Sentenza del 09/11/2018 n. 28674 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 160/26/2010, depositata in data 17 dicembre 2010, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di M. s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 11/06/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Varese che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva contestato a quest'ultima, per l'anno 2003, maggiore materia imponibile ai fini Irpeg, Irap e Iva.

2.La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) l'esistenza di ricavi da manodopera non contabilizzati si desumeva, sulla base dei calcoli presentati dall'Ufficio, dall'enorme sproporzione tra i ricavi dichiarati e quelli induttivamente accertati, a fronte dei quali la contribuente non aveva specificato i documenti ritenuti utili a provare le sollevate eccezioni; 2) gli interessi passivi su finanziamento effettuato da un socio alla società erano da considerare costo privo del requisito dell'inerenza per superamento del suo limite a partire dall'anno 2002; 3) l'importo contabilizzato dalla contribuente (nel 2001) quale debito nei confronti di fornitori non era supportato da alcun documento giustificativo nonostante la richiesta specifica da parte dell'Ufficio delle fatture di costo, a fronte della quale la contribuente si era limitata ad allegare l'esistenza di una controversia per "contestazione di debito".

3.Avverso la sentenza della CTR, M. s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso per cassazione affidato a dodici motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost. nonchè dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, commi 2, 36 e 61, per non avere la CTR esplicitato alcuna motivazione a sostegno della asserita legittimità della ripresa a tassazione di ricavi da manutenzione non dichiarati, non costituendo il divario tra il quantum accertato dall'Ufficio a titolo di ricavi e il corrispondente dato contabile dichiarato dalla società una argomentazione inidonea a rivelare la sottesa ratio decidendi.

1.1. Il motivo è inammissibile.

La difformità della sentenza rispetto al modello di cui all'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 per radicale mancanza della motivazione integra una violazione di legge processuale che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

2.Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullità della sentenza per "difformità del procedimento decisorio rispetto al modulo prefigurato dall'art. 111 Cost. e dall'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4)", per avere la CTR giustificato la asserita legittimità della ripresa a tassazione di ricavi da manutenzione non dichiarati, sulla base di una argomentazione di ordine quantitativo, qual era la riscontrata "enorme sproporzione tra i ricavi dichiarati e quelli induttivamente accertati", concretante una motivazione apparente;

2.1. Il motivo è infondato.

L'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cessazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa (con conseguente nullità della pronuncia per difetto di un indispensabile requisito di forma), e cioè nei casi di radicale carenza di essa o del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cosiddetta motivazione apparente) o fra loro logicamente inconciliabili o comunque perplesse ed obiettivamente incomprensibili. (Cass., sez. un., n. 23832 del 2004; Cass. n. 25972 del 2014). Questa Corte ha, altresì, precisato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U., n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 1756 del 2006, n. 16736 del 2007, n. 9105 del 2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento; da ultimo, Cass. n. 326 del 2018).

Nella specie, dalla motivazione della sentenza impugnata è chiaramente evincibile la ratio decidendi ravvisabile, per quanto concerne la ritenuta legittima ripresa a tassazione dei ricavi da manutenzione non dichiarati, nella riscontrata sproporzione tra i ricavi dichiarati e quelli induttivamente accertati, quale prova della esistenza di ricavi non contabilizzati.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 la omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, qual è la ripresa a tassazione di ricavi da manutenzione: 1) per non avere la CTR argomentato in ordine alle doglianze sollevate dalla contribuente, in primo grado, con allegazione di una articolata perizia, e riproposte in sede di gravame, circa la assunta erroneità di identificazione dei presupposti fattuali fondanti l'accertamento presuntivo dell'Ufficio, quali il c.d. monte ore dei tecnici (avuto riguardo alla produttività diversificata dei singoli collaboratori, alla molteplicità delle attività svolte dal personale tecnico, agli impieghi dello stesso in attività addestrative etc.) e la applicazione di un unico dato numerico identificato come corrispettivo (Euro 52,00) a tutte le

prestazioni orarie rese a titolo di manutenzione; 2) per avere la CTR fondato in modo insufficiente e contraddittorio la asserita legittimità della ripresa a tassazione di ricavi da manutenzione non dichiarati, sulla sola considerazione volumetrica, quale differenza numerica tra il quantum di ricavi stimato e quello autodichiarato.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR, nell'affermare non essere risultati "specificati documenti ritenuti utili a provare le eccezioni indicate dalla ricorrente", travisato le risultanze processuali, senza dare conto dell'avvenuta produzione in corso di causa ad opera della contribuente di ampia documentazione (quale la perizia illustrativa delle modalità di svolgimento dell'attività manutentiva da parte della società; copia delle fatture di manutenzione) circa l'an e il quantum delle prestazioni svolte dalla società.

5. I motivi terzo e quarto - da trattarsi congiuntamente per connessione - sono, in parte inammissibili, e, in parte infondati.

Il vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cass. 30822 del 2017; Cass. n. 19547 del 2017; n. 15489 del 2007).

Quanto alla dedotta mancata valutazione da parte del giudice a quo delle osservazioni svolte dalla contribuente nel ricorso introduttivo nonchè dei documenti prodotti a contrario (perizia e copia delle fatture), va ricordato che spetta al giudice di merito, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti. L'art. 360 c.p.c., n. 5 - infatti non conferisce alla Corte di Cassazione il potere di riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa, bensì solo quello di controllare, sotto il profilo logico e formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione compiuti dal giudice del merito, cui è riservato l'apprezzamento dei fatti. Conseguentemente per potersi configurare il vizio di motivazione su un asserito punto decisivo della controversia, è necessario un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata, avrebbe portato ad una diversa soluzione della vertenza. Pertanto il mancato esame di elementi probatori costituisce vizio di omesso esame di un punto decisivo solo quando le risultanze processuali non esaminate siano tali da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre circostanze sulle quali il convincimento è fondato, onde la ratio decidendi venga a trovarsi priva di base (cfr., tra le altre, Cass. 15355/04; Cass. 9368/06; Cass. 9245/07; Cass. 14752/07; Cass. 24092/13); ne deriva, pertanto, che alla cassazione della sentenza, per vizi della

motivazione, si può giungere solo quando tale vizio emerga dall'esame del ragionamento svolto dal giudice, quale risulta dalla sentenza, che si rilevi incompleto, incoerente e illogico, non già quando il giudice abbia semplicemente attribuito agli elementi valutati un valore e un significato difformi dalle aspettative e dalle deduzioni di parte (Cass. n. 9245 del 2007).

Nella specie, il ragionamento svolto dal giudice di appello, quale risulta dalla sentenza, si rileva completo, coerente e logico, per avere quest'ultimo, da un lato, sulla base di una non sindacabile valutazione di attendibilità dei calcoli presentati dall'Ufficio (inclusivi anche dei contestati presupposti fattuali del c.d. monte ore dei tecnici e del valore unitario di Euro 52,00, assunto quale corrispettivo per la manodopera oraria), fondato il giudizio circa la asserita prova dell'esistenza di ricavi da manodopera non dichiarati sulla riscontrata "enorme sproporzione tra i ricavi dichiarati e quelli induttivamente accertati", e, dall'altro, escluso la fondatezza delle eccezioni sollevate dalla contribuente, ritenendo - ugualmente con una valutazione di fatto non sindacabile in questa sede - non utili a tal uopo i documenti depositati da quest'ultima.

Risulta, pertanto, chiaro il percorso-logico argomentativo seguito dalla CTR, essendo dalla sentenza desumibile la ragione per la quale ogni contraria prospettazione sia stata disattesa, senza però che il giudice abbia l'obbligo di esaminare tutti gli argomenti logici e giuridici prospettati dalle parti per sostenere le loro domande ed eccezioni (Cass. n.11193 del 2007; Cass. n. 5169 del 1997).

Quanto alla paventata insufficienza e contraddittorietà della motivazione in quanto basata esclusivamente sul riscontrato divario quantitativo tra i dati dichiarati dalla società e quelli accertati dall'Ufficio, trattasi di un inammissibile tentativo di revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai questa Corte procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. n. 91/2014; Cass. S.U., n. 24148/2013; Cass. n. 5024/2012) e non potendo il vizio consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. n. 24155/2017; n. 11511/2014; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 6288/2011; Cass. n. 6694/2009; Cass. n. 15489/2007; Cass. n. 4766/2006).

6. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727-2729 c.c. e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) nonchè (in via mediata) dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR avallato una rettifica di natura presuntiva priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, stante l'indimostrata assunzione sia dell'impiego della totalità del c.d. monte ore dei tecnici della società in un'attività resa a beneficio della clientela che dell'applicazione del medesimo corrispettivo (Euro 52) a tutte le prestazioni di manutenzione rese dalla società contribuente.

Al riguardo, la ricorrente contesta la sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza degli elementi presuntivi posti dall'Ufficio a fondamento dell'accertamento presuntivo in quanto nè il quantum di ore effettivamente dedicate all'attività di manutenzione nè il prezzo di

fatturazione delle medesime costituirebbero elementi noti, con conseguente inaffidabilità degli stessi esiti accertativi.

6.1.La censura è infondata.

Questa Corte ha chiarito che con l'accertamento analitico-induttivo l'Ufficio finanziario procede alla rettifica di componenti reddituali, ancorchè di rilevante importo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) (come in materia di IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54) pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacchè la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata; sicchè essa possa essere considerata, nel suo complesso, inattendibile (Cass. n. 28728 del 2017; Cass. n. 10581 del 2015; Cass. n. 20060 del 2014; Cass. n. 5731 del 2012; Cass. n 26341 del 2009), con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (Cass. n. 28713 del 2017; Cass. n. 16119 del 2017; Cass. n.26036 del 2015; n.7871 del 2012). E' invero stabile insegnamento, che, allorchè il fisco proceda alla determinazione induttiva dei ricavi, si determina un'inversione dell'onere della prova, essendo a carico del contribuente la prova di indicare gli elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio (Cass. n. 15027 del 2014; n. 23115 del 2013; n. 7871 del 2012).

In proposito, va ricordato che al fine di valutare la corretta applicazione dell'art. 2729 c.c., occorre verificare che il giudice di merito abbia valutato i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza degli elementi offerti in giudizio, posto che la scorretta valutazione di essi, in quanto operata senza il rispetto dei criteri di legge, non integra un giudizio di fatto, ma una vera e propria valutazione in diritto soggetta al controllo di legittimità, anche in esito alla modifica dell'art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass. n. 9760 del 2015, in tema di Lista Falciani, e n. 19894 del 2005; conf. Cass., sez. un., n.8054 del 2014). Infatti, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino o no ascrivibili alla fattispecie astratta (Cass. n. 17535 del 2008). Se è, infatti, sicuramente devoluto al monopolio del giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione, tale giudizio, tuttavia, non può sottrarsi al controllo in sede di legittimità - ai sensi dell'invocato art. 360 c.p.c., n. 3 - se, violando i succitati criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice di merito abbia conferito valore indiziario a singoli elementi acquisiti in giudizio, senza accertarne la capacità di assumere rilievo in tal senso (Cass. n. 23831 del 2016; n.17183 del 2015). In materia, questa Corte ha precisato che "per la configurazione di una presunzione giuridicamente valida non occorre che l'esistenza del fatto ignoto rappresenti l'unica conseguenza possibile di quello noto secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva (sulla scorta della regola della inferenza necessaria), ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile univocamente quello ignoto, alla stregua di un giudizio di probabilità basato sull'"id quod plerumque accidit" (in virtù della regola dell'inferenza probabilistica), sicchè il giudice può trarre il suo libero convincimento dall'apprezzamento discrezionale degli elementi indiziari prescelti, purchè dotati dei requisiti legali della gravita,

precisione e concordanza. E' da escludere, invece, che possa attribuirsi valore probatorio ad una presunzione fondata su dati meramente ipotetici" (Cass, n. 23079 del 2005; in senso conforme, Cass. n. 24211 del 2006).

Inoltre, non si dubita che, se il giudice tributario ha il potere di controllare l'operato della P.A. e di verificare se gli effetti che l'ufficio ha ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi siano o meno compatibili con il criterio della normalità, nondimeno gli elementi assunti a fonte di presunzioni che legittimano l'accertamento analitico-induttivo della condizione reddituale del contribuente "non debbono essere necessariamente plurimi potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria" (Cass. n. 6689 del 2016; n. 403 del 2016; n. 25706 del 2015; n. 656 del 2014).

Nella specie, la CTR, ha fatto buon governo dei principi di cui sopra, in quanto, nel condividere - con una valutazione di fatto non sindacabile in questa sede - i calcoli presentati dall'Ufficio, ha correttamente ritenuto integrati i requisiti di gravità, precisione e concordanza con riguardo agli elementi presuntivi dei maggiori ricavi non contabilizzati offerti dall'Ufficio, elementi ravvisati nell'enorme divario quantitativo tra i dati dichiarati e quelli induttivamente ricavati, attraverso l'impiego di presupposti fattuali (c.d. monte ore del lavoro dei tecnici e il valore unitario di Euro 52.00 per la paga oraria) desunti dalla concreta realtà dell'impresa (il monte ore lavorate desunto dal libro presenze e l'ammontare della paga oraria in sede di contraddittorio). Peraltro, alla riscontrata sproporzione tra i dati dichiarati e quelli induttivamente accertati si è aggiunta una valutazione della stessa in termini di "enormità" che ha avvalorato la correttezza della verifica fiscale. Da qui la evidente corretta applicazione da parte del giudice a quo dei criteri giuridici in tema di formazione della prova critica.

7. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la contraddittoria motivazione della sentenza impugnata circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per avere la CTR, con riferimento alla ripresa concernente la presunta omessa contabilizzazione di una sopravvenienza attiva (nel 2003), sviluppato una argomentazione non logicamente correlata ad essa, incentrata sulla inadeguatezza della documentazione della passività commerciale asseritamente venuta meno, motivazione che avrebbe potuto, in ipotesi, sostenere un rilievo in termini di indeducibilità del costo nell'annualità di originaria contabilizzazione dello stesso (2001).

8. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, per avere la CTR erroneamente ritenuto legittima la ripresa a tassazione concernente l'omessa contabilizzazione di una sopravvenienza attiva, in mancanza di alcun accertato "evento estintivo" della passività iscritta nel 2001, idoneo a farla venire meno nel 2003.

7.1. I motivi sesto e settimo - da trattare congiuntamente per connessione- sono infondati.

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. 55, comma 1, 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 (Cass. n. 20543 del 2006; Cass. n. 12436 del 2011).

Il giudice a quo si è attenuto ai suddetti principi avendo ritenuto, con una motivazione congrua e non affetta da vizi logici-giuridici, che la ripresa concernente la omessa contabilizzazione di una sopravvenienza attiva fosse giustificata dalla inesistenza di alcun documento a supporto del debito iscritto in bilancio, non avendo la contribuente prodotto le fatture di costo richieste dall'Ufficio e non potendo valere, a tal fine, "la mera allegazione della esistenza di una controversia per contestazione di debito".

8. Con l'ottavo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa e insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per essere la CTR, nel ritenere non supportata da alcun documento giustificativo l'iscrizione in bilancio nel 2001 del debito verso i fornitori, incorsa in un travisamento delle risultanze processuali, avendo la società contribuente fornito in corso di causa documentazione idonea a comprovare sia l'an che il quantum del debito de quo.

8.1. Il motivo è inammissibile.

Invero, il paventato travisamento da parte della CTR delle risultanze processuali per avere la contribuente prodotto documentazione idonea a comprovare l'esistenza e la quantificazione del debito de quo, si risolve in un inammissibile tentativo di revisione del ragionamento decisorio del giudice di merito.

9. Con il nono motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 63 TUIR, per avere la CTR, con riferimento alla ripresa a tassazione degli interessi passivi su un finanziamento effettuato da un socio alla società, ritenuto "costo non inerente" l'esercizio dell'impresa, gli interessi corrisposti a decorrere dal 2002 sull'eccedenza del finanziamento autorizzato con delibera assembleare, ancorchè, ai sensi dell'art. 63 cit., il diritto alla deducibilità degli interessi è riconosciuto applicando al loro ammontare complessivo le modalità di calcolo ivi dettate, senza alcun giudizio sulla inerenza.

10. Con il decimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 75 TUIR per avere la CTR ritenuto che gli interessi passivi sul finanziamento, per l'eccedenza dello stesso non autorizzata, non costituissero "costo inerente" per superamento del limite di quest'ultimo a partire dal 2002, ancorchè il concetto di inerenza ex art. 75 cit. presupponga una correlazione tra il costo e un'attività produttiva di reddito imponibile, non già tra il costo e uno specifico componente positivo di reddito.

10.1. I motivi nono e decimo - da trattarsi congiuntamente per connessione - sono infondati.

L'art. 75, comma 5 TUIR, esonera gli interessi passivi dal regime cui sono sottoposte "le spese e gli altri componenti negativi" del reddito, deducibili solo "se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito".

Questa Corte, con condivisibile orientamento, ha affermato che gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria, che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire e che, pertanto, non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale, o ritenuti accessori ad un costo determinato. Ne consegue che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, a mente del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, (nel testo temporalmente applicabile alla fattispecie concreta), sono sempre deducibili, anche se nei limiti della disciplina dettata dall'art. 63 decreto cit. (TUIR), che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia, perciò, necessario operare alcun giudizio di inerenza (cfr. Cass. 14702/2001; 22034/2006; 1465/2009; 12246/2010; n. 6204/2015); tutto ciò, purchè, in primo luogo, esista il titolo giustificativo degli interessi che si intendono portare in detrazione.

Nel caso di specie, la CTR si è attenuto ai principi in materia, in quanto ha correttamente ritenuto legittima la ripresa a tassazione degli interessi passivi eccedenti il limite del finanziamento autorizzato (in quanto oggetto di delibera assembleare) difettando, in tal caso, la causa giustificativa della loro corresponsione, e dunque della loro "inerenza".

11. Con l'undicesimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere la CTR pronunciato sul motivo di appello della contribuente concernente la rettifica Irap degli interessi passivi maturati sul finanziamento non autorizzato, per non avere questi ultimi mai concorso alla determinazione dell'imponibile Irap.

11.1. Il motivo è infondato.

Va premesso che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica, in particolare, quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione (Cass. n. 24155 del 2017; 20311 del 2011).

Nella specie, la declaratoria da parte della CTR - in accoglimento dell'appello dell'Ufficio - della legittimità della ripresa a tassazione degli interessi passivi sull'eccedenza non autorizzata del finanziamento erogato alla società, ha comportato la reiezione dell'appello incidentale della società contribuente in ordine alla indeducibilità parziale degli stessi ai fini Irap.

12. Con il dodicesimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 per avere la CTR, nell'ipotesi si ritenesse implicitamente confermata la rettifica Irap per indeducibilità (parziale) degli interessi passivi, erroneamente incluso questi ultimi nella base imponibile ai fini Irap.

12.1. Il motivo è infondato.

In tema di IRAP, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 (nel testo, applicabile "ratione temporis", quale risultante delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 506 del 1999, art. 1, comma 1, lett. c e art. 3, comma 1,), ai fini della determinazione della base imponibile, non sono deducibili gli interessi passivi su finanziamenti, in quanto la norma richiamata consente di portare in deduzione dalle poste attive di cui all'art. 2425 c.c., comma 1, lett. A), gli importi corrispondenti alle voci indicate alla lettera B) della disposizione da ultimo menzionata e non anche quelli di cui alla successiva lett. C), che, al punto 17, comprende proprio gli interessi e gli altri oneri finanziari (Cass. n. 30149 del 2017).

Nella specie, la CTR ha fatto buon governo dei suddetti principi, avendo correttamente ritenuto indeducibili, anche ai fini Irap, gli interessi passivi relativi all'eccedenza non autorizzata del finanziamento erogato da un socio alla società.

13. In conclusione, il ricorso va rigettato; le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte:

rigetta il ricorso e condanna M. s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 7200,00 a titolo di compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza