

Sentenza del 13/12/2023 n. 34923 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Telecom Italia Spa ricorre, con due motivi, contro l'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva rigettato l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza con cui il giudice di primo grado aveva rigettato il ricorso della società, nella controversia originata dall'impugnazione del diniego di rimborso della maggiore Ires pagata per l'anno di imposta 2012 per effetto dell'ineducibilità dall'imponibile (proprio e del consolidato di appartenenza) dell'intero ammontare Irap versato nel medesimo periodo di imposta.

2. Il Giudice di appello riteneva la manifesta infondatezza delle questioni di illegittimità costituzionale sollevate dall'appellante in relazione al D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 1 , comma 2, e D.L. n. 185 del 2008 , art. 6 , commi 1 e 2, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost..

Di conseguenza rigettava il gravame con il quale si chiedeva la disapplicazione della normativa citata.

In prossimità dell'udienza, il P.G., Stefano Visonà, ha depositato conclusioni scritte con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

Anche parte ricorrente ha depositato memoria, insistendo per l'accoglimento.

Motivi della decisione 1.1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , art. 1 , comma 2, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente precisa che il nucleo essenziale della controversia è rappresentato dalla richiesta di remissione alla Corte Costituzionale, in quanto non manifestamente infondata e rilevante, ai sensi della L. 11 marzo 1953, n. 87 , art. 23 , comma 2, della questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 1 , comma 2, nella parte in cui stabilisce che "l'imposta... non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi".

Secondo la ricorrente, tale questione di legittimità costituzionale è stata ritenuta manifestamente infondata dalla C.t.r. della Lombardia, che ha richiamato quanto affermato da Cass. n. 15341/2019 , senza considerare quanto affermato da C.Cost. n. 262/2020 in tema di deducibilità dell'Imu.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, il D.L. 29 novembre 2008, n. 185 , art. 6 , commi 1 e 2, nella parte in cui non consente di dedurre integralmente dall'imponibile Ires la quota dell'Irap riferibile al margine negativo di interesse sarebbe incostituzionale per la violazione degli artt. 3 e 53 Cost..

2.1. I motivi sono infondati e vanno rigettati.

Come ritenuto dal giudice di appello e ripetutamente affermato da questa Corte, la questione di legittimità costituzionale delle norme in esame è manifestamente infondata.

Con riferimento al primo motivo deve rilevarsi che le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 10145 del 20 giugno 2012, hanno precisato che "l'IRAP è un'imposta a carattere reale, non deducibile dalle imposte sui redditi (D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 1 , salvo che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 e per effetto di quanto disposto dal D.L. n. 201 del 2011 , art. 2 , comma 1, per un importo pari all'IRAP 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); il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 2 , comma 1) o, in ogni caso, l'attività esercitata dalle società o dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato (D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 2 , comma 2); è un'imposta proporzionale (D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 15) che si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione".

Con la sentenza n. 15345/2019, questa Corte ha evidenziato che sia la giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 156 del 2001) sia quella comunitaria (sentenza in C-475/03) consentono di precisare che si tratta di un'imposta a carattere reale che colpisce un fatto economico diverso dal reddito, e, quindi, per un verso, compatibile con un parallelo regime di imposizione sul reddito e, per altro, distinta dall'imposizione dell'I.V.A. Invero, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulle questioni di legittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , in riferimento agli artt. 3 , 23 , 53 e 76 Cost., con la sentenza n. 156 del 2001, pur ritenendo la questione inammissibile, ha avuto cura di precisare: "E' costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985)" e che "nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate". La Corte Costituzionale ha, quindi, specificato che "la scelta di siffatto indice....non può dirsi irragionevole, nè comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto

economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione".

A sua volta, in ambito comunitario, la Corte di Giustizia, facendo una comparazione dell'Irap con l'I.V.A., con la sentenza del 3 ottobre 2006, resa in C-475/03, ha riconosciuto la coerenza e conformità del tributo ai principi Eurounitari ed ha concluso che l'Irap "è un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La sua base imponibile è infatti uguale alla differenza che risulta, in base al conto economico, tra il "valore della produzione" ed i "costi della produzione", come definiti dalla legislazione italiana.

Essa comprende elementi come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. L'Irap non deve pertanto essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti"; secondo la C.G.U.E, dunque, "si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della stessa direttiva (la sesta direttiva Iva, che non consente di introdurre prelievi sulla cifra d'affari, ossia aventi le caratteristiche essenziali dell'Iva) un'imposta (quale l'Irap) la quale colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'Iva".

Neppure va dimenticato l'insegnamento della 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. Spack c. Rep. Ceca) e ragionevole finanza pubblica (National & provincial building society c. Regno Unito, 23 ottobre 1997).

Come si è detto, il giudice delle leggi, con l'ordinanza n. 156 del 2001 sopra citata, ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'istituzione dell'Irap e, con precedenti pronunce, ha altresì chiarito che la detraibilità degli oneri, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, va stabilita e commisurata dal legislatore ordinario, secondo valutazioni politico-economiche, non censurabili se non manifestamente irragionevoli, che possano conciliare le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno importanti delle esigenze della vita individuale (Corte Cost., sentenza n. 373 del 1998 , la quale, a sua volta richiama la sentenza n. 134 del 1982 e le ordinanze n. 258 del 2008, n. 370 del 1999 e n. 950 del 1988; vedi anche C.Cost., sentenze n. 292 del 1987 , e, più di recente, n. 117 del 2017 e n. 17 del 2018, nonché ordinanza n. 174 del 2001, con le quali la Corte ha ribadito che "norme di tale tipo, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità").

Anche per quanto riguarda l'Irap, dunque, la previsione della sua indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi rientra nella discrezionalità del legislatore, che ha individuato, quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate ed ha previsto l'indeducibilità dell'imposta, per evidenti ragioni finanziarie, al fine di garantire il gettito del tributo senza

incidere sulla base imponibile dell'Ires, tenuto conto del fatto che la deduzione di un'imposta dalla base imponibile di un'altra attenua l'effetto economico perseguito con la prima imposta.

2.2. Attesa, per quanto fin qui detto, la manifesta infondatezza della pretesa illegittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito (da cui l'infondatezza del primo motivo di ricorso), nel prevedere successivamente una sua parziale e forfettaria deducibilità il legislatore era libero di derogare discrezionalmente, in tutto o in parte, alla previsione dell'indeducibilità (da cui l'infondatezza del secondo motivo di ricorso).

Invero, la C.t.r. ha evidenziato che sul punto è già intervenuta questa Corte, precisando che, in tema di Irap, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost., del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 1 , comma 2, e del D.L. n. 185 del 2008 , art. 6 , commi 1 e 2, convertito, con modifiche, dalla L. n. 2 del 2009 , nella parte in cui prevedono, ai fini delle imposte sui redditi, la deducibilità parziale - anziché integrale - nella misura forfettaria del dieci per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa agli interessi passivi, costituendo legittimo esercizio del potere discrezionale del legislatore che, con scelta insindacabile in quanto non palesemente arbitraria nè irrazionale, ha inteso così promuovere una parziale detassazione dei costi con lo scopo di incentivare la competitività delle imprese nell'interesse generale, non ravvisandosi un obbligo per il medesimo legislatore di estendere la misura agevolativa, opzione che comporterebbe non solo un aumento delle risorse necessarie per la sua attuazione, ma anche un allargamento degli obiettivi generali perseguiti (cfr. Cass. 06/06/2019, n. 15341).

Dunque, anche la deduzione forfettaria, pari al 10 per cento dell'Irap versata, prevista dal D.L. n. 185 del 2008 , art. 6 , introducendo la parziale deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa agli interessi passivi, costituisce esercizio legittimo del potere discrezionale esercitato nella disciplina agevolativa, avendo il legislatore con tale disposizione normativa inteso consentire - nei limiti temporali non arbitrariamente, nè irrazionalmente, individuati - alle imprese, anche al fine di fronteggiare l'emergenza venutasi a creare con la crisi finanziaria che ha investito l'economia italiana e mondiale, di beneficiare di una parziale detassazione riferita a costi, quali gli oneri finanziari, che incidono in modo determinante nell'attività d'impresa, con l'evidente scopo di incentivare gli investimenti mediante il credito.

2.3. Le argomentazioni addotte dai ricorrenti nel riproporre la questione non evidenziano ragioni ulteriori che possano condurre questa Corte a ritenere non manifestamente infondata la questione relativa alle norme denunciate, nella parte in cui il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, ha previsto, *ratione temporis*, l'indeducibilità totale e, successivamente, la deducibilità solo parziale e forfettaria dell'Irap dalle imposte dirette (in tal senso, oltre Cass. n. 15341/2019 già citata, vedi anche Cass. n. 25522/2019 e Cass. 11974/2023).

Il consolidato orientamento di legittimità non può ritenersi superato a seguito della pronuncia n. 262/2020 della Corte costituzionale , che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo - per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. - del D.Lgs. n. 23 del 2011 , art. 14 , comma 1, nel testo anteriore alle modifiche apportate dalla L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 715, nella parte in cui

dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria (Imu) è indeducibile dalle imposte sui redditi d'impresa.

Con la pronuncia n. 262/2020, la Corte costituzionale ha affermato che "la disposizione censurata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano viola il principio di coerenza e quindi di ragionevolezza in quanto, avendo il legislatore espressamente individuato il presupposto dell'imposta sul reddito delle società (Ires) nel possesso di un reddito complessivo netto, la deducibilità dell'Imu dal relativo imponibile assume natura strutturale, essendo la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica dello stesso presupposto. Compiuta tale scelta, il legislatore non può, senza rompere il vincolo di coerenza interna, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente, il che comporta, peraltro, effetti concreti di distorsione fiscale e numerose irragionevoli conseguenze".

Nella motivazione della citata pronuncia si evidenzia che la deducibilità dell'Imu dall'imponibile dell'Ires assume natura strutturale in quanto il legislatore ha espressamente individuato il presupposto dell'IRES nel possesso di un "reddito complessivo netto" (art. 75, comma 1, TUIR); ciò a differenza di quanto ha invece stabilito per alcune categorie di reddito, come, ad esempio, i redditi di lavoro dipendente, che sono computati al lordo, senza deduzione (analitica) dei costi di produzione, compresi quelli fiscali.

Tale ragionamento, secondo la Corte costituzionale, non esclude in assoluto che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi, anche se effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa; tuttavia forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza, come ad esempio al fine di: a) evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza; b) evitare ingenti costi di accertamento; c) prevenire fenomeni di evasione o elusione.

Dunque, anche con la pronuncia n. 262/2020, la Corte costituzionale ha ribadito il principio secondo cui il legislatore può discrezionalmente regolare la materia degli oneri deducibili, in particolare di natura fiscale, rilevando, tuttavia, che la normativa che pone un limite alla deducibilità deve essere ragionevole e coerente con i propri obiettivi, rispondendo ad esigenze di tutela dell'interesse fiscale, che, come precisato dalla Corte costituzionale, nel caso dell'Imu non sono immediatamente rinvenibili.

Tuttavia, va rilevato che la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, di un onere fiscale (l'Imu) gravante su di un bene strumentale all'esercizio dell'impresa, non è fattispecie assimilabile a quella in esame, in cui si controverte dell'indeducibilità di un'imposta sulla produzione di valore tramite l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata.

L'Imu è un tributo diretto di tipo patrimoniale, che, essendo applicato sulla componente immobiliare del patrimonio, è stato istituito per sostituire l'Ici ed ha inglobato anche parte dell'imposta sul reddito e delle relative addizionali (es. redditi fondiari su beni non locati). L'Irap, invece, nella sua applicazione più comune, colpisce il valore della produzione netta delle imprese, ovvero, in termini generali, il prodotto complessivo dei costi per il personale e degli oneri e proventi di natura finanziaria.

La differenza tra le due imposte rende evidente che è più immediata la relazione tra l'Imu e l'Ires con riguardo agli immobili strumentali dell'impresa, mentre l'Irap nulla ha a che vedere con l'Ires che è applicata al reddito complessivo netto (cioè, in sostanza, all'utile di esercizio); del resto l'Irap ha sostituito imposte reali già preesistenti, quali l'imposta locale sui redditi (Ilor), l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (Iciap), l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

La complessiva base imponibile dell'Irap, nella quale non rientrano soltanto il costo del lavoro e gli interessi passivi, venne determinata in connessione con il complessivo riordino della finanza locale incentrato sulla nuova imposta, per cui l'Irap è stata istituita in termini di autonomia rispetto al parallelo regime di imposizione sul reddito.

La deducibilità integrale dell'Irap dall'Ires avrebbe legato sistematicamente le due imposte (benchè rivolte a presupposti del tutto distinti ed autonomi) e avrebbe reso necessario tenere conto degli effetti dell'una sull'altra nel disciplinarne gli aspetti applicativi, a cominciare dall'aliquota.

Inoltre, come rilevato dall'Agenzia controricorrente, in relazione all'anno di riferimento (2012) la stessa imposta sul reddito (Ires) conteneva una limitazione alla deducibilità degli interessi passivi, ammessa solo in proporzione al rapporto tra il totale dei costi sostenuti ed i costi che concorrono direttamente alla produzione del reddito.

Dunque, la deduzione della quota Irap imputabile agli interessi passivi è forfetaria in coerenza con la deducibilità forfetaria dal reddito di impresa tipica di tale costo, in considerazione della difficile determinazione della sua inerenza.

In conclusione, nel caso in esame, anche con riferimento all'evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di deducibilità dell'Imu, si ritiene la manifesta infondatezza delle questioni di illegittimità costituzionale denunciate da parte ricorrente, per cui il ricorso va rigettato con la conferma della sentenza impugnata.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso, e condanna la ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 35.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza