Sentenza del 16/03/2022 n. 8651 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 4/31/2013), che aveva accolto il ricorso presentato dalla A. Vita s.p.a. avverso il silenzio rifiuto formatosi a seguito dell'inerzia dell'Ufficio sull'istanza di rimborso presentata dalla società per la somma di Euro 54.923,00, per errore commesso nella dichiarazione dei redditi, relativa all'anno 2004, non avendo provveduto, ai fini Irap, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11-bis, ad operare apposite variazioni, sia in diminuzione che in aumento rispettivamente per le plusvalenze e per le minusvalenze non realizzate. Il giudice d'appello, in particolare, evidenziava che la sentenza della Commissione provinciale era carente di motivazione e che il diritto al rimborso scaturiva dalla dichiarazione integrativa presentata la società in data 6 settembre 2008 ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, effettuata però oltre i termini di legge; precisava, ancora, che l'esame della documentazione presentata (bilancio di verifica e conti di mastro) e di quella allegata alla memoria depositata dalla contribuente, non forniva elementi utili per desumere che le rettifiche di valori in aumento e in diminuzione, non indicate dalla parte nella dichiarazione dei redditi originariamente presentata, fossero fiscalmente indeducibili ai fini Irap; ciò anche perchè "il prospetto delle variazioni di valore allegato in atti è limitato ad alcuni titoli azionari e non comprende tutti quelli conteggiati della parte". L'eccesso di versamento rispetto al dovuto non era stato in alcun modo dimostrato.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società, depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione alla ritenuta omessa motivazione della sentenza di primo grado". Il giudice d'appello ha affermato che "la sentenza dei primi giudici, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, (è) carente di motivazione in quanto non spiega sulla base di quali elementi concreti abbia accolto il ricorso della contribuente e annullato l'accertamento". In realtà, per la società ricorrente la sentenza di prime cure ha chiarito le ragioni di accoglimento del ricorso, compendiati nell'omessa rituale contestazione da parte dell'Ufficio delle circostanze di fatto di diritto poste a fondamento del diritto di credito della contribuente, nell'avvenuto assolvimento da parte della contribuente dell'onere di provare tali circostanze. Il giudice di prime cure ha

ritenuto che "esaminata la documentazione allegata al ricorso" dalla stessa emergeva chiaramente il diritto al rimborso da parte della società.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Invero, benchè effettivamente la motivazione della sentenza della Commissione provinciale sia del tutto carente, facendo riferimento, in modo apodittico, alla "documentazione allegata al ricorso", senza alcuna altra precisazione, tuttavia, a seguito della sentenza di secondo grado, si verifica un effetto sostitutivo della pronuncia di prime cure da parte di quella adottata in sede di appello (Cass., sez. 5, 19 gennaio 2018, n. 1323), 2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, per avere ritenuto l'istanza di rimborso fondata sulla dichiarazione integrativa e non sull'indebito maggior versamento effettuato". La sentenza impugnata sarebbe illegittima per avere ritenuto l'istanza di rimborso fondata sulla dichiarazione integrativa e non sull'indebito maggiore versamento effettuato. In realtà, l'istanza di rimborso si fondava integralmente sulle circostanze di fatto dedotte nella stessa e non sull'ulteriore circostanza per cui la contribuente aveva successivamente presentato la dichiarazione integrativa. L'istanza di rimborso è stata presentata ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, entro il termine di 48 mesi dall'indebito pagamento.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'art. (5)3 Cost., per avere ritenuto l'istanza di rimborso fondata sulla dichiarazione integrativa e non sull'indebito maggiore versamento effettuato". Il diritto al rimborso discende, infatti, dal concreto rapporto giuridico tributario e non da quanto dichiarato in sede di dichiarazione annuale oppure integrativa. Tra l'altro, l'errore, di fatto e di diritto, commesso dal dichiarante nella dichiarazione dei redditi è sempre emendabile, trattandosi di mera dichiarazione di scienza. La sentenza sarebbe illegittima per violazione dell'art. 53 Cost., in quanto ritiene rilevante la situazione reddituale erroneamente rappresentata tramite il modello unico originariamente inviato. In tal modo però la ripresa a tassazione si riferisce ad un reddito inesistente, ponendo quale fatto costitutivo della pretesa una dichiarazione originariamente erronea.

3.1. I motivi secondo e terzo, che vanno trattati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono infondati.

3.2. Invero, effettivamente la dichiarazione integrativa, che costituisce una emenda della dichiarazione dei redditi originaria, è del tutto disancorata dalla autonoma istanza di rimborso presentata la società.

3.3. Invero, per questa Corte, a sezioni unite, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, se diretta ad evitare un danno per la P.A. (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione

per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (Cass., sez. un., 30 giugno 2016, n. 13378).

In particolare, in motivazione, questa Corte prende in esame proprio la differenza fra dichiarazione integrativa e istanza di rimborso, precisando che il diverso campo applicativo delle norme in materia di accertamento (D.P.R. n. 600 del 1973, D.P.R. n. 322 del 1998) rispetto a quelle relative alla riscossione (D.P.R. n. 602 del 1973), comporta la necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis, e il diritto al rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38. Si chiarisce ancora che l'introduzione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, non è stata accompagnata da alcuna modifica nello specifico regime dei rimborsi e la stessa lettera della norma non è per nulla incompatibile con l'autonomia del suddetto regime. Tra l'altro l'ultimo periodo del comma 8-bis, nell'affermare che "l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 11", evidenzia la specificità funzionale della dichiarazione integrativa confortando, nel contempo, l'esclusiva incidenza su di essa e sui relativi effetti del termine di decadenza per essa predisposto. Questa Corte ha, poi, ulteriormente precisato che ove il contribuente opti per la presentazione della istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, si introduce un autonomo procedimento amministrativo del tutto distinto dall'attività di controllo automatizzato-formale ed in rettifica-originato dalla mera presentazione della di carattere fiscale.

Poichè, poi, la dichiarazione fiscale costituisce una esternazione di scienza, in conformità con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., è consentito al contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua relazione e degli incidenti sull'obbligazione tributaria.

Altro discorso, ovviamente, vale per le manifestazioni di volontà, in quanto in tal caso l'emenda non è possibile, restando applicabile l'art. 1428 c.c..

3.4. Successivamente, questa Corte ha ribadito che, in materia di imposte sui redditi, il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa D.P.R. n. 322 del 1998, ex art. 2, comma 8-bis, 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 al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, 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 (Cass., sez. 5, 15 marzo 2019, n. 7389; cfr. anche Cass., sez. 5, 9 marzo 2018, n. 5728). Si è in questo caso precisato che il rimborso dei versamenti diretti di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, è esercitabile entro il termine di decadenza di 48 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. L'art. 38, riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta ossia casi in ordine 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 dichiarazioni di fatti diversi da quelli già dichiarati, 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.

3.5. Tuttavia, la motivazione della sentenza del giudice d'appello si fonda una duplice ratio decidendi in quanto, da un lato, la Commissione regionale ha ritenuto che la dichiarazione integrativa risultava effettuata oltre i termini di legge previsti dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, ma, dall'altro, ha chiaramente evidenziato l'assenza di idonea documentazione da parte della società che aveva chiesto il rimborso (" anche in questa sede inoltre l'esame della documentazione presentata - bilancio di verifica e conti di mastro - e di quella legata alla memoria depositata dalla contribuente, non si riesce a desumere che le rettifiche di valore in aumento e in diminuzione, non indicate dalla parte nella dichiarazione dei redditi originariamente presentata, fossero fiscalmente deducibili ai fini Irap e dovessero quindi- o potessero-essere ricomprese nelle variazioni consentite. Ciò anche perchè il prospetto delle variazioni di valore allegato in atti è limitato ad alcuni titoli azionari e non comprende tutti quelli conteggiati dalla parte").

Pertanto, non è stata censurata la parte della motivazione, costituente una autonoma ratio decidendi, in cui il giudice d'appello ha accolto l'appello dell'Ufficio proprio in considerazione dell'assenza di idonea documentazione tesa a dimostrare la sussistenza del diritto al rimborso.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la società deduce la "illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, degli artt. 115 e 167 c.p.c., per avere ritenuto l'istanza di rimborso fondata sulla dichiarazione integrativa e non sull'indebito maggior versamento effettuato". Il giudice d'appello non avrebbe ritenuto fatti certi sulla base dei quali decidere il giudizio, le circostanze di fatto e di diritto dedotte dalla contribuente in sede di ricorso a fondamento del proprio credito, le quali non sono state tempestivamente contestate dall'Ufficio in sede di controdeduzioni al ricorso introduttivo.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Invero, anche nel processo tributario - in quanto caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonchè dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili - è applicabile il principio generale di non contestazione che informa il processo civile e che trova fondamento non solo nell'art. 115 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo di tale processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nonchè nel dovere di lealtà e di proibità previsto dall'art. 88 c.p.c., che impone alle parti di collaborare fin dall'inizio a circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., senza che assumano rilevanza, in senso contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo (Cass., sez. 5, 1 ottobre 2018, n. 23710).

4.4. Tuttavia, si è in seguito precisato che il principio di non contestazione opera anche nel processo tributario, nell'ambito del quale, tuttavia, deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, nè determina il restringimento del "thema decidendum" ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione (Cass., sez. 5, 13 marzo 2019, n. 7127); si è aggiunto che attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, nel processo tributario, tale principio riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e sempre che il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte del processo, non ritenga di escluderne l'esistenza (Cass., sez. 5, 6 febbraio 2015, n. 2196).

4.4. Tra l'altro, in tema di rimborso il principio di non contestazione assume una connotazione peculiare; si è, quindi, ritenuto che, in tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale - come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e di provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salvo la formazione del giudicato interno o - dove in concreto ne ricorrono i presupposti l'applicazione del principio di non contestazione (Cass., sez. 5, 29 dicembre 2011, n. 29613; Cass., sez. 5, 29 dicembre 2011, n. 29613; Cass., 28 gennaio 2020, n. 1906; cfr. anche sentenza, Cass., 13 maggio 2021, n. 12855, tra le stesse parti Assimoco s.p.a. ed Agenzia delle entrate per imborso Irap).

5. Tra l'altro, dagli atti processuali emerge pacificamente che l'Agenzia delle entrate abbia provveduto alla contestazione specifica della documentazione depositata dalla società ricorrente soltanto con la memoria di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32.

Infatti, mentre inizialmente la società aveva depositato esclusivamente i bilanci e la dichiarazione integrativa, successivamente, con la memoria di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, ha anche prodotto la documentazione relativa ai conti nn. (---) e (---).

Si legge, infatti, a pagina 43 del ricorso per cassazione che nelle controdeduzioni del giudizio di prime cure l'Agenzia ha preso espressamente posizione sull'idoneità probatoria dei documenti prodotti dalla società che aveva presentato istanza di rimborso ("l'onere probatorio del diritto al rimborso spetta alla controparte e l'Ufficio senza la produzione di documentazione attestante l'effettivo realizzo delle plusvalenze e il verificarsi delle minusvalenze contabilizzate ma non indicate tra le variazioni in sede di dichiarazione originaria e indicate invece nella dichiarazione integrativa, non può in alcun modo verificare la sussistenza del diritto al rimborso. Affinchè l'Amministrazione finanziaria possa disporre il rimborso richiesto dalla società non è infatti sufficiente la sola presentazione della dichiarazione integrativa corretta avallata dalla

produzione di copia dei conti di mastro, perchè ciò non prova che quanto indicato nella contabilità è stato effettivamente realizzato dalla società").

Insomma, a fronte della produzione da parte della società nella dichiarazione dei redditi originaria, di quella integrativa, oltre che dei conti di mastro, l'Agenzia ha contestato la sussistenza del diritto al rimborso, in assenza di documentazione idonea posta a fondamento delle indicazioni numeriche contenute nei conti di mastro.

Come si vede, vi è stata piena ed idonea contestazione specifica da parte dell'Agenzia delle entrate in ordine alla efficacia probatoria dei documenti prodotti dalla società con il ricorso di prime cure.

5.2. Nè è condivisibile l'affermazione per cui l'Agenzia solo con la memoria di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, ha sollevato la questione della tardività della dichiarazione integrativa ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1988, art. 2, comma 8-bis. In realtà, a prescindere dalla circostanza che l'istanza di rimborso costituiva atto completamente autonomo dalla dichiarazione integrativa, da cui si desume l'irrilevanza in questa sede della eventuale tardività della dichiarazione integrativa, si rileva che la doglianza sollevata dall'Agenzia delle entrate costituisce una mera difesa, ossia una eccezione in senso lato (o in senso improprio), che può anche essere rilevata d'ufficio dal giudice. Tanto più che la controversia ha per oggetto un'istanza di rimborso; in tal caso per questa Corte nel giudizio tributario promosso per conseguire il rimborso dell'Iva versata in eccesso, il contribuente assume la veste di attore anche in senso sostanziale, e non violano il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, che grava anche sull'Amministrazione finanziaria, le argomentazioni con le quali, essendo risultata soccombente in primo grado, la stessa nega la sussistenza dei fatti costitutivi del proprio diritto addotti dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, costituendo esse mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale; costituisce invece eccezione, in senso tecnico, lo strumento processuale con il quale l'Amministrazione finanziaria faccia valere un fatto giuridico nuovo, avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa avanzata dal contribuente (Cass., sez. 5, 29 ottobre 2020, n. 23862); ne consegue che l'esclusione del diritto al rimborso, derivante dall'adesione del contribuente al condono, può essere dedotta per la prima volta anche in appello dall'Amministrazione finanziaria, trattandosi di questione che, pur non esclusivamente processuale, partecipa di tale natura ed è, dunque, rilevabile d'ufficio (Cass., 6-5, 28 gennaio 2020, n. 1906).

6. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "illegittimità della sentenza impugnata per contraddittoria motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa il fatto controverso decisivo per il giudizio consistente nel fondamento dell'istanza di rimborso". La sentenza impugnata sarebbe illegittima per contraddittoria motivazione in quanto il giudice avrebbe posto a fondamento dell'istanza di rimborso la dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente in data 6 settembre 2008 D.P.R. n. 322 del 1998, ex art. 2, comma 8-bis, reputando tale dichiarazione integrativa come tardiva; successivamente ha ritenuto infondata la richiesta di rimborso D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38, "poichè l'eccesso di versamento rispetto al dovuto non era provato alla data dell'effettuazione del versamento stesso e non lo risulta". Pertanto, la sentenza impugnata, dapprima riferisce il fondamento del diritto di credito chiesto

al rimborso alla presentazione della dichiarazione integrativa, ritenuta tardiva, ma poi, riferisce il fondamento del medesimo diritto di credito chiesto a rimborso alla concreta configurazione del rapporto giuridico tributario sotteso alla dichiarazione integrativa, caratterizzato da un eccessivo versamento. Il fondamento del diritto di credito, negato dalla sentenza impugnata, sarebbe riferito contraddittoriamente a due diversi presupposti e la sentenza sarebbe viziata dalla contraddittoria motivazione sul punto.

6.1. Il motivo è inammissibile.

6.2. Invero, poichè la sentenza è stata pubblicata in data 24 gennaio 2013, trova applicazione il vizio di motivazione, come declinato dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, dopo le modifiche apportate dal D.L. n. 83 del 2012, applicabili alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012.

Pertanto, la ricorrente dovrebbe dovuto cesellare il motivo di ricorso per cassazione sub specie di vizio di motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, indicando fatti storici decisivi sui quali il giudice d'appello avrebbe omesso ogni esame.

La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053).

Nella specie, invece, come già evidenziato, la motivazione della sentenza del giudice d'appello poggia su due diverse rationes decidendi, sicchè il ricorrente in cassazione deve impugnare entrambe le rationes poste a fondamento della decisione, senza che si ravvisi alcun contrasto logico tra le stesse, a prescindere dalla fondatezza di tali argomentazioni.

7. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "illegittimità della sentenza impugnata per omessa motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio consistente nel fondamento dell'istanza di rimborso". La sentenza impugnata sarebbe illegittima per "omessa motivazione" circa il fatto controverso decisivo per il giudizio consistente nel fondamento dell'istanza di rimborso. In sede di controdeduzioni all'appello e nell'appello incidentale la contribuente ha allegato e documentato come la fondatezza del diritto al rimborso fosse confermata dall'accoglimento dei ricorsi presentati per la medesima fattispecie, relativamente alle precedenti annualità di imposta. I tre ricorsi, relativi agli anni 2002, 2003 e 2004 sono stati tutti accolti dalla Commissione provinciale di Milano. L'Agenzia delle entrate ha appellato tali sentenze, che sono state però confermate in appello. La sentenza impugnata ha del tutto omesso di motivare con riguardo tali circostanze.

7.1. Il sesto motivo è inammissibile.

7.2. Invero, anche in questo caso, poichè la sentenza del giudice d'appello è stata depositata in data 24 gennaio 2013, il vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, doveva essere articolato secondo le nuove disposizioni previste dal D.L. n. 83 2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012. Non è più consentito, dunque, il vizio di "omessa motivazione circa il fatto controverso decisivo".

E' vero, poi, che questa Corte, con sentenza n. 14873/2021, depositata il 27 maggio 2021, ha accolto il ricorso per cassazione presentato da Assimoco, con riferimento ad altra annualità di rimborso Irap, ma in tal caso il giudice d'appello si era limitato ad accogliere il gravame dell'Agenzia delle entrate esclusivamente sull'assunto della tardiva presentazione delle dichiarazioni integrative; nella specie, invece, come detto il giudice d'appello ha motivato anche sulla assenza della necessaria documentazione posta a fondamento dell'istanza di rimborso.

8. Con il settimo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, dell'art. 2697 c.c., e degli artt. 115 e 167 c.p.c., per non avere ritenuto provato il diritto al rimborso".

8.1. Il settimo motivo è infondato.

8.2. Quanto alla pretesa violazione del principio di non contestazione di cui agli artt. 115 e 167 c.p.c., ci si richiama quanto già osservato al paragrafo 4. Quanto alla violazione dell'art. 2697 c.c., la stessa è inammissibile, in quanto è configurabile soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni e non invece, come nella vicenda in esame, laddove oggetto di censura sia la valutazione che il giudice abbia svolto delle prove proposte dalle parti (Cass., sez. 5, 13 maggio 2021, n. 12855/2021).

In realtà, la violazione dell'art. 2697 c.c., attiene, appunto, alla erronea applicazione della regola di riparto dell'onere della prova, mentre la società ricorrente deduce sostanzialmente, pur ancorandola formalmente ad una violazione di legge, un vero e proprio vizio della motivazione, che doveva essere strutturato però secondo gli assiomi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modificato dal D.L. n. 83 del 2012.

8.3. Tra l'altro, il giudice d'appello ha effettuato una congrua ed analitica motivazione, giungendo ad affermare che "il prospetto delle variazioni di valore allegato in atti è limitato ad alcuni titoli azionari e non comprende tutti quelli conteggiati dalla parte".

8.4. Per superare tale valutazione di merito, la società avrebbe dovuto indicare specifici fatti decisivi il cui esame era stato omesso ai fini della decisione. Al contrario, la società, anche nel ricorso per cassazione continua ad indicare solo pochissimi documenti, tra quelli necessari a dimostrare la fondatezza dell'istanza di rimborso.

9. Invero, il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11-bis, prevede, al comma 1, che "i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli artt. 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi".

9.1. La società ha dedotto che per errore non aveva apportato, ai fini dell'Irap, le necessarie "variazioni in aumento" o "variazioni in diminuzione". In realtà, l'errore commesso dalla società sarebbe stato quello di avere erroneamente contabilizzato rispettivamente "le minusvalenze e le plusvalenze non realizzate su titoli". Tali minusvalenze e plusvalenze, in quanto "non realizzate" non erano deducibili nè imponibili. Invero, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 86, comma 1, le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nell'art. 85, comma 1, concorrono a formare il reddito: se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; se sono realizzate mediante risarcimento; se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Nella specie, invece, la ricorrente ha chiarito che se detiene un titolo, come l'azione quotata in borsa, alla data di chiusura dell'esercizio, ai fini della valutazione in bilancio, tale titolo viene valorizzato sulla base dell'andamento della quotazione a quella data e ciò causerà una minusvalenza o una plusvalenza, a seconda dell'andamento del titolo, senza che, fiscalmente, tale plusvalenza sia tassata nè la minusvalenza deducibile. Pertanto, in tale caso non c'è alcuna "realizzazione" di minusvalenze o plusvalenze.

9.2. Tuttavia, la società ha prodotto esclusivamente il bilancio di verifica 31 dicembre 2004 e la copia dei conti di mastro nn. (---) e n. (---). La società, però, si è limitata, con riferimento alla documentazione relativa ai conti di mastro ad indicare documentazione "a campione" e non in modo analitico. In realtà, la società avrebbe dovuto dare documentazione riferita a tutte le azioni detenute, e non semplicemente a campione solo su alcune. Si legge, infatti, nel ricorso per cassazione, pagina 57 che "in particolare, saldo del conto e pari a Euro 2.293.750,32, corrispondente al bilancio di verifica (già allegato nel ricorso introduttivo del giudizio, come all.3). Nell'ambito delle registrazioni, a campione, la contribuente ha prodotto una scheda relativa al titolo delle azioni (---) che hanno concorso al risultato di esercizio della società con un valore di Euro 144.591/03 (...) Detto importo è ricompreso nella scheda relativa al conto".

La documentazione, quindi, è stata ritenuta lacunosa da parte del giudice d'appello, con giudizio congruo e pienamente condivisibile in questa sede.

10. Con l'ottavo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "in subordine, circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, in relazione alla ritenuta inefficacia della dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale. Nella ipotesi in cui si volesse ritenere che il diritto di credito della contribuente scaturisca dalla dichiarazione integrativa, la sentenza impugnata sarebbe illegittima per violazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, in relazione alla ritenuta inefficacia della dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale. Tra l'altro, la dichiarazione dei redditi è emendabile nel caso in cui da essa derivi un maggior onere a carico del contribuente.

10.1. Il motivo è infondato, in quanto il giudice d'appello ha rigettato l'istanza di rimborso per assenza di idonea documentazione sottesa alla dimostrazione del diritto al rimborso ("non si ritiene pertanto valida nella fattispecie l'applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, poichè l'eccesso di versamento rispetto al dovuto non era provato alla data dell'effettuazione del versamento stesso e non risulta tuttora").

11. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste, per il principio della soccombenza, a carico della ricorrente.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore dell'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 1, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza