

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28362 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: LUME FEDERICO

Data pubblicazione: 05/11/2024



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17154/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa
ope legis;

– ricorrente –

contro

DOUTDES S.P.A., in persona del l.r.p.t., rappresentata e difesa
dall'avv. Dario Stevanato e dall'avv. Claudio Lucisano, in forza di
procura in calce al controricorso, ed elettivamente domiciliata presso
lo studio di quest'ultimo in Roma alla via Crescenzo n. 91;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia n. 7421/16 depositata in data 30/12/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10/09/2024 dal consigliere dott. Federico Lume.

Rilevato che:

1. L’Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Mantova, rigettava l’istanza volta al riconoscimento della deducibilità a fini Ires, per l’anno di imposta 2006, degli interessi passivi erroneamente sottoposti a imposizione in dichiarazione, avendo ritenuto la società di non poterli dedurre in forza della disposizione dell’art. 98 t.u.i.r. in tema di *thin capitalization*; l’Agenzia evidenziava che la parte avrebbe dovuto presentare una istanza di interpello o una dichiarazione integrativa, ormai preclusa dal decorso dei termini.

2. La CTP di Mantova accoglieva il ricorso con sentenza annullata dalla CTR per difetto di sottoscrizione del giudice; a seguito di riassunzione, la CTP accoglieva nuovamente il ricorso ritenendo: a) l’atto di diniego privo di idonea motivazione; b) tempestiva la dichiarazione integrativa presentata dalla società il 6/12/2011, in quanto il termine per la dichiarazione integrativa a favore era quello del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

3. La CTR della Lombardia rigettava l’appello erariale, ritenendo: a) che l’amministrazione non aveva disconosciuto che fossero effettivi e reali gli interessi passivi corrisposti e quindi era improvvisato e strumentale l’argomento della *thin capitalization*, speso dall’ufficio, peraltro trattandosi di un fatto non provato dall’ufficio medesimo; b) che la dichiarazione integrativa era tempestiva e valeva a superare i rilievi dell’ufficio; c) infine che, in ossequio allo Statuto del contribuente, era inaccettabile che un comportamento lecito del contribuente generasse cavillosamente un arricchimento indebito del fisco.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Contro tale sentenza propone ricorso l'Agenzia in base a tre motivi.

La società resiste con controricorso.

La trattazione del ricorso è stata fissata per la camera di consiglio del 10/09/2024.

Considerato che:

1. Occorre brevemente premettere l'andamento del giudizio alla luce di quanto dedotto dalle parti ed emerso dagli atti.

La società aveva presentato istanza per il riconoscimento della deduzione di interessi passivi; assumeva infatti che erroneamente aveva reso indeducibili gli interessi maturati sui finanziamenti ricevuti dai soci assoggettandosi all'istituto della *thin capitalization* di cui all'art. 98 t.u.i.r. di cui evidenziava invece l'inapplicabilità poiché ricorreva la causa di esclusione di cui al comma 7 della citata disposizione (aver conseguito ricavi inferiori alla soglia massima per l'applicazione degli studi di settore).

L'istanza era oggetto di diniego espresso perché avrebbe dovuto essere oggetto di interpello (non presentato) o di dichiarazione integrativa (ormai tardiva).

Proposto ricorso, la CTP annullava l'atto per difetto di motivazione e perché comunque la parte aveva nel frattempo presentato la dichiarazione integrativa a proprio favore, dichiarazione da ritenersi tempestiva in quanto presentata entro il termine dell'accertamento, cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia proponeva appello su entrambe le ragioni fondanti la pronuncia di rigetto.

La CTR, con la sentenza oggetto del ricorso in esame, dopo aver ritenuto improvvisato e indimostrato l'argomento difensivo erariale della non spettanza nel merito della deduzione, per la mancanza dei

requisiti per l'esonero dalle regole in tema di *thin capitalization*, confermava la validità della dichiarazione integrativa entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo e riteneva altresì inaccettabile che un comportamento lecito e corretto del contribuente generasse un indebito arricchimento del Fisco.

2. Contro tale decisione la ricorrente Agenzia propone tre motivi di ricorso.

3. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 329, secondo comma, e 346 cod. proc. civ., evidenziando che la CTP si era pronunciata unicamente sulla invalidità dell'atto di diniego per difetto di motivazione e sulla tempestività della dichiarazione, senza alcuna valutazione della spettanza nel merito del diritto alla deduzione degli interessi passivi, oggetto di esplicita ulteriore domanda; la società in appello si era limitata a proporre un appello incidentale sulla dedotta violazione dell'avviso di diniego dei principi dello Statuto del contribuente, ma non aveva devoluto alla CTR nuovamente la cognizione sul merito del diritto alla deduzione, per cui i giudici di appello si erano pronunciati *ultra petita*. La difesa erariale precisa che la pronuncia anche sul merito si rinviene nella statuizione relativa ai presupposti del diritto alla deduzione (comunque la si interpreti, in termini di inammissibilità o di rigetto delle difese di merito dell'ufficio).

3.1. La società eccepisce l'inammissibilità del primo motivo, in quanto la tempestività della dichiarazione (espressamente valutata in forza della affermata possibilità di emendare la dichiarazione a proprio favore entro il medesimo termine della dichiarazione integrativa a favore dell'amministrazione) e la violazione dello Statuto non sono oggetto di alcuno dei motivi di ricorso erariale e sarebbero ragioni valide da sole a sostenere la decisione impugnata.

L'eccezione è infondata.

Il ricorso erariale, pur non formulando alcuna censura sulla decisione sul punto della presenza di vizi formali del diniego nonché sulla statuizione attinente alla tempestività della dichiarazione integrativa (il che rende tale questione fuori dal perimetro della presente lite), ha ad oggetto la decisione sulla domanda di merito, volta al riconoscimento del diritto alla deduzione, in relazione alla quale evidentemente non vi è carenza di interesse.

3.2. Il motivo è comunque infondato.

Ed infatti l'Agenzia censura una ultrapetizione assumendo una scomposizione della unitaria domanda attorea in due distinte domande (annullamento dell'atto di diniego e riconoscimento del diritto alla deduzione) che appare contraria all'oggetto della lite e che renderebbe del tutto privo di significato l'accoglimento del ricorso, complessivamente considerato, pronunciato dalla CTP.

4. Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in via alternativa e gradata rispetto al primo motivo, l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 57, comma 2, 24, comma 2, e 61 d.lgs. n. 546 del 1992, laddove la CTR ha ritenuto improvvisata e strumentale la questione della *thin capitalization*; l'eccezione di difetto di prova dei fatti costitutivi del diritto del ricorrente costituisce mera difesa e ben poteva essere proposta nel caso di specie anche nella memoria di cui all'art. 24 d.lgs. n. 546 del 1992 in quanto il relativo interesse era sorto a seguito dell'appello incidentale.

4.1. Il motivo censura quindi una asserita pronuncia di inammissibilità delle difese dell'amministrazione legate alla insussistenza dei requisiti in tema di *thin capitalization* ma deve ritenersi inammissibile in quanto una pronuncia in tal senso non si rinviene nel testo della decisione; infatti i giudici di appello hanno,

sebbene in maniera scarna, come si vedrà nell'esame del terzo motivo, esaminato il merito della questione, affermando che l'Agenzia non aveva disconosciuto la corresponsione degli interessi e non aveva provato la sottocapitalizzazione, come avrebbe dovuto fare; non può invece ritenersi che l'affermazione che quest'ultimo argomento fosse <<improvvisato e strumentale>> contenga una valutazione di formale inammissibilità, questione del resto di cui non vi è alcuna traccia nell'intero corpo della motivazione; si tratta invece di un'affermazione che appare, nell'economia complessiva della motivazione, meramente volta a corroborare la negativa valutazione del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'ufficio.

5. Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. laddove la CTR ha affermato che si dava per <<scontata una sottocapitalizzazione che era semmai da dimostrare>>, mentre nelle cause di rimborso l'onere probatorio grava sul contribuente. Il motivo denuncia quindi la violazione della regola di riparto dell'onere probatorio.

5.1. Il motivo è fondato.

Ove, infatti, il contribuente invochi il diritto ad una deduzione (o a una detrazione) egli deve provare l'effettiva esistenza o la legittimità della pretesa e quindi il relativo fatto costitutivo (tra le tante Cass. 25/11/2020, n. 26802; Cass. 13/02/2015, n.2935), principio tanto più vero ove venga in rilievo una causa di esclusione della indeducibilità disposta dalla legge (nel caso di specie quella della sussistenza di ricavi inferiori agli studi di settore).

Appare opportuno peraltro precisare che tale argomento era stato introdotto dalla stessa ricorrente nell'istanza presentata (come emerge dallo stesso controricorso, pagine 2-3).

Ha quindi errato la CTR laddove, invero con motivazione estremamente scarna, ha affermato che fosse onere dell'ufficio dimostrare la sottocapitalizzazione con allegazioni e argomentazioni idonee, e dando rilievo a un irrilevante mancato disconoscimento <<degli interessi passivi corrisposti>> (la corresponsione degli interessi, infatti, nella fattispecie concreta, per come dedotto dalla stessa società controricorrente, non fonda da sola la invocata deduzione).

6. Quindi rigettati i primi due motivi, va accolto il terzo.

La sentenza va cassata sul punto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, alla quale è demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il terzo motivo del ricorso, respinti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 10 settembre 2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale