loro natura anatocistica, che erano stati indicati quali costi negli esercizi precedenti (capo 1 e 2) e nel secondo caso, per effetto della rinuncia al credito da parte del socio MS spa, relativo ad

interessi passivi di un prestito obbligazionario di quest'ultima in favore di MC (capo 3 e 4).

3. Ciò posto, con riguardo ai capi 1 e 2 l'ordinanza impugnata ha reso una motivazione congrua e corretta in diritto laddove ha argomentato la sussistenza della sopravvenienza attiva conseguente alla rinuncia di parte del credito per interessi vantato dagli istituti di credito che avevano riconosciuto la natura anatocistica (che avrebbe dovuto comportare la svalutazione del debito della società MC

) e la loro soggezione a tassazione in assenza di riscontro nella perizia dell'ammontare di questi che, secondo la tesi difensiva, non essendo stati indicati quali costi per effetto dell'applicazione dei limiti di deducibilità dell'art. 96 Tuir, non dovevano essere inseriti quali sopravvenienze attive (pag. 5).

Le sopravvenienze attive, che sono componenti positivi di reddito, secondo una regola generale, sono tassabili solo nel caso in cui siano riconducibili a costi dedotti negli esercizi precedenti, altrimenti non è possibile tassarle nonostante apportino un incremento positivo del reddito. La tassazione è applicabile anche quando i costi sono soggetti a deducibilità limitata.

In tema di imposte sui redditi d'impresa, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente enunciato che la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, 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 (da ultimo, Cass. civ., 9 agosto 2022, n. 24580; Cass. civ. 23 gennaio 2020, n. 1508; 22 settembre 2006, n. 20543). Dunque, è il requisito della certezza della estinzione di una posizione debitoria a identificare la sopravvenienza attiva e l'anno di imputazione.

Si è poi chiarito che la sopravvenienza deve avere per presupposto un'operazione rilevante ai fini delle imposte sui redditi, quale la cancellazione di un debito che rileva sul piano fiscale nell'anno di riferimento poiché modifica una posta fiscalmente rilevante che va a comporre la base del reddito per l'anno in cui avviene, fermo restando che deve trattarsi di poste di competenza di esercizi precedenti, perché se diversamente l'evento modificativo ed estintivo della posizione debitoria si realizza in corso d'anno, ciò costituirebbe semplicemente una modifica rilevante ai fini della formazione del reddito d'impresa dell'anno medesimo e non configura sopravvenienza.

La regola generale vuole infatti che le sopravvenienze attive siano tassabili solamente nel caso in cui siano correlate a costi di gestione che sono stati dedotti nell'esercizio o negli esercizi precedenti. Anche laddove siano correlate a costi che sono stati soggetti ad una deducibilità limitata sarà riservato lo stesso trattamento secondo la disposizione dell'art. 96 Tuir.

In coerenza con tali principi, con la risposta n. 240 del 6 marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile non costituisce una sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'art. 88 d.P.R. n. 917/86.

4. Nel caso in esame, il tribunale ha osservato che, in un contesto nel quale non era in contestazione il fatto descritto nell'imputazione essendo in discussione la sua sussumibilità nella fattispecie di cui all'art. 4 cit, dalla disamina dei bilanci risultava unicamente lo storno di interessi corrispondente agli importi indicati nei capi di imputazione e che non era identificato l'ammontare degli interessi anatocistici che, secondo i ricorrenti, non dovevano essere indicati quali sopravvenienza attive perché non dedotti negli anni precedenti.

Il Tribunale, a fronte di una non contestata circostanza che negli anni 2014 e 2015, la società, per effetto di un'operazione rilevante, quale la rinuncia di parte del credito per interessi da parte delle banche, che era fiscalmente rilevante per i medesimi anni in quanto riduceva il costo che concorrevano a formare la base imponibile per quegli anni e che modificava quella degli anni 2014 e 2015, ha correttamente ritenuto sussistente una sopravvenienza attiva soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 88 Tuir, non essendo dimostrati i presupposti di applicazione dell'art. 96 Tuir.

La motivazione è non solo presente ma congrua e corretta in diritto, osservando, sul punto il Collegio, che, ai fini che qui interessano, per effetto della rinuncia dei crediti per interessi anatocistici si era generata un'operazione fiscalmente rilevante perché modificativa della base imponibile per effetto della diminuzione dei costi, e dunque produttiva di effetti sul piano fiscale, non essendo invocabile, a questi effetti, la disciplina della nullità ex art. 1815 cod. civ. E ciò in coerenza con i principi espressi dalla giurisprudenza civile secondo cui, si ripete, 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 dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, 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 (Sez. 5 - , Ordinanza n. 24580 del 09/08/2022, Rv. 665792 - 01). Ed ancora, 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 dell'art. 55, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (Sez. 5 -, Ordinanza n. 1508 del 23/01/2020 (Rv. 656612 - 01). Conseguisce la manifesta infondatezza dei primi due motivi di ricorso.

5. Il terzo e quarto motivo sono inammissibili perché volti a richiedere una diversa ricostruzione fattuale dell'operazione di rinuncia al credito del socio M , come descritta nel capo di imputazione 3 e 4, in un contesto nel quale le stesse censure contengono una rappresentazione generica dei fatti (al di là dell'incongruo riferimento alle "rinuncia ai debiti") laddove introducono un elemento del tutto generico nella stessa prospettazione difensiva, allorché si afferma, nel ricorso a pag.11 che la rinuncia al credito sarebbe stata effettuata dalla C persona fisica, in qualità di socio della MC , senza ulteriori specificazioni (quale credito?) in un contesto nel quale, si rammenta, la difesa aveva rappresentato l'esistenza di un accollo del debito di MC da parte della C , accollo del debito che lascia inalterata la posizione creditoria della M che rinuncia al credito per interessi passivi.

Come, infatti, afferma il Tribunale, l'accollo del debito di MC da parte della C aveva sostituito il lato passivo dell'obbligazione, ma non quello attivo in quanto il creditore risultava pur sempre la M , e dunque non poteva darsi ingresso alla tesi della "rinuncia al credito" da parte della C , persona fisica, come ha congruamente affermato il Tribunale. Ora nel ricorso per cassazione, per confutare la risposta del Tribunale, si introduce una prospettazione che sottende una diversa ricostruzione fattuale in via del tutto generica, perseguendo in definitiva l'obiettivo di ottenere una alternativa ricostruzione fattuale e una non consentita anticipazione del merito.

Ora, esclusa dal perimetro di valutazione ogni diversa e alternativa ricostruzione dell'operazione di rinuncia al credito, peraltro - si sottolinea genericamente enunciata - l'operazione per come descritta nel decreto di sequestro secondo cui M srl aveva rinunciato al credito di € 1.260,00 che vantava nei

confronti di MC in presenza di atti di accollo privi di data certa, integra il *fumus* del reato contestato. Ogni diversa e alternativa ricostruzione non è invocabile in questa sede.

Infine, va rilevato che nel giudizio di legittimità avverso provvedimenti in materia di misure cautelari reali, possono essere prodotti unicamente i documenti che non comportino un'attività di apprezzamento circa la loro validità formale e la loro efficacia nel contesto delle prove già raccolte e valutate dai giudici di merito (Sez. 2, n. 42052 del 19/06/2019, Rv. 277609 - 01; Sez. 3, n. 5722 del 07/01/2016, Rv. 266390 - 01) da cui consegue che non può avere ingresso in questa sede la produzione documentale effettuata con la memoria difensiva.

7. I ricorsi devono essere dichiarati inammissibili e i ricorrenti devono essere condannati al pagamento delle spese processuali ai sensi dell'art. 616 cod.proc.pen. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186, e considerato che non vi è ragione di ritenere che i ricorsi siano stati presentati senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che ciascun ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e della somma di € 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso, il 14/02/2024

Il Consigliere estensore  
Emanuela Gai

Il Presidente  
Gastone Andrezza

Depositata in Cancelleria

Oggi, - 9 MAG. 2024



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Luana Muratori