

Sentenza del 05/03/2024 n. 5811 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Telecom Italia Spa presentava, come consolidante e consolidata del proprio consolidato fiscale, domande cartacee per il rimborso forfettario ed analitico di maggior IRES versata in relazione alla deducibilità IRAP. Successivamente la stessa presentava le domande in via telematica, e dipoi cedeva i crediti a Mediocredito Italiano s.p.a (per la parte rientrante nell'applicazione delle norme di cui al d.l. n. 185/2009 e n. 201/2011).

Le pretese di Telecom si basavano sulla ritenuta illegittimità costituzionale delle norme che avevano stabilito la deducibilità solo parziale dell'IRAP, e sulla scorta di ciò ricorreva impugnando il diniego opposto alle anzidette istanze relativamente all'anno d'imposta 2007 e sull'analogo provvedimento reso in riferimento all'anno d'imposta 2008.

Nei giudizi veniva chiamata anche la cessionaria dei crediti Mediocredito e l'adita CTP respingeva i ricorsi. Mediocredito e Telecom proponevano distinti appelli. Quanto al ricorso di Telecom, oggetto della sentenza qui impugnata, la CTR lo rigettava, e poiché risultavano formulate domande anche da Mediocredito, le stesse erano dichiarate improcedibili per litispendenza in quanto relativamente alle stesse pendeva autonomo giudizio appunto proposto dall'Istituto bancario.

Ricorre così in cassazione Mediocredito, affidandosi a tre motivi;

L'Agenzia resiste con controricorso, mentre Telecom, unitamente alle altre società che hanno partecipato ai precedenti gradi di giudizio, ha depositato controricorso e ricorso incidentale basato a sua volta su quattro motivi.

Le parti private hanno poi depositato memorie illustrative. La stessa Telecom e le altre società consorelle peraltro, hanno proposto avverso la decisione impugnata apposito ricorso per revocazione denunciando, in via rescindente, un errore sul fatto processuale ex artt. 64 , comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 e 395, primo comma, n. 4), c.p.c. Con la suddetta sentenza la CTR avrebbe infatti deciso la controversia senza neppure percepire l'esistenza del terzo motivo di appello con cui le Società avevano chiesto la condanna dell'Agenzia delle Entrate al rimborso della maggiore IRES versata per il periodo d'imposta 2007 per effetto della mancata deduzione dal reddito del periodo d'imposta 2003 delle quote dell'IRAP versata in tale annualità indicate dagli artt. 6 , comma 2 del d.l. n. 185/2008 del d.l. n. 201/2011 , con conseguente determinazione di una minore perdita fiscale riportabile in compensazione con il reddito del suddetto periodo 2007. La CTR decideva tale ricorso con la sentenza n. 1131/2023, attraverso la quale la stessa

dichiarava lo stesso inammissibile. Avverso tale sentenza Telecom propone ricorso in cassazione affidato a due motivi, cui resiste l'Agenzia attraverso controricorso.

Motivi della decisione 1. Pregiudizialmente questo Supremo Collegio ritiene di dover procedere alla riunione della causa relativa all'impugnazione della sentenza n. 2185/19 e di quella relativa alla sentenza n. 1131/2023, resa dalla medesima CTR, atteso che come premesso la causa di revocazione decisa dalla sentenza da ultimo citata ha ad oggetto appunto la suddetta sent. n. 2185/19, per cui si rende applicabile in via analogica il disposto di cui all' art. 335 , cod. proc. civ. (cfr. Cass. 25/01/2023, n. 2378).

Alla luce di ciò, e tenendo conto dell'effetto potenziale che la decisione sulla questione afferente alla revocazione della sentenza separatamente impugnata potrebbe avere sul ricorso avverso quest'ultima, occorre preliminarmente esaminare i motivi di ricorso avverso la sent. n. 1131/2023.

2. Con il primo motivo si deduce "NULLITÀ DELLA SENTENZA IN RELAZIONE ALL' ART. 360 , PRIMO COMMA N. 4) C.P.C", consistente nell'asserito error in procedendo commesso dal giudice di merito nel dichiarare inammissibile il ricorso per revocazione a fronte di un'erronea interpretazione del contenuto dell'atto processuale rappresentato dalla sentenza di appello. Sotto un profilo preliminare, a parere delle ricorrenti il giudice della revocazione pare non aver neppure compreso l'oggetto della domanda. Esso, infatti, afferma che "i giudici della Corte di Giustizia (all'epoca, Commissione tributaria) avevano ben presente l'esistenza del motivo di gravame inerente il rimborso dell'Ires per il periodo di imposta 2007". Tuttavia, nell'appello non esisteva solo un "motivo di gravame inerente il rimborso dell'Ires per il periodo di imposta 2007" ma ve ne erano ben tre, ciascuno espressione di diversi petita plurimilionari e relative causae petendi. D'altronde, che i motivi di appello fossero tre sarebbe attestato dalle controdeduzioni (all. 24). Nel merito della decisione, il giudice della revocazione valorizza erroneamente quale decisivo elemento di consapevolezza da parte della CTR quello che è invece *ictu oculi* un mero *refuso*. L'"ulteriore ricorso" oggetto di trattazione (e riunione) da parte della CTP Milano è infatti quello relativo all'anno d'imposta IRES 2008. Non esistono d'altronde due ricorsi relativi al 2007, ma solo uno. Peraltro, con l'espressione "sulla base degli stessi motivi", la CTR indica chiaramente il riferimento ai motivi - per l'appunto identici - del ricorso (riunito in primo grado) con il quale è stata

esercitata l'azione di rimborso per l'annualità IRES 2008. Come detto, infatti tale ricorso è basato su tre motivi, del tutto identici ai primi tre del ricorso 2007, ossia i due motivi logicamente graduati di illegittimità costituzionale dei vigenti limiti alla deduzione dell'IRAP dall'imponibile IRES e il terzo "in via ipotetica" di violazione degli artt. 6 d.l. n. 185/2008 e 2 del d.l. n. 201/2011 . Infine, che si tratti di un mero *refuso* lo dimostra la successiva frase riportata nel fatto della sentenza di appello ("Con detti ricorsi la Tim Spa chiedeva in sostanza l'integrale rimborso dell'Ires per effetto della mancata deduzione, dal reddito complessivo consolidato, dell'intero ammontare dell'Irap") la quale riporta l'oggetto della prima e principale domanda di rimborso avanzata per il 2007 e per il 2008, fondata sull'incostituzionalità del divieto di deduzione integrale dell'IRAP e non già il tema oggetto della quarta domanda (deduzione ex lege di quote dell'IRAP dall'imponibile 2003 e conseguente riporto di una maggiore perdita fino al 2007).

Vieppiù, il riferimento operato dal giudice di appello al "reddito complessivo consolidato" esclude chiaramente il periodo d'imposta 2003 (anteriore alla riforma dell'IRES di cui al D.Lgs. n. 344/2003) in cui il consolidato nazionale di cui all' art. 117 TUIR (rubrica post riforma) non era stato ancora neppure introdotto. Il punto è decisivo posto che, come riportato nel fatto, è il periodo 2003 quello in cui con il terzo motivo di appello (quarto del ricorso introduttivo IRES 2007) si è chiesto di riconoscere la deduzione ex lege dal reddito d'impresa di parte dell'IRAP versata ai fini della determinazione di una maggiore perdita fiscale riportabile in compensazione fino al 2007 ex art. 84 TUIR . Ne deriva la prova dell'erroneità del primo capo della decisione. Del tutto erronea appare altresì la valorizzazione da parte della CGT 2°, quale duplice prova della consapevolezza dell'esistenza del terzo motivo di appello, del "richiamo" operato dalla CTR a pagina 9 della sentenza di appello. Trattasi infatti di espressioni del tutto generiche e come tali ben riferibili solo agli altri petiti di cui ai motivi 1 e 2 dell'appello, a loro volta riferiti a due distinte annualità d'imposta. D'altronde, anche i suddetti motivi 1 e 2 hanno avuto ad oggetto la richiesta di "condanna dell'Agenzia al rimborso" di IRES 2007 e 2008 e dunque non è dato evincere se il giudice di appello abbia avuto consapevolezza della distinta presenza del terzo motivo, avente ad oggetto analoga richiesta di condanna (solo per una quota di IRES 2007). Il giudice della revocazione attribuisce altresì decisivo rilievo al seguente passaggio di pagina 9 della sentenza di appello (enfasi aggiunte): "La Telecom Italia Spa ripropone, con il primo motivo, in via principale, la eccepita "non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del comma due dell' art. 1 del D.Lgs. 446/1997 per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione", richiamando quanto già ampiamente dedotto ed esposto in primo grado. Con gli altri motivi, riportandosi alle difese svolte, lamenta la pretesa violazione, da parte dell'Agenzia, dell' art. 6 del D.L. n.185/2008 e art. 2 D.L. n.201/2011 ". Tuttavia, anche tale ultima frase appare, anzitutto, generica posto che "gli altri motivi" contenuti nell'appello sono due (rectius: due, subordinati al primo e relativi, rispettivamente, al rimborso IRES 2007 e al rimborso IRES 2008 e uno, autonomo, relativo ad IRES 2007) con ciò non essendo intellegibile a quale di essi abbia inteso fare riferimento il giudice di appello. Ma ciò non basta. Assume invece decisivo rilievo il fatto che nella "lettura combinata della sentenza" il "riferimento alla violazione della disciplina in tema di deducibilità dell'Irap" non esprime affatto la percezione da parte del giudice di appello dell'esistenza dell'autonomo terzo motivo di appello relativo alla "mera violazione nell'applicazione della disciplina". Al contrario, i contenuti delle pagine 13-14 della motivazione della sentenza di appello comprovano quanto emerge già dal riportato estratto di pagina 9, ossia che la CTR ha esaminato l'atto di appello quale mera riproposizione dei motivi dei due ricorsi introduttivi (2007 e 2008) riuniti in primo grado ed ha tuttavia percepito (al pari del giudice di primo grado) l'esistenza dei soli primi tre motivi di detti ricorsi (rectius: soli tre per il ricorso 2007, unici tre per il ricorso 2008); motivi di cui il terzo denunciava, pur "in via ipotetica", proprio la violazione dell' art. 6 del d.l. n. 185/2008 e dell' art. 2 del d.l. n. 201/2011 . Si veda meglio il perché. A pagina 13 la CTR afferma anzitutto che "la decisione dei primi giudici, le cui motivazioni logiche ed esaustive questa Commissione, condividendole, fa proprie, non merita alcuna censura". Tuttavia, come detto, i primi giudici non si sono pronunciati in merito al quarto motivo del ricorso 2007 (poi divenuto terzo motivo di appello) neppure dando ad intendere di averne compreso l'esistenza. La CTR ritiene dunque "esaustive" motivazioni che comunque sorvolano del tutto su una specifica domanda, così già palesando anch'essa di non averla percepita. A seguire, la CTR rigetta "la questione di legittimità costituzionale, ribadita anche in

questo grado dalla Telecom" (torna dunque la percezione di una mera riproposizione dei motivi dei ricorsi introduttivi) con argomenti che occupano l'intera pagina. Infine, a pagina 14, la CTR afferma quanto segue: "Nel merito della controversia la Commissione, rilevato che nel caso di specie la Telecom per gli anni in oggetto ha presentato istanze di rimborso prima in forma cartacea e successivamente in via telematica, concordando con quanto stabilito e deciso dai primi giudici, ritiene che le istanze di rimborso presentate in forma cartacea, ed oggetto del presente giudizio, sono state superate, sostituite ed annullate dalle richieste telematiche. Conseguenza che non è possibile individuare un rifiuto espresso o un silenzio rifiuto da parte dell'A.F. in quanto riguardo le richieste telematiche, correttamente inviate, quest'ultima non si è ancora espressa, e cioè a dire non ha accolto o negato il diritto al rimborso, dal momento che la procedura è ancora in corso, essendo la documentazione prodotta al vaglio del Centro Operativo di Venezia - ufficio competente per i rimborsi".

Orbene con tali espressioni, "concordando con quanto stabilito deciso dai primi giudici", la CTR ha inteso respingere proprio "gli altri motivi" indicati a pagina 9 con cui Telecom "riportandosi alle difese svolte, lamenta la pretesa violazione, da parte dell'Agenzia, dell' art. 6 del D.L. n.185/2008 e art. 2 D.L. n.201/2011 " e tali "altri motivi" sono manifestamente quelli espressi dalla terza domanda ipotetica contenuta nei ricorsi introduttivi dei giudizi 2007 e 2008 che la CTR ha letto congiuntamente all'appello, senza intendere che tale terza domanda non fosse stata riproposta (venendo in ciò probabilmente confusa dalla presenza grafica di un motivo "3)" di appello). A tacer d'altro infatti solo tale terza domanda ipotetica: 1) è stata oggetto della decisione dei "primi giudici" condivisa dalla CTR, laddove la quarta domanda del ricorso 2007 non è stata minimamente trattata dalla CTP; 2) ha posto la questione della sovrapposizione tra istanze cartacee e istanze telematiche risolta già dall'ufficio nelle riportate motivazioni, pur ambigue, del diniego, laddove la quarta domanda non è stata oggetto delle istanze telematiche e si fonda proprio sull'illegittimità dell'impedimento opposto in merito dalle procedure disciplinate dai provvedimenti direttoriali dell'Agenzia delle Entrate; 3) è oggetto delle considerazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate nelle controdeduzioni depositate nel giudizio 2008, riportate espressamente dalla CTP prima e riprese per relationem dalla CTR poi. Come già osservato infatti il ricorso 2008 non conteneva alcuna quarta domanda, per cui l'ufficio non ha ovviamente preso alcuna posizione. In altri termini, la CTR ha bensì percepito l'esistenza di un motivo di appello diretto alla contestazione della violazione degli artt. 6 d.l. n. 185/2008 e 2 d.l. n. 201/2011 e da ritenere inammissibile poiché "superato" dalla presentazione delle istanze telematiche ma questo motivo di appello a ben vedere non esiste e comunque non è quello riportato come n. 3 dell'atto di appello. Trattasi di un aliud pro alio processuale, in cui il giudice di appello ha ricostruito le domande sottoposte al suo esame cadendo nel medesimo errore di percezione commesso dal giudice di primo grado. Da ultimo, che il riportato passaggio della sentenza della CTR non sia riferito al terzo motivo di appello di Telecom (domanda autonoma di rimborso IRES 2007) trova conferma anche accedendo ad un'interpretazione alternativa dello stesso passaggio, già sposata da Mediocredito nel proprio ricorso per cassazione. Come si è rilevato in narrativa, infatti, Mediocredito interpreta il citato passaggio come riferito all'appello da essa stessa proposto e diretto a censurare la statuizione di inammissibilità della terza domanda "ipotetica" formulata da Telecom nel ricorso introduttivo IRES 2008. È chiaro dunque che, se si accoglie tale interpretazione il riportato passaggio della sentenza d'appello su cui si

fonda la sentenza qui impugnata: 1) altro non costituisce che un mero obiter dictum, risultando lo stesso "assorbito" nella dichiarazione di "improcedibilità" dell'appello di Mediocredito; 2) è in ogni caso riferito alla sola terza domanda "ipotetica" del ricorso IRES 2008; 3) non è, dunque, a fortiori, riferito al terzo motivo dell'appello delle Società riferito all'originaria quarta domanda autonoma di rimborso IRES 2007. 2.1. Il motivo è infondato.

Nel proprio appello Telecom e le altre società hanno dedotto in effetti tre motivi, e cioè riassuntivamente "1. In via principale. La sentenza impugnata e i provvedimenti di diniego oggetto della presente controversia sono illegittimi, in quanto il comma 2 dell' art. 1 del D.Lgs. n. 446/1997 , nella parte in cui stabilisce che l'IRAP non è integralmente deducibile dall'imponibile IRES, viola gli artt. 3 e 53 della Costituzione"; "2. In via subordinata. La sentenza impugnata e i provvedimenti di diniego oggetto della presente controversia sono illegittimi, in quanto l' art. 6 del d.l. n. 185/2008 ove non consente di dedurre integralmente dall'imponibile IRES la quota dell'IRAP analiticamente riferibile al margine negativo di interesse viola gli artt. 3 e 53 della Costituzione"; "3. In via autonoma rispetto ai precedenti motivi. Il provvedimento di diniego prot. n. 2013/133453/G.C. è illegittimo per violazione degli artt. 6 del d.l. n. 185/2008 e 2 del d.l. n. 201/2011 nella parte in cui reca il diniego del rimborso della maggiore IRES versata nel 2007 da Telecom Italia Spa per effetto della mancata deduzione dell'IRAP (deducibile ai sensi delle citate disposizioni) dal reddito imponibile del periodo d'imposta 2003 proprio e dell'incorporata I.T. Telecom Spa"

Le ricorrenti, nelle pur non lineari righe che caratterizzano il primo motivo di questo ricorso, cercano di spiegare come l'errore revocatorio in cui incorse la sent. n. 2185/19 sia in sostanza consistito nel non avere, per abbaglio di sensi, preso in esame il terzo motivo, di cui appunto non è cenno neppure nel fatto della sentenza.

Avendo la CTR ritenuto l'insussistenza dell'errore di fatto, fondando tale giudizio su ciò, che da un lato "Se, infatti, l'omessa pronuncia può astrattamente assurgere al rango di errore di fatto, perché ciò si configuri è necessario che dalla sentenza di primo grado emerga chiaramente l'errore consistente nella falsa considerazione che un determinato motivo di ricorso non fosse esistente. Occorre, in altri termini, tenere distinta la mera omessa pronuncia o motivazione dal diverso caso della falsa rappresentazione dell'inesistenza di un motivo di ricorso: solo in quest'ultimo caso, infatti, l'omessa pronuncia può ritenersi espressione di un errore di fatto, consistente, come correttamente rilevato dalla parte istante, nella falsa convinzione che non vi fossero ulteriori motivi di ricorso", dall'altro emergeva invece come nella specie i giudici della sent. n. 2185/19 avevano ben presente il motivo come emergeva "dall'esposizione in fatto contenuta nella sentenza oggetto di revocazione, i giudici della Corte di Giustizia (all'epoca, Commissione tributaria) (...) inerente il rimborso dell'Ires per il periodo di imposta 2007".

Ora, a parere delle ricorrenti da un lato, appunto, l'errore revocatorio può anche consistere nell'errata percezione del fatto processuale rappresentato dall'atto di appello, ed infatti "l'errore revocatorio non riguarda soltanto i fatti materiali (o storici, o empirici) di natura sostanziale, ma anche gli eventi del processo", di talché detto errore ricorre anche nell'ipotesi di "omessa pronuncia su una domanda che si assuma essere stata ritualmente proposta "... che il giudice abbia ritenuto non essere mai stata formulata in giudizio (Cass. 12958/11); ovvero, ancora,

nell'omesso esame di un motivo di impugnazione non percepito; Cass. 362/10 ; 17163/15)" (così, Cass. sent. n. 13744/2017). Ed invero, secondo questa Corte: "benché l'omissione di pronuncia su domande o eccezioni delle parti costituisca, di per sé, violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato sancito dall' art. 112 c.p.c., l'omissione stessa non elimina la rilevanza del processo causale che l'ha determinata né esclude che essa debba essere fatta valere non già ex se, ma come risultato di un vizio di percezione del fatto processuale, e cioè di un vizio che si risolve in una svista del giudice e, quindi, in un errore di fatto revocatorio. Il che in particolare si verifica allorché il giudice ometta la pronuncia su una domanda, motivando l'omissione non sul rilievo che, a seguito di attività interpretativa, essa andava esclusa, ma piuttosto sulla mancanza letterale (id est materiale) della domanda, a fronte invece dell'esistenza della stessa" (così Cass. 12958/2011 ; Cass. n. 7268/2013 ; Cass. n. 17984/2014).

Dall'altro lato esse sottolineano come sebbene il motivo non deciso fosse inerente l'anno d'imposta 2007, ivi lo stesso, oggetto a suo tempo del quarto motivo del ricorso introduttivo, era incentrato appunto sul fatto che "la CTR ha bensì percepito l'esistenza di un motivo di appello diretto alla contestazione della violazione degli artt. 6 d.l. n. 185/2008 e 2 d.l. n. 201/2011 e da ritenere inammissibile poiché "superato" dalla presentazione delle istanze telematiche ma questo motivo di appello a ben vedere non esiste e comunque non è quello riportato come n. 3 dell'atto di appello. Trattasi di un aliud pro alio processuale, in cui il giudice di appello ha ricostruito le domande sottoposte al suo esame cadendo nel medesimo errore di percezione commesso dal giudice di primo grado".

2.2. Ora, pur dovendosi condividere i precedenti di questa Corte in ordine alla distinzione tra errore revocatorio ricadente su un fatto processuale ed omesso esame, nei termini riportati dalle decisioni invocate dalle ricorrenti, deve anzitutto notarsi che il giudice della revocazione ebbe ad accertare e quindi riscontrare l'avvenuta percezione da parte del giudice d'appello del motivo il cui esame si pretende omesso.

Sotto il profilo dell'inquadramento dell'errore caratterizzante la domanda di revocazione come errore di percezione, dunque la CTR si è senz'altro adeguata ai principi enunciati da questa Corte. Quanto poi al concreto accertamento, costituendo esso un accertamento di fatto svolto dal giudice di merito, esso si sottrae al controllo di legittimità.

In ogni caso va rimarcato che le stesse ricorrenti sottolineano come la CTR avesse percepito l'esistenza del motivo d'appello diretto alla contestazione della violazione degli artt. 6 , d.l. n. 185/2008 e 2, d.l. 201/2011 , ed invero nella parte in fatto viene pur riassuntivamente detto nella sentenza revocanda, con riferimento ai motivi spiegati da Telecom ""Con gli altri motivi, riportandosi alle difese svolte, lamenta (Telecom, ndr) la pretesa violazione, da parte dell'Agenzia, dell'art. 6 del D-L. n. 185/2008 e art. 2 , D.L. n. 201/2011 ".

Non può certo sostenersi, come fa la ricorrente, che tale riferimento, riassuntivo finché si vuole, sia limitato agli aspetti inerenti alle questioni di legittimità costituzionale sollevate, visto che appunto esso presuppone la diretta violazione delle norme di legge, ed appunto il quarto motivo ipotetico (come denominato dalla parte ricorrente) attiene appunto alla assunta violazione delle norme di legge ordinaria, non ad aspetti relativi alla costituzionalità del disposto. Né appare congruo dedurre ciò che il giudice abbia percepito, riportato nella parte in fatto (come la frase

sopra riportata, alla pag. 8), da ciò che lo stesso ebbe a decidere, come ancora una volta fa la ricorrente laddove affianca a tale parte della sentenza una frase estrapolata dalla parte motiva, precisamente alla pag. 13 e ancora alla pag. 14.

Proprio tal modo di procedere dimostra come il ricorso in revocazione sovrappone inammissibilmente profili attinenti alla percezione, che per quanto appare in atti come detto è stata completa, con profili attinenti, semmai, l'omesso esame dei motivi medesimi.

Il che inevitabilmente determina l'inammissibilità della censura e in ultima analisi del ricorso.

3. Con il secondo mezzo si deduce "VIOLAZIONE DELL' ART. 395 , PRIMO COMMA N. 4) C.P.C. E FALSA APPLICAZIONE DELL' ART. 112 C.P.C. IN RELAZIONE ALL' ART. 360 , PRIMO COMMA N. 3) C.P.C." L'erronea interpretazione dell'atto processuale rappresentato dalla sentenza di appello sopra dimostrata si riverbera, sott'altro profilo, nella violazione per disapplicazione della norma in rubrica. Il giudice della revocazione ha infatti erroneamente ricondotto alla fattispecie dell'omessa pronuncia quello che si palesa essere un errore revocatorio, sub specie di errata percezione del contenuto dell'atto di appello. Evidenti ragioni di economia espositiva portano al richiamo della dimostrazione operata nei precedenti paragrafi.

3.1. L'inammissibilità del primo motivo, conseguente a quanto sopra, con le relative ragioni, determina l'assorbimento dell'altro motivo di ricorso per revocazione.

4. Venendo ora al ricorso avverso la sentenza n. 2185/19, con il primo motivo Mediocredito (oggi Intesa) deduce nullità della sentenza per violazione dell' art. 132 , cod. proc. civ. in quanto il giudice d'appello, dopo aver affermato che l'impugnazione di secondo grado proposta era inammissibile per litispendenza rispetto ad altro giudizio d'appello anteriormente proposto contro la sentenza e avente contenuto identico, ha voluto contraddittoriamente interloquire comunque nel merito con una pronuncia inconciliabile con la precedente statuizione.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Invero, come costantemente affermato da questa Corte Ove il giudice, dopo avere dichiarato inammissibile una domanda, un capo di essa o un motivo d'impugnazione, in tal modo spogliandosi della "potestas iudicandi", abbia ugualmente proceduto al loro esame nel merito, le relative argomentazioni devono ritenersi ininfluenti ai fini della decisione e, quindi, prive di effetti giuridici, di modo che la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse ad impugnarle, essendo tenuta a censurare soltanto la dichiarazione d'inammissibilità, la quale costituisce la vera ragione della decisione. (da ultimo Cass. 19/09/2022, n. 27388)

L'essersi così limitata la parte a denunciare il merito, appunto irrilevante, trascurando l'unica pronuncia rilevante, quella in rito, determina appunto l'inammissibilità del motivo medesimo.

5. Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce nullità della sentenza, questa volta in quanto il giudice d'appello, benché in un inciso significativo della sentenza avesse stigmatizzato il comportamento dilatorio dell'Agenzia perseguibile addirittura disciplinarmente, ha affermato, incorrendo in una palese contraddizione, l'inesistenza dei rifiuti impliciti opposti alla richiesta restituzione del tributo.

5.1. Volendo ritenere - come fondatamente in base alle considerazioni del prossimo periodo - la questione riferita alle domande proposte da Telecom e società collegate, appare evidente che la motivazione nel merito - consistente nel ritenere la necessità di attendere le decisioni del Centro operativo di Venezia -non appare contraddittoria rispetto a semplici considerazioni di rimprovero che non presuppongono il formarsi di un provvedimento negativo tacito.

Del resto, anche volendo per pura ipotesi ritenere il punto in esame della decisione come relativo all'oggetto degli appelli proposti da Mediocredito, essendo questi già definiti in rito con la pronuncia di litispendenza, esso non potrebbe assumere neppure in astratto alcun connotato di contraddittorietà.

Tuttavia, il punto della decisione in esame, oltre che dal punto di vista logico, grazie alla relazione col periodo precedente, che riguarda proprio ed esclusivamente Telecom, risulta appunto collegato senza equivoco ai soli appelli proposti da quest'ultima. Va piuttosto in proposito distinta la statuizione, con cui si ritiene che il procedimento amministrativo sia in corso e non si sia formato il silenzio rifiuto né sia stato emesso un rifiuto espresso, appunto per quanto appena detto inerente gli appelli della sola Telecom e società collegate, dalle superflue indicazioni non aventi portata decisoria sul comportamento che potranno tenere Telecom e Mediocredito dopo la formazione della volontà dell'amministrazione, contenute invece nel periodo successivo a quello decisivo, che effettivamente si riferiscono ad entrambe le posizioni ma, appunto, restano del tutto irrilevanti.

Inoltre, sebbene non valga la difesa dell'Agenzia secondo cui Mediocredito non poteva concludere autonomamente rispetto a Telecom, in quanto si versa nella specie in ipotesi di litisconsorzio necessario cui non è applicabile il disposto dell'ultimo comma dell' art. 14 , D.Lgs. n. 546/1992 , si è già visto a proposito del motivo precedente come l'unica statuizione che poteva concretamente impugnare Mediocredito era quella in rito che ha determinato l'inammissibilità del relativo ricorso, e non le questioni in ordine agli aspetti di merito, tra cui appunto quelle oggetto del presente motivo.

6. Col terzo motivo, spiegato in via subordinata, si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 21 , D.Lgs. n. 546/1992 , e 10, l. n. 212/2000 , in quanto il giudice d'appello, sebbene fossero trascorsi rispettivamente 10 e sei anni dalla presentazione delle istanze telematiche con le quali si è chiesto in forza di legge la restituzione di imposte dovute, divenute indebite, ha ritenuto che l'inerzia dell'amministrazione non costituisca un rifiuto del rimborso.

6.1. I motivi di rejezione del motivo precedente determinano l'assorbimento del motivo in esame.

7. Venendo ora al ricorso incidentale spiegato da Telecom, con il relativo primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 53 , Cost., in quanto l' art. 1 , comma 2, D.Lgs. n. 446/1997 , stabilendo che l'IRAP non è integralmente deducibile dall'imponibile IRES, viola i principi di eguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva, proponendo così in via incidentale questione di legittimità costituzionale della disposizione suddetta, il che determinerebbe vizio della decisione impugnata che tale normativa ha applicato.

8. Con il secondo motivo del ricorso incidentale spiegato da Telecom, si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 53 , Cost., in quanto la sentenza impugnata sarebbe illegittima poiché l' art. 6 , d.l. n. 185/2008 non consente di dedurre integralmente dall'imponibile Ires la quota dell'irap, analiticamente riferibile al margine negativo di interesse.

9. I motivi vanno esaminati congiuntamente in quanto con essi si chiede di sollevare questione di legittimità costituzionale sulla base dei medesimi parametri di disposizioni tra esse collegate. Infatti, l' art. 1 , comma 2, D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce "L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi".

A sua volta l' art. 6 , comma 2, del d.l. n. 185/2008 stabilisce "2. In relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008, per i quali è stata comunque presentata, entro il termine di cui all' articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 , istanza per il rimborso della quota delle imposte sui redditi corrispondente alla quota dell'IRAP riferita agli interessi passivi ed oneri assimilati ovvero alle spese per il personale dipendente e assimilato, i contribuenti hanno diritto, con le modalità e nei limiti stabiliti al comma 4, al rimborso per una somma fino ad un massimo del 10 per cento dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfetariamente ai suddetti interessi e spese per il personale, come determinata ai sensi del comma 1".

In ordine a tali disposizioni però questa Corte ha già ritenuto la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, proprio in riferimento all'assunta violazione dei richiamati parametri "In tema di IRAP, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost., degli artt. 1 , comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997 e 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 185 del 2008 , conv., con modif., in 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 al costo del lavoro ed agli interessi passivi, costituendo legittimo esercizio del potere discrezionale del legislatore che, con scelta insindacabile in quanto non palesemente arbitraria né 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". (Cass. 06/06/2019, n. 15341).

10. Con il terzo motivo del ricorso incidentale proposto da Telecom e società collegate, si deduce violazione dell' art. 112 , cod. proc. civ., in quanto la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sulla domanda di accertamento dell'illegittimità del provvedimento di diniego relativo al periodo d'imposta 2007, nella parte in cui reca il diniego del rimborso della maggiore Ires versata nel 2007 da Telecom per effetto della mancata deduzione dell'irap imponibile nel periodo d'imposta 2003, proprio e dell'incorporata I.T. Telecom Spa.

10.1. Il motivo è fondato.

Va in proposito ricordato che con riferimento al solo periodo d'imposta 2007, la Telecom e le società collegate hanno dedotto l'illegittimità del provvedimento impugnato per violazione del

combinato disposto dei citati artt. 6 del d.l. n. 185/2008 e 2 del d.l. n. 201/2011 e dell' art. 38 del d.P.R. n. 602/1973 , nella parte in cui esso reca il rigetto della richiesta di rimborso della maggiore IRES di Euro 59.610,072,89 versata nel medesimo periodo d'imposta 2007 da Telecom Italia per effetto della mancata deduzione dal proprio reddito imponibile e da quello dell'incorporata I.T. Telecom Spa del periodo d'imposta 2003: 1) dell'IRAP versata in tale annualità analiticamente riferibile al costo del personale e 2) del 10% della medesima IRAP versata in detta annualità forfetariamente riferibile al margine negativo di interesse, con conseguente determinazione di una minore perdita riportabile in compensazione con il reddito imponibile individuale della stessa società del periodo d'imposta 2007. Orbene risulta incontestato che tale domanda di rimborso era stata azionata solo mediante istanza "cartacea" e non attraverso procedure telematiche, secondo le ricorrenti incidentali in quanto i provvedimenti dell'Agenzia attuativi degli artt. 6 del d.l. n. 185/2008 e 2 del d.l. n. 201/2011 hanno stabilito che le istanze telematiche potessero essere presentate solo con riferimento ai periodi di imposta dal 2004 in avanti. Tale domanda venne qualificata in primo grado (a complicare ulteriormente la prosa delle ricorrenti) quale quarta domanda ipotetica, facente parte del terzo motivo d'appello.

Orbene nella sentenza impugnata, rispetto alla quale per quanto già detto non si può sostenere che i giudici d'appello non abbiano percepito il suddetto motivo, alcuna decisione viene assunta in proposito.

In particolare, ciò risulta evidente dal fatto che nella parte motiva, e precisamente alla pag. 14, il riferimento alla decisione resa dal giudice d'appello è solo alle domande poi riportate in via telematica (tra cui non è per quanto detto la c.d. "quarta ipotetica"), avendo la decisione il contenuto di accertamento di mancata formazione del silenzio rifiuto o di adozione di provvedimento negativo, in quanto sarebbe in corso il procedimento amministrativo conseguente proprio alla presentazione delle istanze telematiche. Così stando le cose, emerge all'evidenza l'omessa pronuncia sulla domanda in esame.

11. Col quarto motivo del ricorso incidentale proposto dalla Telecom e dalle società collegate, si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 6 , d.l. n. 185/2008 , 2, d.l. n. 201/2011 e 38, comma 1, d.p.r. n. 602/1973 sostenendosi che l'Agenzia, in ciò implicitamente avallata dalla Commissione d'appello, ha di fatto impedito di rideterminare le perdite fiscali del periodo di imposta 2003, anche per effetto della deduzione dell'irap versata in tale annualità analiticamente riferibile al costo del personale. 11.1. Il senso del motivo, anch'esso tutt'altro che limpido nel suo sviluppo, si coglie appieno dalla memoria illustrativa in cui si chiarisce finalmente quanto con fatica ricavabile dal ricorso incidentale, e cioè che il motivo stesso riguarda la "medesima questione" oggetto del terzo motivo, e "il terzo e il quarto motivo del ricorso incidentale hanno ad oggetto la medesima questione, i.e. la Quarta Domanda di rimborso dell'IRES 2007; 2) tali motivi si pongono tra loro in una relazione di logica subordinazione, deducendo, in primis, un vizio di omessa pronuncia e, in subordine, per l'ipotesi in cui si ravvisi un'implicita pronuncia da parte della CTR, un vizio di violazione di legge".

Così stando le cose, il motivo è assorbito dall'accoglimento del precedente.

12. In definitiva il ricorso per revocazione dev'essere dichiarato inammissibile; il ricorso principale avverso la sentenza n. 2185/2019 dev'essere respinto; il ricorso incidentale avverso la stessa merita accoglimento limitatamente al motivo terzo, respinti i motivi uno e due ed assorbito il quarto, disponendosi il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado che provvederà altresì alla determinazione delle spese di lite relative al presente grado di giudizio.

In ordine alle spese di lite, con riferimento al ricorso relativo all'impugnazione della sentenza n. 1131/2023 (avente ad oggetto la domanda di revocazione), le stesse vanno poste a carico della Telecom e delle altre società collegate, ed in favore dell'Agenzia. In riferimento al ricorso principale proposto da Mediocredito e a quello proposto da Telecom e società collegate relativo alla sentenza n. 1131/2023, sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto,

P.Q.M. La Corte riunisce alla presente la causa RG n. 14984/2023. Dichiaro inammissibile il ricorso per revocazione, di cui al RG n. 14984/2023, condannando le ricorrenti al pagamento delle spese in favore del controricorrente, che liquida in Euro 11 mila oltre spese prenotate a debito.

Respinge il ricorso principale di cui al RG n. 34309/2019. Accoglie il ricorso incidentale proposto da Telecom Italia, Telenergia Srl, Olivetti Spa, Telecontact Center Spa, Ti Trust Technologies Srl e Italiaonline Spa nei termini di cui alla motivazione, cassa la sentenza n. 2185/19 della CTR Lombardia in relazione al terzo motivo, respinti il primo ed il secondo ed assorbito il quarto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, determinerà anche le spese del presente giudizio. Dichiaro per la ricorrente principale e per quelli in revocazione la sussistenza dei presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza