

Sentenza del 12/05/2023 n. 13007 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A. Linee Aeree Spa in Amministrazione Straordinaria ricorre, con cinque motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha rigettato l'appello della medesima avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Roma aveva, a propria volta, rigettato il ricorso avverso il diniego parziale frapposto dall'Ufficio all'istanza di rimborso del credito Ires, per gli anni dal 2004 al 2007.

2. La contribuente esponeva nella dichiarazione dei redditi - Modello Consolidato nazionale e mondiale - depositata il 30/09/2008 con riferimento all'anno di imposta 2007 un credito di Euro 15.423.011,00 che, a seguito di sollecito, veniva rimborsato solo parzialmente dall'Ufficio. In particolare, con provvedimento del 27 gennaio 2015, l'Amministrazione negava il rimborso della somma di Euro 4.505.285,00 che, riteneva non adeguatamente documentata. Detto importo era imputabile a ritenute d'acconto per le quali, a detta dell'Ufficio, non era stata prodotta certificazione dalla quale potesse desumersi l'effettiva esistenza del credito.

3. La C.t.p. accoglieva parzialmente il ricorso riconoscendo, a seguito della documentazione prodotta dalla contribuente in corso di giudizio, il diritto al rimborso per l'ulteriore somma di Euro 952.379,92.

Negava, invece, il rimborso per la parte residua che riteneva non documentata.

4. La C.t.r., pronunciandosi sull'appello della contribuente che reclamava il diritto al rimborso dell'intero importo esposto in dichiarazione, confermava la sentenza di primo grado.

5. La contribuente in data 02 marzo 2023 ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c..

Censura la sentenza impugnata per aver omesso di pronunciarsi su parte della domanda e, in particolare, sulla domanda di riconoscimento del credito portato e provato dall'ulteriore documentazione prodotta in primo grado per l'importo di Euro 502.175,15. Evidenzia, in particolare, che in primo grado aveva depositato in data 1 febbraio 2017 una prima nota documentale relativa a documentazione bancaria che provava ritenute subite per Euro 502.175,15; che all'udienza di trattazione del 22 febbraio 2017 aveva prodotto ulteriore documentazione attestante il pagamento di ritenute per ulteriori Euro 952.379,82. Rileva che la

C.t.p., non avvedendosi della documentazione prodotta con la nota del 1 febbraio, aveva riconosciuto il credito solo con riferimento agli importi di cui alla documentazione prodotta all'udienza del 22 febbraio. Aggiunge che l'omissione era stata oggetto di specifica censura nel giudizio di secondo grado a mezzo del quarto motivo di appello ed era stata ribadita anche con la memoria di replica; che, ciononostante, la C.t.r. aveva ommesso qualsiasi pronuncia sul punto.

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 violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7.

Censura il mancato esercizio ad opera della C.t.r. dei poteri istruttori per l'acquisizione della documentazione probatoria del credito in possesso di terzi ed il rigetto dell'istanza avanzata in tal senso.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36.

Assume che la C.t.r. avrebbe reso in merito al rigetto dell'istanza istruttoria - richiesta di CTU e/o accesso - motivazione apparente e/o perplessa.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c..

Assume che la C.t.r., reiterando lo stesso errore commesso dalla C.t.p., non si era avveduta che la mancata contestazione ad opera dell'Ufficio del fatto costitutivo relativo all'effettuazione della ritenuta rendeva superfluo l'assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione falsa applicazione dell'art. 267 c.c., della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4, dell'art. 22 T.U.I.R., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 36-ter, 76, 163.

Censura la sentenza impugnata per aver negato parte del rimborso in quanto non supportato dalle certificazioni del sostituto d'imposta e per aver ritenuto che l'Amministrazione Straordinaria non avesse assolto al proprio onere probatorio, mentre era l'Ufficio che era rimasto inerte non assolvendo al dovere di acquisire le prove. Assume che le certificazioni del sostituto d'imposta non hanno "funzione probatoria" della ritenuta; che al contribuente, nel ruolo di "sostituto d'imposta" non è precluso provare la ritenuta con mezzi equipollenti; che "la prova dell'effettuazione della ritenuta" è più prossima all'Ufficio che al contribuente; che l'Ufficio avrebbe potuto acquisire i modelli 770 delle banche segnalate e verificare l'effettuazione delle ritenute, mentre era rimasto inerte.

6. Il primo motivo è fondato.

6.1. Il quarto motivo di appello, riportato testualmente nel ricorso in cassazione, censurava la sentenza di primo grado per non aver riconosciuto il credito anche con riferimento all'ulteriore

importo di Euro 502.175,15 di cui alla documentazione depositata con nota del 1 febbraio 2017. Sul punto la C.t.r. ometteva qualsiasi pronuncia.

6.2. Va disatteso l'argomento speso in controricorso dall'Agenzia delle Entrate secondo cui la C.t.r. avrebbe correttamente omesso di statuire sul motivo in quanto il medesimo era meramente riproduttivo di doglianze introdotte tardivamente nel giudizio di primo grado. Osserva sul punto l'Ufficio che, come già dedotto sin dal primo grado del giudizio, la contribuente aveva impugnato il provvedimento di diniego sostenendo esclusivamente che all'Amministrazione era preclusa la possibilità di contestare il credito come esposto in dichiarazione essendo spirati i termini di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, e senza contestare che la parte non rimborsata dall'Ufficio non era stata documentata.

6.3. Questa Corte ha affermato che non ricorre omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. n. 20311/2011, Cass. n. 3756/2013, Cass. n. 29191/2017). Cass. 16703/2022 Giudicepietro).

6.4. Nel caso in esame, invece, deve escludersi che l'omessa pronuncia sulla domanda di restituzione dell'ulteriore importo di Euro 502.175,15 sottenda una pronuncia implicita di inammissibilità per tardività. Osta a tale ricostruzione la circostanza che sia la C.t.p. che la C.t.r. si pronunciavano espressamente sulla spettanza del rimborso con riferimento alle somme la cui documentazione di supporto era stata prodotta solo in giudizio; non si avvedevano, tuttavia, del fatto che quest'ultima era stata prodotta in due diversi momenti, ovvero parte con note del 1 febbraio 2017 e parte direttamente all'udienza e si pronunciavano espressamente solo con riferimento a quest'ultima.

La statuizione espressa resa dalla C.t.r. su parte del credito la cui documentazione probatoria era stata prodotta solo in corso di giudizio (e l'omessa statuizione su altra parte) osta alla ricostruzione del dictum di cui alla sentenza impugnata come implicita pronuncia di inammissibilità per tardività. Quest'ultima, infatti, avrebbe dovuto riguardare l'intero credito ove solo si consideri che nessun passo della sentenza affronta la questione del deposito di nuova documentazione in due momenti diversi, ovvero con le note del 1 febbraio e all'udienza del 22 febbraio.

7. Il quarto motivo, da esaminarsi con priorità rispetto al secondo ed al terzo, in quanto logicamente antecedente, è infondato.

7.1. In primo luogo va evidenziato che la stessa ricorrente, nella parte espositiva del ricorso, ricostruendo il primo grado del giudizio, ha precisato che l'Ufficio si era costituito in primo grado sostenendo che il diniego parziale era la diretta conseguenza della mancata produzione delle certificazioni rilasciate dal sostituto d'imposta.

E' evidente, pertanto, che vi era contestazione del diritto al rimborso. Va rammentato, infatti, che i fatti allegati da una parte possono considerarsi pacifici, esonerando la stessa dalla necessità di

fornirne la prova, solamente quando l'altra parte abbia impostato la propria difesa su argomenti logicamente incompatibili con il disconoscimento dei fatti medesimi, ovvero quando si sia limitata a contestarne esplicitamente e specificamente taluni soltanto, evidenziando in tal modo il proprio non interesse ad un accertamento degli altri (Cass. 29/10/2020, n. 23862).

7.2. La censura, per altro, non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata.

La C.t.r. ha espressamente affermato che "quanto al merito della controversia, l'Ufficio non ha mai sostenuto che il diritto al rimborso sia illegittimo o infondato ma ha rilevato che esso non risulta del tutto documentato a seguito delle richieste di integrazione probatoria". La sentenza, pertanto, ha distinto il profilo dell'an da quello del quantum, rilevando che l'Ufficio non aveva ritenuto illegittimo o infondato il diritto al rimborso ma aveva rilevato che il medesimo non risultava "del tutto documentato".

La C.t.r. ha aggiunto che, trattandosi di una richiesta di rimborso, secondo quanto espresso dalla giurisprudenza di legittimità, l'Ufficio non era gravato dall'onere di motivare o provare le proprie ragioni, potendo esercitare la facoltà di richiedere al contribuente di fornire la prova di quanto richiesto.

7.3. Così motivando, la C.t.r. si è attenuta al principio di diritto costantemente affermato da questa Corte secondo cui incombe sul contribuente, il quale invochi il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito, e, a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poichè il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo (Cass. 30/10/2018, n. 27580).

8. Il secondo motivo, con il quale la ricorrente si duole del mancato esercizio da parte della C.t.r. dei poteri istruttori di ufficio, è inammissibile per difetto di specificità in violazione dell'art. 366 c.p.c..

8.1. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 1, prevede sul punto che il giudice di appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. L'art. 61 D.Lgs. cit. dispone che nel procedimento di appello si osservano in quanto compatibili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione. L'art. 7, comma 3, D.Lgs. cit. prevedeva, fino alla sua abrogazione, la facoltà per la commissione tributaria di ordinare, in qualsiasi momento, il deposito documenti necessari ai fini della decisione.

8.2. In ragione di dette disposizioni questa Corte ha affermato che, a seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, cit. al giudice di appello non è più consentito ordinare il deposito di documenti, dovendo, invece, essergli riconosciuto il potere di ordinarne ex officio l'esibizione ai sensi dell'art. 210 c.p.c. (Cass. 11/06/2014, n. 13152).

Si è rilevato che le nuove prove che il giudice di appello può disporre ex officio, sono quelle stesse che il giudice di primo grado può ordinare ai sensi dell'art. 7 cit., non potendosi ritenere che il giudice di secondo grado abbia poteri istruttori ufficiosi diversi e maggiori rispetto a quelli

della Commissione provinciale. Pertanto, nemmeno al giudice di appello è consentito di ordinare il deposito di documenti sollevando la parte dall'onere della prova, residuando soltanto il potere di ordinare l'esibizione ex officio di cui all'art. 210 c.p.c..

Si è, altresì, precisato che l'unica ipotesi in cui è possibile disporre l'esibizione di documenti d'ufficio ai sensi dell'art. 58 comma 1 D.Lgs. cit., è quando sussista il presupposto dell'impossibilità di acquisire la prova altrimenti, come nel caso in cui una parte non possa conseguire i documenti in possesso dell'altra (Cass. 08/07/2015, n. 14244), oppure in situazioni di oggettiva incertezza, in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti (Cass. 19/06/2018, n. 16171). Al giudice tributario, sia di primo che di secondo grado è consentito ordinare l'esibizione dei documenti, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., quando è impossibile acquisire altrimenti la prova, come nel caso in cui una parte non possa conseguire i documenti in possesso dell'altra, ovvero in situazioni di oggettiva incertezza, al fine di integrare gli elementi istruttori in atti, non potendo invece essere ordinata d'ufficio l'esibizione di documenti di una parte o di un terzo, quando l'interessato può di propria iniziativa acquisirne una copia e produrla in causa (Cass. 2/12/2021, n. 38062, Cass. 27/12/2018, n. 33506).

8.3. La ricorrente non ha precisato in ricorso quali fossero le prove di cui aveva sollecitato l'acquisizione di ufficio. Dalla complessiva impostazione del motivo è dato intendere che l'istanza aveva ad oggetto l'acquisizione di documentazione presso terzi. Si deduce, infatti, che la C.t.r. avrebbe dovuto attivare i propri poteri di ufficio "potendo, per esempio, ordinare l'acquisizione dei modelli 770 delle banche coinvolte ed affidare ad una CTU contabile il compito di riscontrare quanto già prodotto e documentato dalla ricorrente in sede stragiudiziale".

Non si riportano, tuttavia, le specifiche istanze avanzate.

La ricorrente, inoltre, nemmeno deduce perchè, l'Amministrazione straordinaria fosse nell'impossibilità di acquisire presso terzi, nella specie le banche che avevano operato quali sostituti di imposta, la documentazione afferente alla società.

8.4. La deduzione in termini generici non consente, pertanto, alla Corte di valutare se sussistessero i presupposti per l'esercizio dei poteri di Ufficio e se la C.t.r., rigettando l'istanza sul presupposto che l'onere probatorio gravasse sulla contribuente e che quest'ultima aveva dichiarato di non essere in grado di reperire la relativa documentazione abbia fatto mal governo dei principi sopra esposti.

9. Il terzo motivo è inammissibile.

9.1. Le Sezioni Unite della Corte, cui ha fatto seguito la costante giurisprudenza di legittimità, hanno chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232 e tra le più recenti Cass. 23/05/2022, n. 16653).

Si è, altresì, precisato che il ricorrente che, in sede di legittimità, denunci il difetto di motivazione su un'istanza di ammissione di un mezzo istruttorio ha l'onere di indicare specificamente le circostanze oggetto della prova (Cass. 10/08/2017, n. 19985).

9.2. La ricorrente si duole della mancata ammissione della richiesta di ctu e di accesso senza nemmeno illustrare quale oggetto avessero le dette istanze.

In ogni caso, la motivazione resa dalla C.t.r. a sostegno del rigetto non incorre nel vizio denunciato. La C.t.r., infatti, ha ritenuto "incongrua" la richiesta atteso che la stessa società contribuente non era in grado di reperire la relativa documentazione, così chiaramente palesando, con motivazione esauriente, la valutazione di non praticabilità dei mezzi istruttori sollecitati.

10. Il quinto motivo è inammissibile in quanto censura la sentenza impugnata per profili del tutto estranei alla motivazione della stessa.

10.1. La ricorrente sostiene che la C.t.r. avrebbe rigettato l'appello per la parte del credito, derivante da ritenute alla fonte ad opera dei sostituti di imposta, per le quali non vi era apposta certificazione da parte di questi ultimi ed assume che tale certificazione non avrebbe valenza probatoria e non costituirebbe condicio sine qua non per lo scomputo delle ritenute.

10.2. La C.t.r., tuttavia, nel rigettare la domanda, ha rilevato tout court che la contribuente, su cui gravava l'onere probatorio, non aveva fornito la documentazione di riferimento. La sentenza impugnata non contiene alcun cenno alla necessità di provare il credito esclusivamente a mezzo delle certificazioni del sostituto d'imposta.

La circostanza che il credito per il quale l'Ufficio aveva negato il rimborso fosse quello per il quale la contribuente non aveva prodotto in sede stragiudiziale le certificazioni rilasciate dai sostituti di imposta, non implica affatto che la C.t.r. abbia ritenuto che dette ultime fossero l'unico strumento attraverso il quale assolvere all'onere probatorio. La C.t.r. si è limitata ad affermare che detto ulteriore credito non era provato.

11. In conclusione il ricorso va accolto, limitatamente al primo motivo, disattesi gli ulteriori. Ne consegue la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 16 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 12 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza