Sentenza del 28/04/2023 n. 11252 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società (Omissis) Spa un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno 2008, aveva richiesto il pagamento di una maggiore Iva, Ires e Irap; in particolare: aveva recuperato maggiori ricavi in relazioni alle vendite eseguite in favore di una società, appartenente allo stesso gruppo societario, ad un prezzo inferiore al valore normale, calcolato secondo il metodo TNMM; aveva, inoltre, contestato la non corretta applicazione del regime di non imponibilità per cessioni intracomunitarie in mancanza di prova del trasferimento fisico della merce, il mancato rispetto del principio di competenza in relazione alla deduzione dei canoni di leasing, la non corretta applicazione del coefficiente di ammortamento per gli stampi acquistati, la sussistenza di sopravvenienze attive tassabili derivanti da precedenti debiti nei confronti di fornitori; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; il giudice di primo grado, in particolare, aveva ritenuto fondati i motivi di ricorso relativi ai canoni di leasing, ai coefficienti di ammortamento ed alle sopravvenienze attive, rigettando quelli relativi al rilievo sul transfer pricing ed alle cessioni intracomunitarie; avverso la sentenza del giudice di primo la società aveva proposto appello principale e l'Agenzia delle entrate appello incidentale.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato entrambi gli appelli, confermando la decisione di primo grado.

Avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso principale, affidato a quattro motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso contenente ricorso incidentale affidato a sei motivi di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Tommaso Basile, ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto il rigetto di entrambi i ricorsi.

Motivi della decisione

Sul ricorso principale:

Con il primo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4), dell'art. 132 c.p.c., comma 2, dell'art. 111 Cost..

Evidenzia parte ricorrente che, relativamente alla questione della cessioni di beni infragruppo ad un prezzo inferiore a quello normale, il giudice del gravame si è pronunciato in modo apodittico e tautologico, limitandosi, sostanzialmente, ad affermare la legittimità del recupero solo affermando che la metodologia applicata, cioè il metodo TNMM, era corretta, senza offrire alcun argomento specifico in ordine alla legittimità della applicazione del suddetto metodo, limitandosi ad un rinvio per relationem alla pronuncia del giudice di primo grado senza un effettivo esame dei motivi di gravame e senza dare compiuto svolgimento del ragionamento decisorio, pronunciando quindi in modo apparente.

Si evidenzia, inoltre, la contraddittorietà della pronuncia in quanto, dopo avere affermato che il valore normale è determinato con il metodo del confronto del prezzo, ha concluso dichiarando che la metodologia applicata era corretta, pur essendo questa basata su di un metodo (TNMM) diverso da quello (CUP) che il giudice del gravame aveva ritenuto applicabile.

Il motivo è fondato.

Il giudice del gravame era stato chiamato a pronunciare sulla questione della corretta applicazione della metodologia di determinazione del valore normale sulle transazioni infragruppo che, nel caso di specie, era stata effettuata secondo il metodo TNMM. Sul punto, il giudice del gravame, dopo avere enunciato la disciplina di riferimento di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7 , in caso di cessioni di beni in favore di una società infragruppo, e quale sia la ragione giustificatrice, evidenzia che "La metodologia utilizzata dall'ufficio appare corretta; in sede di prima analisi sono state valutate le funzioni svolte dalla società ricorrente nonchè i rischi assunti dalla stessa; alla fine è stato scelto il metodo TNMM in quanto più rispondente al caso di specie".

La pronuncia, sotto tale profilo, risulta meramente apparente, in violazione delle regole di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4), e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, non essendo stato riportato il ragionamento logico seguito al fine di ritenere che correttamente era stato applicato il metodo TNMM al fine della verifica della cessione di beni infragruppo ad un prezzo inferiore a quello normale.

La premessa da cui muove il giudice del gravame costituisce una mera affermazione di principio in ordine ai presupposti di applicabilità della previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7 , ma non risulta compiuta alcuna specifica analisi e proposto lo sviluppo logico circa la legittimità del metodo applicato, essendosi il giudice del gravame limitato ad enunciare la considerazione conclusiva circa la suddetta legittimità, senza completare il ragionamento decisorio procedendo ad esplicitare la ragione per cui dalla premessa maggiore, consistente nell'affermazione in diritto dei presupposti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7 , potesse poi pervenirsi alla conclusione che il metodo applicato fosse corretto.

Questa Corte ha 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 obiettivamente 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. Un., 3 novembre 2016 n. 22232).

Nè può ragionarsi in termini motivazione per relationem, cioè mediante il rinvio alle ragioni decisorie del giudice di primo grado.

Questa Corte ha precisato che è nulla, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 , nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poichè, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. civ., 5 ottobre 2018, n. 24452).

Nel caso di specie, il giudice del gravame ha evidenziato che "la CTP di Milano ha correttamente motivato sui rilievi evidenziando che...", ma ha, poi, solo fatto riferimento alla disciplina generale relativa al transfer price, senza sviluppare alcun ragionamento concreto in ordine alla corretta applicazione al caso di specie del metodo utilizzato.

Rispetto, dunque, al contenuto della decisione di primo grado, la pronuncia di appello si propone come una mera riproposizione delle ragioni conclusive della prima statuizione, senza alcuna autonoma valutazione e, soprattutto, senza che sia stato riportato, in ogni caso, il ragionamento logico-giuridico eventualmente seguito dal giudice di primo grado al fine di addivenire alla considerazione finale della legittimità del metodo applicato.

D'altro lato, la pronuncia in esame si palesa come intrinsecamente contraddittoria.

Il giudice del gravame, dopo avere evidenziato, nel suo passaggio motivazionale, che "il valore normale è determinato con il metodo del confronto del prezzo o del corrispettivo mediamente praticato", perviene alla considerazione finale che è legittimo il metodo TNMM applicato, senza che la stessa sia sostenuta, sotto il profilo logico, dalla premessa principale.

Questa Corte, (Cass. civ., n. 15668/2022), con specifico riferimento al Transactional Net Margin Method o TNMM, nel richiamare la Sezione B della Parte III del Capitolo II delle Linee Guida OCSE del 2010 che lo disciplina, come, in modo analogo la successiva edizione del 2017, ha avuto modo di affermare il principio, cui va data in questa sede ulteriore continuità, secondo cui "in tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7 , finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni similari poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è possibile utilizzare il metodo elaborato dall'Ocse che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione (cd. "TNMM"), a condizione che sia selezionato il periodo di indagine, siano identificate le società comparabili, siano apportate le

appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata, siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività".

La pronuncia censurata, come visto, ha ragionato, in astratto, in ordine al presupposto applicativo di cui all'art. 110, comma 7, cit., ma ha poi ritenuto legittimo il metodo TNMM che, invece, non si fonda sulla comparazione del prezzo praticato per beni della stessa specie o similari al medesimo stato di commercializzazione, ma sulla base del margine netto della transazione, mostrando, in tal modo, una sostanziale contraddittorietà nel percorso motivazionale.

D'altro lato, come detto, la valutazione della correttezza del metodo TNMM applicato richiedeva una verifica dei presupposti legittimanti la sua applicazione, ma la sentenza censurata ha totalmente omesso di compiere, nel suo ragionamento decisorio, i necessari accertamenti di fatto nell'individuazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento più adeguato rispetto al caso di specie, non potendosi dare rilevanza al generico ed astratto passaggio motivazionale secondo cui: "in sede di prima analisi sono state valutate le funzioni svolte dalla società ricorrente, nonchè i rischi assunti dalla stessa", poichè da questo passaggio motivazionale, privo di specifici elementi concreti di riferimento, non può individuarsi il necessario presupposto argomentativo per potere ritenere corretta la conclusione finale.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 7 e 9 , per avere ritenuto legittimo il metodo del TNMM, nonostante che le suddette previsioni normative richiedono di applicare, in via prioritaria, i diversi metodi transazionali tradizionali.

L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , e dell'art. 156 c.p.c., comma 2, per radicale contrasto tra il dispositivo e la motivazione.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che, con specifico riferimento alla ripresa relativa alle cessioni intracomunitarie, il giudice del gravame, dopo avere affermato, in parte motiva, che la società aveva fornito la prova del trasferimento fisico della merce presso altro Stato membro, ha, poi, in modo contraddittorio ed insanabile, respinto l'appello della società.

Il motivo è fondato.

Questa Suprema Corte, già con la remota sentenza n. 1205 del 1984 (che peraltro richiama precedenti ancora più lontani, quali Cass. 4188/79; 16/78 e 2784/68) ha affermato che il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo (di rigetto della domanda) e pronunzia adottata in motivazione (di accoglimento) integra non un vizio incidente sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione, bensì un errore materiale, come tale emendabile con la procedura di cui all'art. 287 c.p.c. (applicabile anche al processo tributario), e non denunciabile (in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5)) con ricorso per cassazione.

In senso analogo si è successivamente espressa la giurisprudenza di questa Corte, che ha precisato che "il contrasto tra motivazione e dispositivo che dà luogo alla nullità della sentenza si deve ritenere configurabile solo se ed in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, considerato complessivamente nella totalità delle sue componenti testuali, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale. Una tale ipotesi non è ravvisabile nel caso in cui il detto contrasto sia chiaramente riconducibile a semplice errore materiale, il quale trova rimedio nel procedimento di correzione al di fuori del sistema delle impugnazioni - distinguendosi, quindi, sia dall'error in iudicando deducibile ex art. 360 c.p.c. , sia dall'errore di fatto revocatorio ex art. 395 c.p.c. , n. 4 - ed è quello che si risolve in una fortuita divergenza tra il giudizio e la sua espressione letterale, cagionata da mera svista o disattenzione nella redazione della sentenza, e che, come tale, può essere percepito e rilevato ictu oculi, senza bisogno di alcuna indagine ricostruttiva del pensiero del giudice, il cui contenuto resta individuabile ed individuato senza incertezza" (Cass. civ., nn. 17392/04 e 10129/99).

I principi sopra enunciati hanno trovato esplicita condivisione in numerose successive pronunce, anche recenti, tra cui Cass. n. 16488 del 2006, n. 22433 del 2017 e n. 5939 del 2018. Da ultimo, questa Corte ha ribadito che "Il contrasto tra motivazione e dispositivo che determina la nullità della sentenza ricorre solo se ed in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, nel suo complesso, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale, ricorrendo nelle altre ipotesi un mero errore materiale" (Cass. civ., 17 ottobre 2018, n. 26074).

Quel che rileva, dunque, ai fini della valutazione della nullità della pronuncia, è la possibilità o meno di individuare esattamente il contenuto precettivo in essa contenuta alla luce della motivazione resa in sentenza, sicchè vi è contrasto insanabile solo nel caso in cui, per essere sanato, si renderebbe necessario il compimento di una ulteriore attività decisoria.

Con riferimento al caso di specie, il giudice del gravame ha ritenuto che la società aveva fornito la prova delle cessioni intracomunitarie ma poi, sempre in parte motiva, ha dichiarato di respingere l'appello della società.

Non vi è possibilità, stando al contenuto della decisione, di potere ritenere che l'espressione "Prova che è stata fornita dalla società (Omissis)", contenga un mero errore materiale, nel senso che, invero, il giudice avrebbe voluto affermare che la prova non era stata fornita: l'espressione trova il suo completamente in se medesima, non sussistendo alcun ulteriore passaggio motivazionale che consenta di preferire la seconda opzione interpretativa, risolvendosi, in questo caso, in un giudizio contrario a quello espressamente enunciato dal giudice del gravame.

Sotto tale profilo, correttamente con il presente motivo viene rappresentata la intrinseca e non sanabile contrarietà tra l'accertamento in fatto compiuto dal giudice e la successiva statuizione di rigetto dell'appello della società.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 41 , per avere riconosciuto che la società aveva fornito la prova della cessione intracomunitaria, ma ha poi ritenuto di dovere rigettare l'appello.

L'accoglimento del terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo.

Sul ricorso incidentale:

Con il primo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 115 c.p.c. , per avere erroneamente ritenuto che la società avesse fornito la prova della cessione intracomunitaria di tutte le merci, sebbene la stessa società avesse riconosciuto, con il proprio atto di appello, che la prova era stata fornita solo per alcuni beni, incorrendo, in tal modo, nella violazione dell'art. 115 c.p.c..

L'accoglimento del terzo motivo di ricorso principale comporta l'assorbimento del presente motivo.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4), e art. 61, dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4), dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , e dell'art. 111 Cost..

Evidenzia parte ricorrente che la questione prospettata con il motivo di appello aveva avuto riguardo al fatto che, secondo la prospettazione difensiva, la possibilità di dedurre il costo relativo ai canoni di leasing è necessariamente collegata all'accertamento della effettiva utilizzazione del bene, come ricavabile dall'interpretazione combinata del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 1 , che detta la regola generale della deducibilità a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, e del successivo art. 102, comma 7, che, dettando per il conduttore una durata minima del contratto di leasing, non si pone in contraddizione con la regola generale stabilita dall'art. 102, comma 1, cit., sicchè anche in caso di costi relativi ai canoni di leasing la deduzione è ammessa solo qualora sia correlato all'ingresso del bene nel ciclo produttivo.

Sotto tale profilo, evidenzia l'Agenzia delle Entrate che il giudice del gravame ha risolto la questione limitandosi ad affermare che "per quanto riguarda i canoni di locazione, si ritiene l'imputazione del costo in linea con quanto stabilito dall'art. 102, comma 7 , del TUIR ", senza alcun'altra specificazione, risolvendosi, in tal modo, in una motivazione meramente apparente, non avendo spiegato la ragione per cui tale richiamo potesse risolvere il tema prospettato con il motivo di appello, tenuto conto del fatto che la norma citata dal giudice del gravame si limita a fissare la durata minima dei periodi in cui i canoni di locazione finanziaria possono essere portati in deduzione, ma non precisa il momento a partire dal quale i detti periodi debbano avere inizio.

Il motivo è fondato.

E' corretta la prospettazione di parte ricorrente, articolata con secondo motivo di ricorso incidentale, secondo cui la sentenza censurata ha risolto la questione della deducibilità dei costi di leasing con una motivazione meramente apparente.

La sentenza, invero, si è limitata ad affermare la deducibilità dei costi facendo riferimento alla previsione di cui all'art. 102, comma 7, cit., senza tuttavia, illustrare le ragioni per cui il riferimento a tale previsione normativa consentisse di superare la prospettazione dell'Agenzia delle entrate della riconducibilità della suddetta previsione nell'ambito della generale previsione di cui all'art. 102, comma 1, cit.. Nè può ragionarsi, come evidenziato dall'Agenzia delle entrate, in termini di motivazione per relationem, posto che la sentenza censurata non riporta in alcun

modo i passaggi della sentenza del giudice di primo grado che avevano risolto la questione nè alcuna valutazione autonoma e critica degli stessi.

L'accoglimento del secondo motivo di ricorso incidentale comporta l'assorbimento del terzo motivo di ricorso incidentale con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 7 , in combinato disposto con l'art. 102, comma 1, medesimo D.P.R., prospettato nel caso in cui si dovesse ritenere che la sentenza del giudice del gravame sia stata motivata per relationem alla decisione di primo grado.

Con il quarto motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4), e art. 61, dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4), dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , e dell'art. 111 Cost..

Evidenzia parte ricorrente che, con l'atto di appello, aveva prospettato la questione della legittimità del disconoscimento del coefficiente di ammortamento del costo per l'acquisto di stampi utilizzati nell'attività di impresa, in quanto lo stesso doveva essere applicato nella misura del 15,5% piuttosto che in quella, applicata dalla società, del 25%, tenuto conto di quanto previsto nel D.M. 31 dicembre 1988 .

In particolare, l'Agenzia delle Entrate aveva evidenziato che gli stampi, per le loro caratteristiche peculiari, avrebbero dovuto essere considerati come parte integrante degli impianti produttivi dell'azienda, sicchè non corretto era il riferimento della società alla voce "attrezzatura varia e minuta".

Rispetto a tale prospettazione, lamenta la ricorrente incidentale che il giudice del gravame ha risolto la questione con una motivazione apparente, essendosi limitata ad indicare le previsioni normative di riferimento senza indicare in che modo le stesse dovessero declinarsi in relazione alla concreta fattispecie soprattutto, in particolare, tenendo conto delle specifiche indicazioni di cui al D.M. 31 dicembre 1988 .

Inoltre, evidenzia che, ove si dovesse ritenere che la pronuncia abbia motivato per relationem alla pronuncia del giudice di primo grado, la stessa non sarebbe corretta, poichè parimenti motivata in modo apparente, essendosi, a propria volta limitata a ritenere che fosse più coerente la riconduzione degli stampi nell'ambito della voce "attrezzatura varia e minuta".

Il motivo è fondato.

Il giudice del gravame ha definito la questione della corretta aliquota di ammortamento da applicare per il costo di acquisto degli stampi facendo riferimento generale alla disciplina di cui all'art. 2426 c.c. , nonchè alla disciplina specifica di cui all'art. 67 TUIR e, sotto questo profilo, ha evidenziato che l'ammortamento è ammesso in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del ministero delle finanze; quindi, ha concluso sostenendo che: "Pertanto appare condivisibile la decisione del giudice di primo grado".

La pronuncia, in realtà, si risolve in una mera affermazione di principio, non avendo il giudice del gravame chiarito il percorso logico seguito al fine di addivenire alla considerazione conclusiva secondo cui gli stampi utilizzati dovessero essere ricondotti nell'ambito della categoria "attrezzatura varia e minuta", piuttosto che quella, ritenuta corretta dall'Agenzia delle Entrate "Grandi impianti specifici".

Nè può ragionarsi, anche in questo caso, in termini di motivazione per relationem alla pronuncia di primo grado, non essendo stati riportati, in sentenza, il contenuto della decisione di primo grado e le specifiche ragioni di adesione alla suddetta statuizione.

Va precisato, a tal proposito, che la questione della corretta riconduzione degli stampi utilizzati dalla società involge uno specifico accertamento di fatto sulla effettiva natura degli stessi nell'ambito del processo produttivo nel quale sono utilizzati.

E' pacifico che la società è da ricomprendersi nell'ambito del Gruppo VII, specie 8, della tavella contenuta nell'allegato al D.M. 31 dicembre 1988 , che, a sua volta rimanda alla specie 2, che, tuttavia, non dà alcuna specifica indicazione con riferimento all'ipotesi di utilizzo di stampi per la lavorazione.

Questa Corte, con la pronuncia 13 agosto 2014, n. 17913, ha già evidenziato che la circostanza che nella tabella del decreto ministeriale 31 dicembre 1988 manchi un riferimento espresso alla categoria "stampi", non consente di ricorre all'analogia, ma comporta la necessità di applicare la disciplina generale prevista dall'art. 102 del T.U.I.R. e, in base a tale disciplina, è possibile dedurre una parte del costo del bene in relazione a coefficienti che "sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi".

Era, quindi, alla luce di questa specifica indicazione, contenuta nella previsione di cui all'art. 102 cit., che il giudice del gravame avrebbe dovuto compiere un accertamento di fatto in ordine alla riconducibilità degli stampi utilizzati nell'ambito della categoria omogenea cui fare riferimento.

La pronuncia, come visto, ha risolto la questione senza alcuno specifico accertamento, come invece richiesto dalla specifica normativa di riferimento, risolvendosi, pertanto, in una motivazione apparente.

Con il quinto motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza a sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 2 , in combinato disposto con l'allegato al D.M. 31 dicembre 1988 : da un lato, per non avere fatto alcuna indicazione dei criteri specifici applicati al fine di valutare a quale categoria omogenea ricondurre gli stampi utilizzati dall'impresa; dall'altro, ove si dovesse ritenere che la sentenza sia motivata per relationem alla pronuncia del giudice di primo grado, per non avere rilevato l'erroneità della stessa che aveva basato la decisione facendo riferimento alla rapidità del deterioramento del bene.

L'accoglimento del quarto motivo di ricorso incidentale comporta l'assorbimento del presente motivo.

Con il sesto motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4), e art. 61, dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4), dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , e dell'art. 111 Cost..

Evidenzia la ricorrente incidentale che, con specifico riferimento alla ripresa di sopravvenienze attive conseguenti alla sopravvenuta insussistenza di precedenti debiti nei confronti di fornitori, il giudice del gravame ha deciso con una pronuncia meramente apparente, in quanto si è limitato ad enunciare quando sussistono le sopravvenienze attive e, dopo avere affermato che, nel caso di specie, tali sopravvenienze riguardavano "vecchi debiti nei confronti di debitori", ha poi concluso che: "la riduzione di debiti da parte dei creditori genera sopravvenienze tassabili salvo che la riduzione avvenga in sede di concordato fallimentare o preventivo".

In tal modo, secondo la ricorrente incidentale, non solo la pronuncia ha motivato in modo apparente, ma avrebbe, contraddittoriamente, riconosciuto che i debiti costituissero sopravvenienze attive, in quanto tali tassabili.

Il motivo è fondato.

Il giudice del gravame si è limitato ad enunciare quando le passività iscritte in bilancio costituiscano sopravvenienze attive ed ha affermato che, nel caso di specie, "tali sopravvenienze riguardano vecchi debiti nei confronti di debitori".

Tale affermazione non solo non implica alcuna specifica valutazione in ordine alla questione specifica se i precedenti debiti contabilizzati fossero definitivamente venuti meno per una causa sopravvenuta, come richiesto dall'art. 88 , TUIR , ma si pone in termini assolutamente contraddittori, posti che qualifica i precedenti debiti come sopravvenienza, anche tenuto conto del successivo passaggio motivazionale, secondo cui "La riduzione di debiti da parte dei creditori genera sopravvenienze tassabili salvo che la riduzione avvenga in sede di concordato fallimentare o preventivo".

Nè può ragionarsi, anche in questo caso, in termini di motivazione per relationem, posto che nella sentenza non risulta riportato il passaggio della pronuncia di primo grado cui, eventualmente, ha ritenuto di fare rinvio nè alcuna autonoma valutazione critica della stessa.

In conclusione, con riferimento al ricorso principale del fallimento della società, vanno accolti il primo e terzo motivo, assorbiti i restanti; con riferimento al ricorso incidentale, vanno accolti il secondo, quarto e sesto motivo, assorbiti il primo, terzo e quinto, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo e terzo motivo del ricorso principale, assorbiti i restanti; accoglie il secondo, quarto e sesto motivo del ricorso incidentale, assorbiti il primo, terzo e quinto, cassa la sentenza

per i motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza