

Sentenza del 03/05/2023 n. 11576 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La contribuente, in data 11 marzo 2013, ha chiesto il rimborso dell'addizionale IRES per il settore energetico (c.d. Robin tax) versata negli anni (---), sostenendone l'illegittimità costituzionale.

A fronte del silenzio-rifiuto, la stessa il 29 aprile 2016 proponeva ricorso davanti alla CTP, che rigettava lo stesso riportandosi alla decisione resa dalla Corte Costituzionale n. 10 del 2015.

Gravata d'appello la sentenza, la CTR confermava la sentenza di primo grado.

2. La contribuente propone ricorso in cassazione affidato a cinque motivi. L'Agenzia si è costituita a mezzo di controricorso per resistere all'impugnativa. La contribuente in data 27 febbraio 2023 ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si deduce violazione degli artt. 136 e 101 Cost., e L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30.

In particolare, la CTR avrebbe applicato il disposto della sentenza della Corte Cost. n. 10 del 2015 laddove la stessa prescrive che "gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui sopra devono decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione nella Gazzetta Ufficiale", e pertanto disponendo che la norma dichiarata illegittima cessi di avere efficacia dal giorno successivo alla sua pubblicazione, pur non trattandosi di un rapporto esaurito, ma pendente, così violando l'art. 136 Cost. D'altronde, applicando letteralmente la decisione della Corte Cost., in particolare il relativo dispositivo, la stessa non escludeva i rapporti pendenti, in base alla regola generale.

Inoltre, la decisione d'appello sarebbe stata assunta anche in violazione dell'art. 101 Cost., in base al quale i giudici sono soggetti soltanto alla legge.

2. Con il secondo motivo si deduce violazione degli artt. 136 e 81 Cost., e L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30.

La pronuncia infatti deve essere censurata, a parere della contribuente, anche laddove - riportando la sentenza della Corte Cost. - non applicava l'art. 136 Cost. in tema di decorso degli effetti della pronuncia di illegittimità costituzionale, sull'asserita "impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionale i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente

compromessi", senza considerare che l'art. 81 Cost. tiene conto degli obiettivi e dei limiti che riguardano esclusivamente i mezzi finanziari a disposizione, il rapporto tra entrate e spese e la sostenibilità del debito. Obiettivi relativi e neutrali che non indicano valori sostanziali e mezzi finanziari da utilizzarsi, per cui non si vede come l'equilibrio di bilancio potesse comprimere altri valori costituzionali.

3. Con il terzo motivo si deduce violazione degli artt. 136 e 24 Cost, e L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

A parere della contribuente la Corte Costituzionale avrebbe errato nel comparare e bilanciare diritti e principi senza tener conto dell'art. 24 Cost., posto che per i contribuenti che alla data della pubblicazione avevano avanzato la pretesa restitutoria, i diritti coinvolti non erano più solo quelli di cui agli artt. 2, 3 e 53 Cost., presi in esame dal giudice delle leggi, ma anche appunto l'art. 24 Cost.

Sotto tale profilo, dunque, per l'ipotesi in cui i motivi non potessero trovare accoglimento, la contribuente propone questione di legittimità costituzionale del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, art. 81, commi 16-18, in riferimento all'art. 24 Cost., con specifico riferimento ai rapporti ancora pendenti successivamente alla data di declaratoria di illegittimità.

4. Con il quarto motivo si deduce violazione degli artt. 11 e 117, 4, par. 3, e 6, par. 2, TUE, in combinato disposto con gli artt. 6 e 13, CEDU, e degli artt. 47, 48 e 52, par.3, della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Infatti, a parere della contribuente, gli artt. 136 e 81 Cost., come interpretati dalla sentenza della Corte Cost. n. 10 del 2015, si porrebbero in contrasto con i principi generali dell'Unione Europea (certezza del diritto, legittimo affidamento, uguaglianza delle armi nel processo, effettiva tutela giurisdizionale, diritto a un tribunale indipendente e a un equo processo), richiamando in proposito varie pronunce della Corte di Giustizia, e proponendo istanza di rinvio pregiudiziale a quest'ultima.

5. Con il quinto motivo si deduce violazione degli artt. 70, 71, 81, 95 e 100 Cost., e L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30.

La sentenza d'appello, così come quella della Corte Cost. n. 10 del 2015, secondo la contribuente, violerebbero le richiamate disposizioni perchè, ritenendo applicabile fino al 2015 il D.L. n. 112 del 2008, art. 81 hanno in realtà assunto una decisione propria del potere legislativo, posto che voler tutelare gli obiettivi di pareggio di bilancio costituirebbe una scelta di opportunità propria di tale potere.

6. Il ricorso è inammissibile.

Deve infatti preliminarmente osservarsi come non sia ammissibile la diretta deduzione di violazione di norme costituzionali in sede di ricorso in cassazione, in quanto il contrasto tra la decisione impugnata e i parametri costituzionali, realizzandosi sempre per il tramite dell'applicazione di una norma di legge, deve essere sottoposto allo scrutinio di questa Corte

mediante l'eccezione di illegittimità costituzionale della norma applicata (cfr. ex plurimis Cass. 12/11/2020, n. 25573).

Orbene anche quando i motivi del ricorso introduttivo della presente controversia, oltre ad assumere direttamente la violazione delle disposizioni della Costituzione che si sono sopra riportate, indicano - peraltro non tutti - anche quella della L. n. 87 del 1953, art. 30 nella relativa illustrazione è sempre specificamente ed inequivocabilmente dedotta la diretta violazione di norme di rango costituzionale, e conseguentemente già sotto tale profilo il ricorso si mostra in gran parte inammissibile.

7. Sempre in via generale, deve altresì prendersi atto del fatto che tutti i motivi, sebbene formalmente si riferiscano all'impugnazione della sentenza d'appello, nell'illustrazione inequivocabilmente finiscono per denunciare e dunque impugnare la sentenza della Corte Cost. n. 10 del 2015.

In particolare al primo motivo si legge espressamente a pag. 10 "Quanto sostenuto dalla Corte Costituzionale, e recepito in toto dalla Commissione Regionale, non pare però sufficiente ad escludere la violazione degli artt..." e a pag. 11 "Solo attraverso una dichiarazione di incostituzionalità della L. n. 87, art. 30 nella parte in cui non prevede che la Corte Costituzionale possa differire gli effetti...sarebbe stato possibile giustificare un'interpretazione come quella fornita dalla Corte Costituzionale".

Al secondo motivo, a pag. 15, si legge fra l'altro "Non si comprende come il parametro dell'equilibrio di bilancio o della sostenibilità del debito possano comprimere la portata di altri valori e principi costituzionali" e ancora "il concetto secondo cui "le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere una irragionevole redistribuzione della ricchezza..." è assolutamente censurabile".

Al terzo motivo, a pag. 17, si legge fra l'altro "nel bilanciamento tra diritti e i principi (come effettuato nella sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale...e pedissequamente riproposto nelle motivazioni dai giudici di secondo grado) non sono stati in alcun modo considerati il diritto alla difesa..." Al quarto motivo, a pag. 22, si legge fra l'altro "Gli artt. 36 e 81 Cost....come interpretati dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 10/2015 ed applicati dalla Commissione Tributaria...si pongono in contrasto con i principi generali del diritto dell'Unione Europea..." Infine, al quinto motivo, a pag. 25, si legge "La sentenza della Commissione...così come la sentenza n. 10/2015 della Corte Costituzionale, è stata emessa in violazione degli artt. 70, 71, 81 e 95 Cost."

Orbene la contribuente, nel proporre copiosi richiami a norme di carattere costituzionale, si esime dal riferirsi al disposto di cui all'art. 137 Cost., u.c., in virtù del quale "Contro le decisioni della Corte costituzionale non è ammessa alcuna impugnazione".

Del pari, la contribuente si esime anche dal considerare che, impugnando una sentenza sul presupposto della sua "pedissequa" applicazione di una sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma, pone il proprio ricorso in contrasto con il disposto dell'art. 136

Cost., laddove il medesimo, nel prevedere la cessazione di efficacia della norma illegittima a seguito della sentenza stessa, sancisce l'efficacia erga omnes della decisione stessa.

La sentenza che dunque applica la sentenza dichiarativa di illegittimità costituzionale, anche sotto il profilo della sua efficacia temporale, è conforme a diritto e si sottrae sotto tale profilo a qualsiasi censura ai sensi dell'art. 360 c.p.c.

7.1. Il ricorso è altrettanto inammissibile laddove, al primo motivo, in alternativa alla indiretta ma inequivocabile impugnazione della sentenza resa dalla Corte Costituzionale, la contribuente propone che quest'ultima vada letta, in assunta conformità al dettato dell'art. 136 Cost., nel senso che abbia disposto senza far salvi i rapporti pendenti, e quindi escludendo solo i rapporti esauriti.

Invero la sentenza in esame, nel disporre che la dichiarazione di illegittimità del D.L. n. 112 del 2008, art. 81, commi 16, 17 e 18, avvenga "a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale", ha espressamente fatto applicazione dei suoi poteri di stabilire la decorrenza degli effetti della pronuncia.

E' assolutamente evidente cioè che il giudice delle leggi ha inteso limitare la portata retroattiva della decisione, in quanto ha ritenuto che "Sono proprio le esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti a determinare la scelta della tecnica decisoria usata dalla Corte: così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio - come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative - similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo".

Siffatta graduazione temporale delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale è ritenuta dalla Corte Costituzionale "coerente con i principi della Carta costituzionale: in tal senso questa Corte ha operato anche in passato, in alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988)".

Sempre la pronuncia ha poi esplicitato in motivazione che "in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie decisioni e ai relativi limiti, deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost.". Dunque, la necessità di graduazione temporale, in applicazione di quanto precede, viene determinata proprio per la salvaguardia di valori costituzionali.

La Corte Costituzionale, quindi, procede a un bilanciamento di valori, precisando che "Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata e spaziosa violazione di uno dei diritti, che diverrebbe "tiranno" nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette": per questo la Corte opera normalmente un ragionevole bilanciamento dei valori coinvolti nella normativa sottoposta al suo esame...".

Tale affermazione avviene in piena coerenza con le ragioni stesse che hanno determinato la declaratoria di illegittimità costituzionale, laddove la stessa pronuncia ha osservato che "le disposizioni censurate nascono e permangono nell'ordinamento senza essere contenute in un arco temporale predeterminato, nè il legislatore ha provveduto a corredarle di strumenti atti a verificare il perdurare della congiuntura...per fronteggiare una congiuntura economica eccezionale si è invece stabilita una imposizione strutturale...senza limiti di tempo", sicchè l'efficacia retroattiva sarebbe risultata, essa sì, contrastante con la stessa declaratoria di illegittimità.

Sul punto preme rilevare come già nel dibattito dottrinale creatosi a seguito della rimessione della questione alla Corte, l'aspetto relativo alla previsione di una maggiorazione di aliquota senza un'adeguata selezione temporale della stessa era già stata posta come l'aspetto maggiormente critico della c.d. Robin tax, sottolineandosi come la discriminazione derivante dalla nuova (allora) normativa non poteva giustificarsi alla luce della sentenza della Corte costituzionale, 19.1.2005, n. 21, che aveva ammesso la legittimità di maggiori aliquote IRAP per alcuni settori di attività (istituti finanziari e imprese assicurative), proprio in ragione della propria temporaneità e del fatto che l'IRAP, nel sostituire precedenti prelievi, aveva avvantaggiato i contribuenti di quei settori.

D'altronde la stessa ratio del prelievo, per il Governo, consisteva nel colpire sia i profitti "di congiuntura" (windfall profits), derivanti dalla rivalutazione delle scorte in caso di aumento del prezzo del petrolio, sia quelli "eccessivi" (excess profits), cioè superiori alla misura "normale", realizzabile in regime di concorrenza.

E gli stessi precedenti storici di prelievi intesi a colpire i profitti "di congiuntura" (la statunitense Crude Oil Windfall Profit Tax dal 1980 al 1988) o "eccessivi" (le imposte straordinarie sui profitti di guerra di cui al D.Lgt. n. 857 del 1918 ed alla L. n. 813 del 1940) erano, a differenza di quello in esame, temporanei e non strutturali.

Infine la stessa Corte esemplificava ulteriori interventi legislativi non colpiti dalla sanzione dell'illegittimità in forza della loro limitata durata, e quindi consistenti in un temporaneo inasprimento dell'imposizione - applicabili a determinati settori produttivi o a determinate tipologie di redditi e cespiti: la sovraimposta comunale sui fabbricati (sentenza n. 159 del 1985), l'imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati (sentenza n. 21 del 1996), il tributo del sei per mille sui depositi bancari e postali (sentenza n. 143 del 1995), il contributo straordinario per l'Europa (ordinanza n. 341 del 2000).

Ovviamente l'esercizio del suddetto potere di circoscrizione temporale degli effetti viene interpretato dalla stessa Corte Costituzionale, a fronte del generale regime di retroattività, salvi i rapporti esauriti, stabilito dall'art. 136 Cost., come da esercitarsi non solo alla luce del principio di bilanciamento suddetto, ma anche in ossequio a quello di stretta proporzionalità, per cui la decisione viene sorretta dall'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e dalla circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

In altri termini, a fronte di varie criticità costituzionali della norma denunciata (tra cui principalmente l'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione; ma anche il coprire l'intero reddito di impresa, anzichè ai soli "sovra-profitti"; e l'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo), e preso atto dell'impatto che la declaratoria retroattiva avrebbe sui conti pubblici, in presenza - si ripete - di un aspetto fondamentale costituito dalla mancata delimitazione temporale alla sola congiuntura - giustifica il bilanciamento dei valori costituzionali in gioco (l'equilibrio di bilancio con le norme violate) e giustifica, per la Corte, la rimodulazione temporale degli effetti, "così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio - come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative...".

Tale lettura della sentenza, peraltro resa evidente dal relativo testo, è poi del tutto coerente con la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "l'addizionale di imposta è divenuta illegittima...solo a partire da quella data, e non per i periodi antecedenti, essendo la illegittimità della legge dichiarata solo per il periodo successivo al 12 febbraio 2015..." (Cass. 18/12/2018, n. 32716).

Nè va trascurato come il dispositivo delle sentenze della Corte Costituzionale, al pari delle altre pronunce, vada letto in combinato ed alla luce della relativa motivazione - di cui è conseguenza - nella specie ampia ed inequivoca sul punto.

Nè infine dalla motivazione della sentenza è dato rintracciare una distinzione fra cause radicate e non, per trarne una sotto-distinzione all'interno dei rapporti non definitivi alla data di pubblicazione della decisione.

7.2. Manifestamente infondata risulta poi la questione di legittimità costituzionale proposta dalla ricorrente, per asserito contrasto del D.L. n. 112 del 2008, art. 81 con riferimento ai rapporti ancora pendenti, per contrasto con l'art. 24 Cost.

Da un lato la questione si pone in aperto contrasto con una sentenza dichiarativa della legittimità costituzionale di una norma che ne disciplina gli effetti come visto sopra; dall'altro la suddetta sentenza (o meglio la disciplina che ne consegue) in nulla contrasta con l'art. 24 Cost., parametro proposto dalla ricorrente, laddove l'effetto non retroattivo si mostra, come esposto al paragrafo che precede, coerente e conseguente alla ratio stessa sottesa alla declaratoria di illegittimità costituzionale, ed in particolare all'assenza di una circoscritta disciplina temporale della misura fiscale censurata ed al bilanciamento di valori costituzionali.

7.3. Del pari insussistenti sono le ragioni che fondano la proposta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione.

Ciò non solo per quanto appena osservato in ordine all'insussistente violazione al diritto di difesa, in tutte le sue declinazioni, che infatti è posto a fondamento della proposta di rinvio, ma anche perchè la stessa giurisprudenza CEDU ha affermato che, a proposito di diniego di rimborso, si deve valutare se lo stesso dipenda da un ragionevole bilanciamento tra l'interesse

del contribuente e quelli generali dell'ordinamento. Sotto tale profilo è essenziale considerare se sia stato traslato a valle l'onere del tributo, come puntualmente motivato dalla Corte. E ancora la stessa Corte ha altresì tenuto conto di principi propri dell'ordinamento UE, in particolare di quelli discendenti dal Trattato di stabilità, ratificato con L. 23 luglio 2014, n. 114, rispetto alla quale il nuovo testo dell'art. 81 Cost., assume rilevanza anche ai fini degli impegni assunti in tale sede.

8. In definitiva il ricorso è inammissibile, con conseguente aggravio di spese in capo al ricorrente soccombente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte dichiara l'inammissibilità del ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese, che liquida in Euro 10.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 16 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 3 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza