Sentenza del 04/04/2019 n. 9413 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La Banca T. s.p.a. ha presentato all'Agenzia delle Entrate domanda di rimborso dell'importo pagato, a titolo di i.re.s., per gli anni d'imposta dal 2004 al 2007, in considerazione dell'asserita illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3, 35 e 53 Cost., del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 1, comma 2, il quale dispone che l'i.r.a.p. non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

2. Avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza, la contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che lo ha rigettato.

3.La stessa contribuente ha quindi proposto appello, contro la decisione di primo grado, dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, riproponendo dubbi sulla legittimità costituzionale dello stesso D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 1, comma 2.

4. La C.T.R., con la sentenza n. 12/50/12, depositata il 25 gennaio 2012, non ha ritenuto di sollevare la questione di legittimità costituzionale, anche in considerazione delle modifiche apportate alla disciplina della materia dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, che consente una deduzione forfettaria dell'1.r.a.p. ai fini delle imposte sui redditi, ed ha respinto l'appello, compensando le spese di lite;

5. La contribuente ha proposto ricorso per la cassazione della predetta sentenza di secondo grado, articolando due motivi:

5.1. nullità della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia del giudice a quo su tutti i motivi di appello;

5.2. nullità della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata;

5.3. e comunque così concludendo: "Si ripropone la domanda di rimborso, previa remissione degli atti alla Corte Costituzionale, o meglio previa applicazione dello ius superveniens, con effetto retroattivo, come riconosciuto dalla Corte Cost. 8/12 ottobre 2012, n. 232 (...) ".

6. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate, eccependo l'inammissibilità e l'infondatezza dei motivi dedotti dalla ricorrente.

7. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., il Pubblico Ministero ha depositato requisitoria scritta.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, deve rilevarsi che i due motivi di ricorso, a prescindere dalla loro formale scissione in due distinte censure e dalla qualificazione formale loro attribuita dalla ricorrente nelle relative rubriche, devono essere apprezzati in ragione dell'intero contenuto sostanziale dell'atto, compresa, in particolare, la parte conclusiva dello stesso, ante riprodotta. Da tale lettura, complessiva e coordinata, del ricorso emerge come le censure esposte dalla ricorrente integrino, nella sostanza, un'unica critica alla decisione impugnata, riconducibile all'errore imputato al giudice a quo che ha richiamato il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 (norma che ha consentito una deduzione parziale e forfettaria dell'1.r.a.p. non solo a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, ma anche in relazione ai periodi d'imposta anteriori, per i quali sia stata comunque presentata, entro il termine di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, istanza per il rimborso, o per i quali tale termine non sia comunque scaduto) esclusivamente per dedurne l'infondatezza della prospettata illegittimità costituzionale del predetto D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 1, comma 2, che invece escludeva totalmente la deducibilità dell'i.r.a.p. ai fini delle imposte sui redditi. Così facendo, il giudice a quo ha ritenuto di adeguarsi alla pronuncia della Corte costituzionale che, con l'ordinanza n. 232 del 2012, ha ordinato la restituzione, alle Commissioni tributarie rimettenti, degli atti relativi ai giudizi riuniti di legittimità costituzionale, introdotti con sei ordinanze di analogo tenore, con le quali, è stata sollevata, con riferimento agli anni di imposta dal 2001 al 2007, questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 1, comma 2, nella parte in cui prevede che l'IRAP non sia deducibile ai fini delle imposte sui redditi, anche dopo l'entrata in vigore del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, in relazione agli artt. 3, 35 e 53 Cost..

1.1. Il Giudice delle leggi, nella decisione appena citata, ha infatti rilevato che: " (...) successivamente alla proposizione delle questioni, il quadro normativo di riferimento è profondamente cambiato perchè: a) è entrato in vigore il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 2, convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, che ha dettato norme in materia di "Agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonchè per donne e giovani", riguardanti anche il tributo in oggetto; b) il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 4, comma 12, ha poi inserito il D.L. n. 201 del 2011, art. 2, comma 1-quater, prevedendo che: "In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dal citato D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, commi da 2 a 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, nonchè ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo". Il suindicato ius superveniens è intervenuto, anche retroattivamente, in materia di deducibilità dell'IRAP, con espresso riferimento alle disposizioni censurate dalle sei ordinanze di remissione. Pertanto la modifica del combinato disposto delle tre disposizioni censurate impone

la restituzione degli atti ai giudici rimettenti perchè operino una nuova valutazione della perdurante rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione, con l'occasione colmando ogni eventuale lacuna delle singole ordinanze di rimessione in ordine alla descrizione delle fattispecie oggetto dei giudizi a quibus, alla motivazione sulla rilevanza e sulla non manifesta infondatezza delle questioni e alla ricostruzione del quadro normativo." (Corte Cost., ord. n. 232 del 2012. Nello stesso senso Corte Cost., ord. n. 56 del 2014).

1.2. Tuttavia, è palese - risultando dalla mera lettura della sentenza qui impugnata- che il petitum sostanziale del giudizio di merito, e le stesse censure mosse dall'appellante alla sentenza di primo grado, non fossero limitate alla legittimità costituzionale o meno del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 1, comma 2, ma richiedessero una pronuncia sulla fondatezza o meno del diritto della contribuente appellante al rimborso richiesto, da valutare proprio ai sensi dello stesso D.L. n. 185 del 2008, art. 6, convertito dalla L. n. 2 del 2009 e della sua retroattività. Infatti, l'effetto dell'introduzione di quest'ultima norma nell'ordinamento, a differenza di quanto si ricava dalla sentenza impugnata, non è ovviamente limitato alla sua rilevanza sulla questione della legittimità costituzionale o meno della precedente disposizione che, originariamente, escludeva in radice la deducibilità dell'i.r.a.p.. Piuttosto, il D.L. n. 185 del 2008, art. 6, convertito dalla L. n. 2 del 2009 (così come le ulteriori norme in materia, nel frattempo sopravvenute), ha un proprio contenuto precettivo la cui specifica incidenza, rispetto alla fattispecie concreta sub iudice (ovvero rispetto al merito della domanda di rimborso originariamente rivolta dalla contribuente all'Amministrazione e riproposta sia in appello, sia in questa sede), non è stata considerata dal giudice a quo, nonostante la sua dichiarata intenzione di applicare tale disposizione.

1.3. E' quindi fondato il ricorso, e la causa va rimessa alla CTR affinchè, effettuato ogni accertamento in fatto, valuti, anche alla luce delle richiamate pronunce della Corte costituzionale, la fondatezza della domanda di rimborso della contribuente, pure con riferimento all'applicabilità, o meno, al caso di specie del menzionato del D.L. n. 185 del 2008, art. 6, convertito dalla L. n. 2 del 2009; del D.L. n. 201 del 2011, art. 2 (convertito dalla L. n. 214 del 2011), che ha dettato norme in materia di "Agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonchè per donne e giovani", riguardanti anche il tributo in oggetto; e, poi, del D.L. n. 16 del 2012, art. 4, comma 12, che ha inserito nel D.L. n. 201 del 2011, art. 2 il comma 1-quater, ove è previsto che: "In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dal citato D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, commi da 2 a 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore dei presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, nonchè ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo"; nonchè, infine, di ogni ulteriore disposizione normativa sopravvenuta che disciplini il caso concreto sub indice.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata;

rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza