Sentenza del 30/11/2023 n. 33354 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data (Omissis), Monte dei Paschi di Siena Spa incorporante Banca Antonveneta Spa aveva avanzato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria istanza di rimborso dell'IRES versata dalla incorporata ante fusione, negli anni di imposta 2003, 2004, 2005, 2006, per mancata deduzione dell'IRAP relativa alle spese per personale dipendente e assimilato, delle quali allegava documentazione. Nei provvedimenti di diniego notificati dall'Ufficio, lo stesso motivava il mancato accoglimento della richiesta perchè presentata oltre il termine decadenziale di quarantotto mesi previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 . Tali provvedimenti sono stati impugnati dinanzi alla CTP che, rigettando il ricorso ha, per l'effetto, confermato il diniego.

La CTR, su appello della Società, dopo avere premesso il quadro normativo di riferimento, ha confermato la decisione di primo grado, così statuendo: "a) il legislatore ha sempre collegato la possibilità di presentare istanza di rimborso alla pendenza del termine di cui al D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38 ; b) non vi è alcuna possibile interpretazione che faccia supporre, come sostenuto dall'appellante l'assenza di un limite a ritroso (...); c) il rimborso non viene mai attivato in modo automatico, ma è sempre prevista una specifica attività da parte del contribuente: la richiesta del rimborso stesso; d) non vi è prova che vi siano contribuenti che abbiano presentato istanza di rimborso al di fuori e prima dell'entrata in vigore della normativa sopra elencata, nella "speranza" che il legislatore ne riconoscesse il diritto (...) e comunque ogni contribuente (...) è sempre libero di presentare tutte le istanze che ritiene utili per definire la propria posizione tributaria; e) è principio ribadito dalla Corte Costituzionale che qualunque norma (ed anche le pronunce della Corte stesa) non possa avere efficacia rispetto ai rapporti tributari "esauriti"." Conclude che le disposizioni esaminate non sono lesive di norme costituzionali "in quanto tutti coloro che hanno presentato o che presenteranno nei termini di legge l'istanza di rimborso avranno il diritto al rimborso stesso.".

Avverso tale statuizione la Società propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso. La ricorrente deposita successiva memoria. Il PG deposita requisitoria chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione che:

1. Con il primo motivo del ricorso si deduce l'illegittimità costituzionale del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 , art. 2 , comma 1-quater, per contrasto con gli artt. 3 , 24 , 42 , e 53 Cost., in quanto, sulla base di quanto stabilito dall'art. 2 D.L. cit., si genererebbe una disparità di trattamento tra contribuenti. Ciò in quanto la nuova deduzione è goduta in via retroattiva sino ai primi periodi di vigenza dell'IRAP da parte di coloro che con riferimento a tali periodi avevano (ante legem)

prodotto istanza di rimborso; per gli altri contribuenti, che tali istanze non avevano proposto, la retroattività può essere fruita limitatamente ai periodi intercorrenti tra il 2007 e il 2011, in quanto le relative imposte sono state versate nel lasso temporale di 48 mesi antecedente a quello di conversione in legge del D.L. n. 201 del 2011 .

1.1. Il motivo va respinto.

1.2. Questa Corte (Cass. n. 29395/2019 ; n. 11185/2023) ha già affrontato la questione della illegittimità costituzionale della mancata applicazione dello ius superveniens, escludendola, con argomentazioni che vengono in questa sede condivise.

1.3. Va rilevato che in tema di imposte dirette, la legge, in generale, ha sempre escluso la deducibilità dall'imponibile di oneri di natura fiscale e, comunque, solo il legislatore può discrezionalmente regolare la materia degli oneri deducibili, in particolare di natura fiscale. Sul punto, la Corte Costituzionale si è espressa più volte, affermando che "norme di tale tipo, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale arbitrarietà o irrazionalità" (sentenza n. 292/1987; ordinanza n. 2174/2001; sentenza n. 117/2017; sentenza n. 17/2018). Così si è anche espressa la Corte Edu, secondo cui la materia dell'imposizione fiscale fa parte del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica (Ferrazzini c. Italia, 12 luglio 2011), con vasta discrezionalità entro i confini di riserva di legge (James e altri c. Regno Unito, 21 febbraio 1986, conf. Spacl c. Rep. Ceca) e ragionevole finanza pubblica (National & pro vincial building society c. Regno Unito, 23 ottobre 1997; cfr. Cass. n. 11087/2019).

1.4. Quanto alle modalità di presentazione della domanda per la ripetizione del pagamento ritenuto indebito, va rilevato che nell'ordinamento tributario vige un regime speciale, basato sull'istanza di parte, da presentare, a pena di decadenza del relativo diritto, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta o, in mancanza di queste, dalle norme del contenzioso tributario (Cass. n. 11456/2011): norme costituite dal D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38 , e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 , comma 2, norma quest'ultima residuale e di chiusura del sistema.

1.5. Costituisce altresì principio connaturato alla logica dello Stato di diritto quello in virtù del quale qualsiasi situazione o rapporto giuridico diviene irretrattabile in presenza di determinati eventi, quali lo spirare di termini di prescrizione o di decadenza, l'intervento di una sentenza passata in giudicato o altri motivi previsti dalla legge, e ciò a tutela del principio, di preminente interesse costituzionale, della certezza delle situazioni giuridiche. Spetta solo al legislatore, in casi come quello del sopravvenire di pronunce comunitarie ovvero di una legge retroattiva, la valutazione discrezionale, nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, in ordine all'eventuale introduzione di termini e modalità di "riapertura" di rapporti esauriti, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza.

1.6. Nella specie la retroattività del diritto al rimborso è stata ancorata alla norma generale per la ripetizione dell'indebito tributario (D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38). Anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità della norma vigente, la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche, soprattutto in materia di entrate tributarie, che riceverebbe un grave vulnus, in

ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe (Cass. n. 11185/2023 ; Cass. 11/11/2019, n. 29043 , cit.).

1.7. Conclusivamente la questione di costituzionalità della indicata norma deve essere dichiarata manifestamente infondata.

2. Con il secondo motivo del ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'illegittimità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 201 del 2011 , art. 2 , comma 1-quater, per avere la CTR attribuito alla norma un significato diverso da quello effettivo, così violando l' art. 1 preleggi, che, in combinato disposto con l' art. 136 Cost., impone che la legge ordinaria non possa essere applicata in contrasto con le norme e i principi della Costituzione. Con il terzo motivo si deduce l'illegittimità del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17.12.2012 e dei provvedimenti di diniego del rimborso.

3. I motivi, da trattare congiuntamente per la loro connessione, a parte i profili di inammissibilità, in quanto l'illegittimità di un atto amministrativo, quale quello indicato, contenente l'Approvazione del modello per l'istanza di rimborso Irpef/Ires per mancata deduzione dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato (D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 , ex art. 2, comma 1-quater), non può essere fatta valere in questa sede, sono infondati.

3.1. Va premesso che inizialmente, l'Irap non era in alcun modo deducibile (D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 1 , comma 2, "l'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi"), ma che, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale, n. 156 del 2001 , è stata ritenuta deducibile in relazione alla quota di IRAP gravante sugli interessi passivi e sui redditi di lavoro dipendente. Ciò anche sulla considerazione che l'onere relativo alla mancata deduzione dell'IRAP dei costi per il lavoro personale veniva a incrementare il c.d. cuneo fiscale relativo al lavoro, incidendo negativamente sull'occupazione. (Cass. n. 29395/19).

3.2. Per evitare possibili pronunce di illegittimità costituzionale e per ragioni di "semplificazioni", è stato introdotto del D.L. n. 185 del 2008 , art. 6 , convertito con modificazioni dalla L. n. 2 del 2009 , che ha previsto, "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008" una parziale deducibilità di quell'imposta, ovvero " un importo pari al 10 per cento (...) determinata ai sensi del D.Lgs. 5 dicembre 1977, n. 446, artt. 5, 5 bis, 6, 7, 8, forfettariamente riferito all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi del medesimo D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 11 , comma 1, lett. a), commi 1-bis, 4-bis".

3.3. Il comma 2, di tale disposizione ha esteso la deducibilità dell'Irap anche "ai periodi di imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008", consentendo ai contribuenti di ottenere, "con le modalità e nei limiti stabiliti dal comma 4", il rimborso " per una somma fino ad massimo del 10% dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfettariamente ai suddetti interessi e spese per il personale, come determinata ai sensi del comma 1" purchè, però, l'istanza di rimborso fosse stata "comunque presentata, entro il termine di cui del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 ", precisando, al comma 3, che "i contribuenti che alla data di

entrata in vigore del presente decreto non hanno presentato domanda hanno diritto al rimborso previa presentazione di istanza all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, qualora sia ancora pendente il termine di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 ".

3.4. Successivamente è intervenuto il D.L. n. 201 del 2011 (c.d. Decreto Salva Italia), convertito con modificazioni della L. n. 214 del 2011 , che ha introdotto la totale deducibilità dell'imposta, prevedendo all'art. 2, comma 1, che "A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 99 , comma 1, e successive modificazioni, un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , artt. 5 , 5-bis , 6 , 7 e 8 , relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi del medesimo D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 11 , comma 1, lett. a), commi 1-bis, 4-bis, 4-bis.1".

3.5. In relazione al comma 1-quater, introdotto dal D.L. n. 16 del 2012 , art. 4 , comma 12, convertito con modificazioni della L. n. 44 del 2012 , il legislatore ha stabilito che "In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto del 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".

3.6.Nell'interpretare tali disposizioni, questa Corte ha affermato il principio in base al quale: "In tema di imposte sui redditi, la disciplina introdotta dal D.L. n. 201 del 2011 , art. 2 , comma 1-quater, conv., con modif., in L. n. 214 del 2011 , che consente di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'intervenuta deducibilità analitica dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente, trova applicazione soltanto con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del D.L. cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dal D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38 , essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non consente l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti, perchè, in materia di agevolazioni, il legislatore ha un potere ampiamente discrezionale, censurabile solo in caso di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie insussistenti, tenuto conto dell'ancoraggio della norma al menzionato termine decadenziale e della recessività dell'esigenza di tutelare un eventuale affidamento incolpevole rispetto "a quella di dare certezza alle situazioni giuridiche" (Cass. n. 11185/2023 ; Cass., n. 849/2021 ; Cass. n. 29043 del 2019 ; Cass. n. 29395/2019).

3.7. E' stato così previsto il rimborso delle maggiori imposte versate "per effetto della mancata deduzione IRAP nei quattro periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2021, purchè alla data del 28 dicembre 2011 (entrata in vigore del Salva Italia) fosse ancora pendente il termine di 48 mesi (quattro anni) previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 (in pratica dal 28 dicembre 2007)" (Cass. n. 29043 del 2019).

4.In conclusione, poichè il D.L. n. 201 del 2011 , è entrato in vigore il 28-11-2011, la novella si applica solo ai periodi di imposta per i quali non è decorso a tale data il termine di quattro anni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38 , quindi, nel caso in esame, relativo agli anni 2003-2006, va esclusa l'applicazione retroattiva della nuova normativa (Cass., 19 aprile 2019, n. 11087 ; Cass., 6 giugno 2019, n. 15341). La Commissione regionale ha, pertanto, correttamente ritenuto non applicabile lo ius superveniens anche agli anni di imposta 2003-2006, ai quali, invece, si applica solo la deducibilità del 10% forfettario Irap, ai sensi del D.L. n. 185 del 2008 . Per l'individuazione del periodo in cui trova applicazione la novella del 2011, non si fa, dunque, riferimento alla data di presentazione della domanda della contribuente (21-2-2014), ma agli anni di imposta per i quali alla data del 28-11-2011 non erano ancora trascorsi i quattro anni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 38 ; nella fattispecie, solo per l'anno 2007 (27-11-2007) sarebbe stata possibile l'applicazione della nuova normativa. Depone per tale restrittiva interpretazione della norma, anche la considerazione che i soggetti che hanno presentato domanda di rimborso in precedenza, devono, comunque, presentare una nuova istanza di rimborso entro sessanta giorni dalla data di attivazione della proceduta telematica (cfr. in tal senso anche la circolare della Agenzia delle entrate n. 8/E del 3 aprile 2013).

5. Nel caso in esame, il termine decadenziale per richiedere il rimborso dell'IRES versata negli anni 2003, 2004, 2005 e 2006, non era pendente alla data del 28 dicembre 2011, di entrata in vigore del predetto decreto, per cui correttamente la CTR ha ritenuto tardiva l'istanza di rimborso D.P.R. n. 603 del 1973 , ex art. 38, trattandosi di rapporto tributario esaurito.

6. Conclusivamente il ricorso va rigettato; le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte soccombente al pagamento delle spese, liquidate in Euro 20.000,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del medesimo art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza