



Civile Sent. Sez. 5 Num. 4339 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: SCODITTI ENRICO

Data pubblicazione: 04/03/2016

SENTENZA

sul ricorso 20525-2009 proposto da:

MARCHIORO SPA in persona del legale rappresentante
pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
DEI MONTI PARIOLI 48, presso lo studio dell'avvocato
GIUSEPPE MARINI, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato LORIS TOSI giusta delega a
margine;

St

2015

2340

- *ricorrente* -

contro

MINISTERO ECONOMIA E FINANZE;

- *intimato* -

nonchè contro



AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 34/2008 della COMM.TRIB.REG. ~~di VENEZIA~~ ^{del VENETO}, depositata il 20/06/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/06/2015 dal Consigliere Dott. ENRICO SCODITTI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MAURIZIO VELARDI che ha concluso per l'accoglimento dei primi quattro motivi, assorbiti il quinto, sesto e settimo motivo, rigetto dell'ottavo motivo di ricorso.

Svolgimento del processo

Nei confronti di Marchioro s.p.a. venne emesso avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2002, sulla base di p.v.c., per una serie di rilievi, fra i quali i seguenti. Recupero di proventi non dichiarati: la società applica ai propri clienti come modalità di pagamento in fattura "60 o 90 giorni", con applicazione di interessi secondo il d. leg. n. 231 del 2002; posto che la società Marchioro USA paga normalmente sette o otto mesi dopo la scadenza del termine di pagamento senza applicazione di interessi, ricorre una forma di finanziamento che avrebbe richiesto la contabilizzazione di interessi attivi quali componenti positivi di reddito ai sensi dell'art. 75, comma 3, TUIR. Disconoscimento di interessi passivi non inerenti: non vi è alcuna valida ragione economica che giustifichi il pagamento di interessi passivi ad istituti bancari più onerosi degli interessi attivi applicati a due finanziamenti erogati a due società che possiedono la maggioranza del capitale sociale della società contribuente; allo scopo di riallineare i costi con i ricavi si recupera a tassazione l'importo ai sensi dell'art. 75, comma 5, TUIR. Il ricorso della contribuente venne parzialmente accolto dalla CTP. La Commissione Tributaria Regionale del Veneto accolse parzialmente l'appello della contribuente, e rigettò l'appello incidentale dell'Ufficio, sulla base della seguente motivazione, per quello che qui rileva.

Circa il recupero dei proventi non dichiarati, da un lato "la mancata imputazione degli interessi da parte della Marchioro s.p.a. ha di fatto sortito l'effetto di procurare liquidità aggiuntiva alla Marchioro USAdall'altro, la presunzione *de qua* è basata su elementi di fatto, come si legge nella impugnata sentenza, quali il collegamento in termini di partecipazione societaria esistente tra le due società, la patologia dei ritardi che avvengono nel pagamento delle fatture da parte della Marchioro USA, la lunghezza esagerata dei ritardi e l'anomalo comportamento rispetto agli altri clienti nei cui confronti viene applicato con rigore, in materia di interessi di mora, la norma introdotta dal d. lgs. 231/2002. Detti elementi hanno indotto i primi giudici a ritenere 'che di fatto, pur nell'ambito di operazioni commerciali, si attuino fra le parti finanziamenti di breve durata non formalizzati'. Ritiene il collegio che detta statuizione non meriti censura alcuna". Con riferimento al

motivo di appello secondo cui gli interessi non potevano essere contabilizzati prima dell'incasso, concorrendo alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti, "la ripresa fiscale è stata effettuata a titolo di interessi su finanziamenti avvenuti di fatto tra la Marchioro s.p.a. e la Marchioro USA, costituenti redditi di capitale imponibili in ogni esercizio per la parte maturata, a norma dell'art. 56 d.p.r. 22.12.1986 n. 917 (nel testo vigente sino al 31.12.2003). Quanto agli interessi passivi non inerenti, "la ripresa è motivata dal comportamento antieconomico della società verificata, la quale, mentre ha fatto ricorso a finanziamenti da istituti bancari con un onere del 9, 375%, ha poi erogato finanziamenti al tasso del 7% alle società SFM s.r.l. e Gemar s.r.l., le quali hanno una partecipazione, detenendone la maggioranza del capitale sociale, nella Marchioro s.p.a.. Non sussistendo alcuna valida ragione economica a giustificazione di detto comportamento, l'Ufficio ha proceduto al recupero al fine di riallineare i costi con i ricavi, a norma dell'art. 75, comma 5, d.p.r. n. 917 del 1986". Non ricorre la violazione del divieto di trarre presunzioni da presunzioni. Infine, con riferimento al motivo di appello relativo alla mancata allegazione all'atto impositivo del p.v.c., l'allegazione non è necessaria se l'atto riproduce il contenuto essenziale dell'atto richiamato. "Nel caso di specie, prescindendo dalla considerazione che dell'atto prodromico (il p.v.c.) al sig. Marchioro Domenico, che ha firmato in segno di ricevuta, nella sua qualità di legale rappresentante della società ispezionata, è stata debitamente consegnata una copia, risultano singolarmente riportati nell'avviso di accertamento tutti i rilievi, operati nel p.v.c. richiamato ed utilizzati nella motivazione, con l'indicazione, altresì, delle ragioni giuridiche ad esse correlate".

Ha proposto ricorso per cassazione la contribuente sulla base di otto motivi.

Motivi della decisione

Con il primo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che gli interessi che possono essere collegati al rapporto fra la contribuente e Marchioro USA sono esclusivamente quelli moratori per il ritardo del pagamento della fornitura commerciale, i quali

vanno assoggettati a tassazione in quanto percepiti (art. 109, comma 7, TUIR), e non quelli da finanziamento (che andrebbero tassati, in base all'art. 56, sulla base del principio di competenza).

Il motivo è inammissibile. Benché nella rubrica del motivo di ricorso si parli di "vizio logico", con esso non si censurano le caratteristiche del procedimento logico, mediante il quale la CTR è pervenuta al proprio convincimento, ma l'esito, e cioè la valutazione degli interessi in termini di interessi da rapporto di finanziamento, e non da fornitura di beni. In tali limiti la censura rifluisce però nella giustapposizione alla valutazione di merito della CTR di una valutazione di segno diverso, che è profilo non sindacabile nella presente sede di legittimità.

Con il secondo motivo si denuncia la violazione del combinato disposto degli artt. 109, comma 7, TUIR e 4, comma 1, lett. i), d. leg. n. 344 del 2003, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che in base all'art. 109, comma 7, TUIR, applicabile a decorrere dall'8 agosto 2002, gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti.

Il motivo è inammissibile. Come evidenziato nel medesimo motivo di censura, l'accertamento di fatto del giudice di merito è nel senso che gli interessi in questione hanno natura di interessi da rapporto di finanziamento. La censura è quindi estranea alla *ratio decidendi* della decisione.

Con il terzo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che la CTR non ha adeguatamente affrontato le doglianze sollevate nei confronti della sentenza di primo grado, ed in particolare che fra la contribuente e la società statunitense esistevano rapporti commerciali risalenti e consolidati, e che i pagamenti, sia pure con ritardo, erano assolutamente certi, in quanto ha svolto considerazioni analoghe a quelle riportate nella sentenza della CTP, oggetto di impugnativa. Aggiunge che la CTR avrebbe dovuto spiegare perché gli elementi evidenziati dalla CTP rappresentino presunzioni precise, gravi e concordanti.

Il motivo è infondato. La motivazione del giudice di appello non è meramente reiterativa delle circostanze di fatto evidenziate dalla CTP perché da un canto la CTR ha effettivamente enumerato gli elementi posti dal giudice

di primo grado alla base della presunzione semplice, dall'altro ha considerato l'elemento della mancata applicazione degli interessi da parte della contribuente, quale presupposto della creazione di liquidità aggiuntiva per Marchioro USA. La combinazione di questi due percorsi argomentativi rende chiaro quale sia stato l'itinerario logico del *decisum*, che è il requisito rilevante ai fini della sufficienza della motivazione.

Con il quarto motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Espone la ricorrente, con riferimento al rilievo per interessi passivi non inerenti, che in sede di giudizio di primo grado l'Agenzia delle Entrate aveva dedotto che il rilievo non concerneva l'indeducibilità degli interessi passivi, ma il recupero di maggiori interessi attivi non contabilizzati e che la CTP aveva ritenuto corretta l'applicazione dell'art. 75, comma 5, TUIR (relativo alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi) per il recupero di interessi attivi non contabilizzati. Aggiunge di avere nell'atto di appello censurato la sentenza di primo grado per avere reputato legittima la ripresa fiscale in termini di interessi attivi non contabilizzati, laddove il rilievo concerneva l'indeducibilità degli interessi passivi, e che la CTR, con motivazione inidonea a spiegare perché il motivo di appello non fosse atto a dimostrare l'erroneità della sentenza di primo grado, si è limitata ad affermare che il motivo di impugnazione si basa "piuttosto su un equivoco terminologico - volto a suffragare l'intento dell'appellante di dimostrare lo stravolgimento della motivazione dell'atto accertativo nel corso del giudizio - che non su di un reale mutamento delle ragioni addotte dall'Ufficio in corso di causa e con effetti lesivi del diritto di difesa del contribuente".

Il motivo è infondato. Il requisito di cui all'art. 366 bis c.p.c. risulta rispettato per l'esistenza di un momento di sintesi, in grassetto nella parte finale del motivo, nel quale si indicano le ragioni di insufficienza della motivazione. L'itinerario logico della decisione è perfettamente comprensibile perché la CTR, dopo aver sottolineato la presenza di "un equivoco terminologico", e non di "un reale mutamento delle ragioni addotte dall'Ufficio", ha illustrato le ragioni di tale conclusione richiamando il contenuto dell'avviso di accertamento, e facendolo precedere dal seguente passaggio:

“infatti, come inequivocabilmente emerge dalla motivazione portata nell’avviso di accertamento”. L’uso dell’avverbio “inequivocabilmente” rende conto del fatto che, secondo il percorso logico seguito dal giudice di merito, non poteva che trattarsi nella specie di “un equivoco terminologico”. Peraltro, stante il principio secondo cui le ragioni poste a base dell’atto impositivo segnano i confini del processo tributario, sì che l’ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare nel corso del giudizio la motivazione dell’atto (*ex multis*, Cass. 21 ottobre 2005, n. 20398), irrilevante sarebbe stata l’eventuale modifica nel corso del processo del fatto costitutivo della pretesa tributaria. Anche ipotizzando che non di “equivoco terminologico” si sarebbe trattato, ma di “mutamento delle ragioni addotte dall’Ufficio”, il motivo sarebbe stato inammissibile per carenza di interesse perché la CTR, pronunciando nel merito, e sostituendosi a quella di primo grado, avrebbe concluso, come in effetti ha fatto, nel senso che l’avviso di accertamento era nel senso del disconoscimento di componenti negativi di reddito (e che quindi l’eventuale mutamento delle ragioni della pretesa tributaria in corso di causa non avrebbe spiegato alcuna efficacia).

Con il quinto motivo si denuncia violazione dell’art. 75, comma 5, TUIR, ai sensi dell’art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che, ove si ritenga che il rilievo di cui al precedente motivo abbia natura di recupero di maggiori interessi attivi, come dedotto in primo grado dall’Ufficio, illegittimo è il richiamo nella sentenza impugnata, all’art. 75, comma 5, TUIR, che invece riguarda le spese e gli altri componenti negativi.

Il motivo è inammissibile. Come si è evidenziato a proposito del precedente motivo, l’accertamento di fatto del giudice di merito è nel senso del disconoscimento di componenti negativi di reddito, sicché la censura, muovendo da presupposti di fatto diversi da quelli accertati, non intercetta la *ratio decidendi* della decisione.

Con il sesto motivo si denuncia violazione dell’art. 75, comma 5, TUIR, ai sensi dell’art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva la ricorrente che, ove si ritenga che il rilievo concerna l’ineducibilità degli interessi passivi quali costi non inerenti, non poteva essere fatta applicazione, sia dall’ente impositivo che dal giudice di

merito, dell'art. 75, comma 5, TUIR, che riguarda la deducibilità di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi se relativi ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, sicché la deducibilità degli interessi passivi è indipendente dal giudizio di inerenza.

Il motivo è fondato. Come affermato da questa Corte (da ultimo Cass. 14 maggio 2014, n. 10501), ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi dell'art. 75, comma 5, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui all'art. 63 (ora 96) del detto d.p.r. n. 917 del 1986, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza. Nella sentenza impugnata il recupero fiscale viene giustificato sulla base dell'art. 75, comma 5, che invece riguarda il giudizio di inerenza per spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi. Non può farsi riferimento a quella giurisprudenza secondo cui l'erronea indicazione, nell'avviso di accertamento, della norma di legge in tesi violata non è, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione, quando il recupero si fonda su presupposti di fatto espressamente indicati, i quali, comunque, legittimano la pretesa impositiva, eventualmente anche sulla base di altra disposizione legislativa (Cass. 6 marzo 2002, n. 3257). Il presupposto di fatto della pretesa impositiva, come ritenuto in fatto dal giudice di merito (si vedano i riferimenti alle pagine 1 e 19 della sentenza impugnata), è la non inerenza degli interessi passivi al cui recupero si è proceduto. L'art. 75, comma 5, è stato quindi applicato in difformità del suo contenuto precettivo. Q

Con il settimo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che la CTR, limitandosi a richiamare il contenuto dell'avviso di accertamento ed a condividere la statuizione della CTP, non ha spiegato perché il comportamento della contribuente sarebbe stato antieconomico e come da tale comportamento sia stato possibile desumere interessi attivi non contabilizzati. Precisa di avere nell'atto di appello evidenziato che non è possibile stabilire un collegamento fra

il tasso d'interesse del credito bancario e quello dei finanziamenti concessi alle due società collegate perché tali finanziamenti sono stati effettuati per l'esercizio dell'intera attività economico-produttiva.

L'accoglimento del sesto motivo determina l'assorbimento del motivo.

Con l'ottavo motivo si denuncia violazione dell'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR, reputando non necessaria l'allegazione del p.v.c. nel caso in cui ne sia riprodotto il contenuto essenziale, ha violato la disposizione citata.

Il motivo è infondato. Secondo il costante orientamento di questa Corte (da ultimo, fra le tante, Cass. 15 aprile 2013, n. 9032) nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato. A tale principio di diritto si è attenuta la sentenza impugnata.

Va infine dichiarata l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze stante il difetto di legittimazione passiva.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto motivo, con assorbimento del settimo motivo, rigetta il terzo e l'ottavo motivo e dichiara per il resto inammissibile il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, che provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione; dichiara l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il giorno 22 giugno 2015.