Sentenza del 31/08/2022 n. 25558 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In data 21.9.2010 l'Agenzia delle entrate notificava alla A. Toscano soc. coop., in persona del legale rappresentante pro tempore, l'avviso di accertamento n. (---) con il quale si contestava l'applicabilità di un'aliquota Irap più elevata, pari al 5,25% anzichè al 4,25%, conseguendone la richiesta di un maggior tributo nella misura di Euro 58.215,00 (anno 2007).

2. La contribuente impugnava l'avviso di accertamento, innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze, censurando che non si potesse applicare l'aliquota maggiorata - prevista per gli enti economici che calcolano la loro base imponibile ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 6 e 7 - in quanto la società appartiene al compatto dei "confidi", che calcola la propria base imponibile ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 10, e risulta pertanto estranea al compatto bancario. La Ctp di Firenze accoglieva il ricorso, rilevando che l'incremento dello 0,85% era applicabile solo ai soggetti già interessati dalla precedente maggiorazione dell'Irap, dal 4,25 al 4,40%, da cui il compatto cui appartiene la ricorrente era risultato escluso.

3. L'Agenzia delle entrate spiegava appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana, riaffermando la fondatezza dei propri argomenti e quindi la correttezza del proprio operato. La Ctr, in riforma della decisione dei giudici di primo grado, accoglieva l'appello dell'Ente impositore, ritenendo che alla contribuente dovesse applicarsi l'incremento di aliquota IRAP previsto dalla L.R. Toscana 22 dicembre 2006, n. 64, art. 10.

4. Avverso la decisione assunta dalla Ctr della Toscana, ha proposto ricorso per cassazione l'A. Toscano soc. coop., affidandosi a tre motivi di ricorso, ulteriormente illustrati da memoria. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle entrate.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il P.M., S. Procuratore Generale Alessandro Pepe, ed ha domandato accogliersi il primo mezzo di impugnazione, assorbiti gli ulteriori.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente contesta la violazione e falsa applicazione della L.R. Toscana n. 64 del 2006, art. 5, comma 1 (e relativo Allegato A) in riferimento all'art. 12 disp. gen., nonchè del D.L. n. 269 del 2003, art. 13, comma 47 (come conv. dalla L. n. 326 del 2003), del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 6, 10 e 16, e della L.R. Toscana n. 43 del 2002, art. 2, per avere la Ctr ritenuto che "L.R. Toscana n. 64 del 2006, citato art. 5, comma 1, debba essere letteralmente e logicamente-sistematicamente interpretato nel senso che l'incremento di aliquota IRAP dello 0,85% da esso disposto si applichi

a tutti i soggetti esercenti le attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria caratterizzate dai codici ISTAT ATECO 2002 con radice 67, anzichè soltanto a quegli esercenti attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria caratterizzate dai codici ISTAT ATECO 2002 con radice 67 che, al 31.12.2006, già erano soggetti all'aliquota del 4,40%" (ric., p. 9).

2. Mediante il suo secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la società contesta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16, comma 1, vigente per il periodo dal 1.1.2007 al 31.12.2007, per avere la Ctr "omesso di applicare ai confidi A. l'aliquota IRAP del 4,25% prevista da tale disposizione, applicando invece nella determinazione dell'aliquota dovuta dal confidi la L.R. Toscana n. 64 del 2006, art. 5, comma 1 (e la relativa tabella Allegato A) sebbene tale norma sia costituzionalmente illegittima per contrasto con l'art. 117, comma 1, lett. e), in relazione al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16, comma 3" (ric., pp. 9-10).

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la società critica la violazione e falsa applicazione della L.R. n. 64 del 2006, art. 5, comma 1 (e relativo Allegato A) in riferimento all'art. 12 disp. gen., nonchè della L.R. n. 43 del 2002, art. 2, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16, comma 1, per avere la Ctr "comunque ritenuto applicabile al confidi A. l'aliquota IRAP 2007 del 5,25%, sebbene la stessa non sia prevista da alcuna di tali norme, nè dal loro combinato" (ric., p. 10).

4. Mediante il suo primo strumento d'impugnazione la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione della L.R. Toscana n. 64 del 2006, art. 5, comma 1, nella misura in cui la Ctr ha erroneamente interpretato la norma, come integrata mediante l'allegato, nel senso che l'incremento di aliquota Irap dello 0,85%, da essa disposto, si applica a tutti i soggetti esercenti attività ausiliaria dell'intermediazione finanziaria (codici ISTAT Ateco 2002 con radice 66) e non solo a quelli che, al 31.12.2006, già erano soggetti all'aliquota Irap del 4,40%, anzichè del 4,25%.

Pacificamente l'A. Toscano soc. coop., odierna ricorrente, è un consorzio di garanzia collettiva fidi (c.d. confidi), codice Ateco 66.

4.1. Occorre quindi innanzitutto provvedere a ricostruire, per la parte di stretto interesse, la normativa nazionale e regionale applicabile alla fattispecie.

4.1.1. Il D.L. n. 269 del 2003, art. 13, comma 45, come conv., dispone: "Ai fini delle imposte sui redditi i confidi, comunque costituiti, si considerano enti commerciali". Deve quindi subito aggiungersi che, ai sensi del successivo comma 47 del medesimo articolo, "Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive i confidi, comunque costituiti, determinano in ogni caso il valore della produzione netta secondo le modalità contenute del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 10, comma 1, e successive modificazioni". In relazione alla determinazione dell'Irap da versare, pertanto, i confidi sono stati distinti, dallo stesso legislatore nazionale, rispetto agli enti finanziari, bancari o assicurativi, che sono invece regolati ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 6 e 7.

4.1.2. Il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16, aveva poi previsto che l'aliquota base dell'Irap fosse fissata al 4,25%, con possibilità per le Regioni di aumentarla con propri provvedimenti, in relazione a determinati settori di attività e categorie di soggetti passivi, "fino ad un massimo di un punto percentuale".

4.1.3. La L.R. Toscana n. 43 del 2002, art. 2, ha previsto l'aumento dell'Irap nei confronti delle banche,, nonchè di enti e società finanziarie ed imprese di assicurazione, elevandola al 4,40%. Da tale incremento sono stati ritenuti pacificamente esclusi, anche dall'Agenzia delle entrate, i confidi, che hanno continuato a versare l'Irap in base all'aliquota ordinaria del 4,25%.

4.1.4. Successivamente la L.R. Toscana n. 64 del 2006, ha disposto, all'art. 5, l'aumento delle aliquote Irap nei confronti dei soggetti economici indicati nell'allegato "A" della stessa legge. Nell'allegato si chiarisce che per le attività di cui ai codici Ateco nn. 64, 65 e 66, è previsto un aumento pari allo 0,85%, ma in nota si specifica che esso si applica ad operatori economici per i quali "l'aliquota vigente al 31 dicembre 2006 è al 4,40 per cento".

4.2. La Ctr ha ritenuto che "l'incremento di aliquota Irap previsto dalla L.R. Toscana n. 64 del 2006, fa riferimento ad attività che comprendono quella svolta dalla contribuente la quale ultima pertanto non può ritenersi esclusa dal previsto incremento... il dato testuale della normativa regionale, così come rivisitata dalla L. n. 64 del 2006, è esplicito e non può, ad avviso di questa Commissione, essere revocato in dubbio per effetto di una mera nota esplicativa contenuta nellia tabella allegata alla legge in parola" (sent. Ctr, p. 3).

Il giudice dell'appello, però, trascura di considerare che la nota in questione è una parte del provvedimento legislativo, e la sua portata normativa non può non essere esaminata.

4.2.1. La nota "(1)" invero, appare rilevante e decisiva, in quanto specificazione di ciò che è previsto nella tabella. Quest'ultima dispone, come rilevato dal P.M. nelle sue conclusioni scritte (p. 3), che per le attività di cui ai codici Ateco 2002 nn. 64, 65 e 66, è previsto un incremento dell'Irap nella misura dello 0,85%, ed accanto a ciascuna delle attività così codificate è posto un asterisco, il quale richiama la nota "(1)" posta in calce all'allegato, in cui si evidenzia che per le attività prese in considerazione "l'aliquota vigente al 31 dicembre 2006 è al 4,40%". Pertanto l'aumento è stato previsto per le imprese che esercitano le attività di cui ai codici Ateco 64 (serviizi finanziari), 65 (assicurazioni, riassicurazioni e fondi pensione), e 66 (attività ausiliarie dei servizi finanziari e delle attività assicurative), ma risulta decisiva la ricordata nota "1", la quale sancisce che la maggiorazione dello 0,85 % dell'Irap si applica (solo) a quelle attività per le quali fosse già stato fissato l'incremento dell'Irap al 4,40%. Occorre allora ribadire che, pacificamente, con riferimento ai confidi, l'aliquota applicabile non era fissata al 4,40%, bensì al 4,25%.

Del resto, come anticipato, gli enti appartenenti alla categoria dei confidi sono stati esplicitamente esclusi dalla disciplina dell'Irap come applicabile agli enti finanziari, bancari, assicurativi, nonchè ausiliari di tali categorie, del D.L. n. 269 del 2003, art. 13, comma 47, come conv..

4.3. Diversamente da quanto affermato dalla Ctr della Toscana secondo cui "la volontà espressa del legislatore regionale di ricomprendere nell'aumento di cui qui si tratta i soggetti identificati

in ragione dell'attività svolta a prescindere dalla loro natura giuridica" (sent. Ctr. p. IV), occorre pertanto ritenere che l'intento del legislatore regionale sia stato quello di mutare il metodo di identificazione dei soggetti passivi, ma con la specificazione - tramite la nota "(1)" - che sono soggetti alla maggiorazione dello 0,85% solo quei soggetti per i quali alla data del 31.12.2006 era già stata prevista la maggiorazione dell'aliquota al 4,40%, ai sensi della precedente L.R. Toscana n. 43 del 2002, art. 2, comma 1, la quale prevedeva tale aumento solo "per i soggetti di cui del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 6 e 7 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonchè riordino della disciplina dei tributi locali) e successive modifiche", in cui sono ricomprese le imprese bancarie ed assicurative, ma da cui risultano esclusi i confidi, disciplinati dal successivo art. 10.

4.3.1. Il richiamo implicito operato dalla norma non può essere ignorato, con la conseguenza che la previsione della maggiorazione dello 0,85% non riguarda l'intera categoria di chi svolge "attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria e delle assicurazioni" caratterizzata dal "codice attività" ISTAT Ateco 2002 "66",, ma solo quelli, tra tali enti, per i quali era già stata prevista la maggiorazione dell'aliquota al 4,40%, con conseguente esclusione dei "confidi".

4.4. Invero, a differenza di quanto sostiene la difesa dell'Amministrazione finanziaria che, come la Ctr, trascura la portata normativa della nota esplicativa, nello stesso senso depone anche la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 19.1.2015, n. 5, dove si legge che "il peculiare trattamento tributario dei consorzi in parola (n.d.r. confidi) ai fini del tributo regionale, peraltro, trova origine nel D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422, che, all'art. 4, comma 1, lett. b), aveva aggiunto i "consorzi di garanzia collettiva fidi di primo e secondo grado" tra i soggetti che determinano la base imponibile IRAP secondo le disposizioni dell'art. 10, del più volte citato D.Lgs. n. 446 del 1997. Conformemente alla ricostruzione operata, nei modelli di dichiarazione, i Confidi - sin dall'origine - sono stati inseriti nella sezione del quadro IRAP riservata ai soggetti esercenti attività industriali e commerciali, al pari delle cooperative edilizie (anch'esse soggette alle medesime e peculiari regole di calcolo della base imponibile) e non già nella Seconda Sezione (riservata alle banche ed agli antri soggetti finanziari), pur nella consapevolezza che si trattasse di soggetti finanziari; in linea con le osservazioni svolte è anche l'attuale collocazione nel modello IRAP 2014 (rigo IC63 della Sezione V - Società in regime forfetario). Le considerazioni sopra evidenziate portano a confermare quanto prospettato dall'istante; pertanto, i Confidi, che determinano la base imponibile col "metodo retributivo", non devono applicare la maggiorazione di aliquota prevista per i soggetti di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 6" (evidenza aggiunta).

5. Il primo motivo di ricorso proposto dalla contribuente risulta quindi fondato, e deve essere pertanto accolto, conseguendone la cassazione della sentenza impugnata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, pronunziando ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, accogliendo l'originario ricorso proposto dalla contribuente ed annullando l'avviso di accertamento oggetto di causa.

Gli ulteriori motivi di ricorso rimangono assorbiti.

5.1. In considerazione della novità e complessità della questione esaminata, appare equo disporre la compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

La Corte;

Definitivamente pronunziando sul ricorso proposto dall'Artigiancredito Toscano Soc. coop., in persona del legale rappresentante pro tempore, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori e, decidendo nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, annulla l'avviso di accertamento oggetto di causa.

Spese di lite compensate tra le parti.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza