Sentenza del 15/03/2019 n. 7389 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - DICHIARAZIONE ANNUALE - IN GENERE Dichiarazione integrativa - Ambito applicativo - Limiti - Conseguenze sulla proponibilità dell'istanza di rimborso.

Massima:

In materia di imposte sui redditi, il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, opera limitatamente all'indicazione in dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito, o, comunque un maggior debito d'imposta o un minor credito), fermo restando il diritto del contribuente a depositare istanza di rimborso nel termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei diversi casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, in ordine ai quali è necessaria un'operazione complementare a quella di liquidazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La società V. s.p.a. stipulava con la F. plc, società facente parte dello stesso gruppo, avente sede nel Regno Unito e controllata indirettamente da M., un contratto di factoring, con il quale cedeva crediti derivanti dalla vendita ai concessionari di autovetture e dei relativi pezzi di ricambio - crediti che divenivano liquidi ed esigibili alla scadenza di novanta giorni dalla consegna dei beni ai concessionari - a fronte di un corrispettivo pari all'importo nominale dei crediti; la F., a sua volta, addebitava alla V. interessi passivi al tasso del 2,20 per cento.

In data 13 giugno 2008, la società V. presentava alla Direzione Regionale delle Entrate istanza di interpello preventivo al fine di conoscere se potesse essere applicata l'esimente prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 98, comma 2, lett. b) (disposizione rimasta in vigore sino al 31/12/2007) e, non avendo ricevuto risposta, presentava la dichiarazione dei redditi (modello Unico 2008), indicando interessi passivi indeducibili e quindi un maggior reddito, con

conseguente maggiore imposta dovuta ai fini Ires, e, successivamente, dopo avere richiesto il rimborso, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, della presunta maggiore imposta versata, ricorreva avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria.

La Commissione provinciale, accogliendo il ricorso, disattendeva l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dall'Agenzia delle Entrate, negando che il legislatore avesse escluso la possibilità di chiedere il rimborso D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38, in pendenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, nel merito, riteneva sussistenti i presupposti per l'applicabilità dell'esimente di cui all'art. 98, comma 2, lett. b) del t.u.i.r.

In esito all'appello interposto dall'Agenzia delle Entrate, la Commissione tributaria regionale confermava la sentenza di primo grado.

Avverso la suddetta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, con due motivi, cui resiste la contribuente mediante controricorso, ulteriormente illustrato con memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e degli artt. 89, 96 e 98 del t.u.i.r., per avere la Commissione regionale ritenuto ammissibile la presentazione dell'istanza di rimborso anche in pendenza del termine per la dichiarazione integrativa.

Addebita ai giudici di appello di non avere considerato che nelle ipotesi previste dall'art. 98 del t.u.i.r., l'indicazione in dichiarazione di interessi indeducibili da parte del soggetto che fruisce del finanziamento consente l'esclusione degli stessi interessi dalla formazione della base imponibile, nella misura del 95 per cento, da parte del soggetto che ha erogato il finanziamento ed ha fatturato interessi attivi e sostiene che la modalità perseguita dal contribuente per ottenere il riconoscimento della deducibilità fiscale potrebbe tradursi in un evidente "salto di imposta", in quanto laddove il contribuente indichi in dichiarazione gli interessi passivi eccedenti come indeducibili D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 98, il percettore degli stessi, nel periodo di imposta in cui si verifica l'incasso, è legittimato ad assoggettare tali somme a tassazione per il 5 per cento, senza alcun obbligo di rettifica a suo carico laddove il debitore ottenga successivamente il rimborso dell'Ires riconducibile alla mancata deduzione degli stessi.

Assume, di conseguenza, che i giudici di merito avrebbero dovuto rilevare in capo alla contribuente l'obbligo di presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, considerando tale adempimento non alternativo alla presentazione dell'istanza di rimborso, e che la presentazione dell'istanza di rimborso, con funzione sostitutiva rispetto alla presentazione di una dichiarazione integrativa e dopo l'indicazione in dichiarazione di interessi indeducibili, non ha consentito di conoscere il trattamento tributario riservato al soggetto che ha percepito gli interessi corrisposti dalla V. s.p.a.

2. La censura è infondata.

2.1. La questione posta dalla ricorrente è stata affrontata dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 13378 del 30/6/2016, che, componendo un contrasto insorto tra diversi orientamenti formatisi sull'emendabilità della dichiarazione, hanno affermato i seguenti principi di diritto: "la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui al D.P.R. 602 del 1973, art. 38, è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis".

La Corte ha, peraltro, precisato che "il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2" e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38" in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria".

3. L'arresto delle Sezioni Unite, dunque, pone in chiara evidenza che in materia di imposte sui redditi, la facoltà, attribuita al contribuente dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, , come introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2, di emendare i propri errori mediante apposita dichiarazione integrativa entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, non interferisce sull'effettivo diritto al rimborso, nè sulla facoltà di emendare i propri errori da parte del contribuente, restando correlata al rispetto di tale limite temporale la sola possibilità di portare in compensazione il credito eventualmente risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente.

3.1. Non può, pertanto, ritenersi che il comma 8-bis cit., sia incompatibile con il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, dovendo distinguersi le aree di applicabilità delle due norme.

Infatti, l'art. 38, riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, ossia casi in ordine ai quali è necessaria un'operazione complementare a quella di liquidazione, mentre l'emenda o la ritrattazione di cui al comma 8-bis riguarda i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito, o, comunque un maggior debito d'imposta o un minor credito) - in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un'attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto "favorevole" da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 5373 del 4/4/2012).

La applicabilità dell'esimente di cui all'art. 98, comma 2, lett. b) del t.u.i.r., ratione temporis vigente, riguarda una ipotesi di inesistenza dell'obbligazione tributaria che, se provata, legittima la deduzione dal reddito degli interessi corrisposti a fronte del finanziamento.

4. La sentenza gravata, ritenendo ammissibile l'istanza di rimborso anche in pendenza del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa, si pone, dunque, in linea con i principi enunciati dalla pronuncia delle Sezioni Unite, che consentono al contribuente di presentare istanza di rimborso entro il termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, tutte le volte in cui ricorre un errore materiale, una duplicazione o una inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

5. Non può, d'altro canto, condividersi la tesi della difesa erariale secondo cui la presentazione dell'istanza di rimborso può dar luogo ad un "salto d'imposta", qualora, a fronte della indeducibilità degli interessi indicati in dichiarazione, il socio o la parte correlata non abbia tassato gli interessi attivi ottenuti e la parte che ha percepito il finanziamento abbia successivamente ottenuto il rimborso.

5.1. Infatti, va, a tal riguardo, osservato che non è configurabile il "salto d'imposta" tra soggetti contribuenti distinti, ma soltanto in capo al medesimo soggetto, e che, in ogni caso, il "salto d'imposta" quale risultato di eventuali disarmonie o lacune nella disciplina delle imposte non costituisce, di per sè, abuso di diritto, salvo che si accerti che l'operazione è stata architettata al solo scopo di ottenere il vantaggio fiscale, circostanza quest'ultima non dimostrata nella fattispecie in esame dall'Ammnistrazione finanziaria ed anzi contraddetta dal comportamento della contribuente che, prima di presentare la dichiarazione dei redditi, ha preventivamente interpellato l'Agenzia delle Entrate e, non avendo ottenuto i richiesti chiarimenti, ha dapprima denunciato il maggior reddito, versando la conseguente maggiore imposta, ed ha successivamente richiesto il rimborso di quanto versato.

6. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato: "violazione e falsa applicazione dell'art. 89 del t.u.i.r., comma 2 e art. 98 del t.u.i.r., in relazione all'art. 2697 c.c.", l'Agenzia delle Entrate sostiene che la sentenza travisa il sistema sotteso alla disciplina dettata dagli artt. 89 e 98 del t.u.i.r., e non ripartisce in maniera corretta l'onere probatorio tra le parti, considerato che in un giudizio di rimborso il contribuente è attore sostanziale.

Contesta alla Commissione regionale di avere esaminato esclusivamente l'esimente prevista dall'art. 98, comma 2, lett. b) del t.u.i.r., senza avvedersi che la contribuente avrebbe dovuto dimostrare se il credito fosse effettivamente esistente, e ribadisce che, in mancanza della presentazione di una dichiarazione integrativa, gli interessi considerati indeducibili possono ritenersi successivamente deducibili soltanto se il contribuente dimostri che il soggetto che ha percepito gli interessi non ha considerato esente il provento per il 95 per cento, come consentito dall'art. 89 t.u.i.r., e, successivamente, provi anche l'esimente prevista dall'art. 98 t.u.i.r., prove che nel caso di specie mancano.

Ad avviso della ricorrente, la Commissione regionale, pur dovendo valutare se la V. avesse assolto l'onere probatorio sulla stessa incombente per ottenere il rimborso richiesto, non ha proceduto ad una disamina dei presupposti richiesti dall'art. 98, comma 2, lett. b) del t.u.i.r., essendosi limitata a considerare la percentuale irrisoria di perdite su crediti riportata negli anni 2004-2007, dato contabile che non dimostra se la contribuente avesse ampia capacità di credito sul mercato correlata alla consistenza del proprio patrimonio sociale.

6.1. Il motivo è inammissibile.

6.2. I giudici di secondo grado hanno affermato nella sentenza impugnata che la contribuente ha dimostrato già in primo grado "di avere una capacità di credito tale da farle ottenere il finanziamento anche da soggetti terzi indipendenti, documentando in allegato 10 alla memoria depositata in primo grado la irrilevanza percentuale, in relazione al fatturato, della perdita su crediti negli anni dal 2004 al 2009" ed hanno spiegato che "tale documentazione, ad avviso del Collegio, supera di fatto la riserva espressa dall'appellante sulla rischiosità dell'operazione per il "factor" e sulla idoneità del patto di riservato dominio ad integrare una soddisfacente garanzia".

Così motivando, nel rispetto dei criteri di ripartizione dell'onere probatorio che regolano le domande di rimborso, hanno ritenuto che la società V. abbia fornito, nel corso del giudizio, la dimostrazione che l'ammontare del finanziamento fosse giustificato dalla esclusiva capacità di reddito della stessa società e che, pertanto, il finanziamento sarebbe stato erogato anche da terzi indipendenti, con la sola garanzia del patrimonio sociale.

Ha, pertanto, verificato la sussistenza dei presupposti cui è subordinata l'applicabilità della esimente di cui all'art. 98, comma 2, lett. b) del t.u.i.r., ritenendo provate tutte le condizioni soggettive richieste dalla disposizione normativa.

6.3. Va, piuttosto, rilevato che la censura così come prospettata, laddove si contesta alla C.T.R. di non avere verificato se gli interessi chiesti a rimborso avessero contribuito a formare la base imponibile per il soggetto che li aveva percepiti, pur essendo formalmente volta a dedurre una violazione di legge, risulta in realtà finalizzata a denunciare errori di giustificazione della decisione sul fatto, con riguardo al rapporto tra motivazione della sentenza d'appello e risultanze processuali.

6.4. Costituisce principio consolidato in giurisprudenza quello secondo cui il giudice di merito è libero di porre a fondamento del proprio convincimento quelle prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso (Cass. 3601 del 20/2/2006), per cui non si richiede che il giudice di merito dia conto dell'esame di tutte le prove dedotte ed acquisite, essendo piuttosto sufficiente che egli esponga, seppure in maniera sintetica, gli elementi in fatto ed in diritto che sorreggono la decisione, offrendo una motivazione logica che evidenzi le prove ritenute idonee a confortarla.

Ciò significa che il giudice di merito non deve soffermarsi su ogni elemento indiziario o probatorio acquisito o prospettato dalle parti, ma può limitarsi ad evidenziare quelli che, all'esito del giudizio effettuato, abbia ritenuto da soli sufficienti a supportare la decisione, sempre che l'apprezzamento del materiale probatorio risulti logicamente coerente.

6.5. Nel caso in esame, le critiche sollevate dall'Agenzia delle Entrate con il mezzo in esame, laddove si lamenta che la Commissione regionale non ha verificato se gli interessi chiesti a rimborso abbiano contribuito a formare la base imponibile per il soggetto che li ha percepiti, ai sensi dell'art. 89 del t.u.i.r., integrano in realtà doglianze che investono il merito della controversia, perchè tendono, implicitamente, ad ottenere una inammissibile rivisitazione ed

una differente interpretazione del materiale probatorio, già valutato dai giudici di appello, sulla base di una diversa valorizzazione di alcuni elementi rispetto ad altri.

Tale richiesta non è consentita, in quanto nel giudizio di cassazione le censure poste a fondamento del ricorso non possono risolversi nella sollecitazione di una lettura delle risultanze processuali diversa da quella operata dal giudice di merito o investire la ricostruzione della fattispecie concreta o, comunque, riflettere un apprezzamento dei fatti e delle prove difforme da quello dato dal giudice di merito (Cass. n. 7972 del 30/3/2007).

6.6. Va, infatti, ribadito, quanto ai limiti del controllo del giudice di legittimità sulla motivazione, che il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360 c.p.c., n. 5, non equivale alla revisione del ragionamento decisorio, ossia dell'opzione che ha condotto il giudice di merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che una simile revisione non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe in una sua nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità (Cass. n. 961 del 21/1/2015).

Nè, ugualmente, la Corte realizzerebbe il controllo sulla motivazione che le è demandato, ma compirebbe un non consentito giudizio di merito, se confrontando la sentenza con le risultanze istruttorie - prendesse in considerazione un fatto probatorio diverso o ulteriore rispetto a quelli assunti dal giudice di merito a fondamento della sua decisione (Cass. n. 4766 del 6/3/2006).

7. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Considerato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 13.300,00 per compensi, oltre agli esborsi liquidati in Euro 200,00, alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza