



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ETTORE CIRILLO	Presidente
MICHELE CATALDI	Consigliere
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.

IRES
RIMBORSO

UP – 16/03/2023

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 9204/2019 R.G. proposto da:

(omissis) (omissis) (omissis) (omissis) S.P.A., elettivamente domiciliata

in (omissis)

he la rappresenta e difende,

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
generale dello Stato,

– controricorrente –



avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. PIEMONTE n. 1414/2018, depositata il 18 settembre 2018.

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 16 marzo 2023 dal Consigliere Rosanna Angarano;

dato atto che il Sostituto Procuratore Generale ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito l'Avv. (omissis) per la società ricorrente e l'Avv (omissis) (omissis) per l'Agenzia delle Entrate.

FATTI DI CAUSA

1. (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) s.p.a. ricorre, con due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha rigettato l'appello della medesima avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Torino aveva, a propria volta, rigettato il ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso dell'addizionale ires introdotta dall'art. 2 d.l. 30 novembre 2013, n. 133, convertito con modificazioni dalla legge 29 gennaio 2014, n. 5 corrisposta per l'anno 2013.

2. In data 1° marzo 2023 la ricorrente ha depositato. ai sensi dell'art. 327 cod. proc. civ., ulteriori documenti ed in data 10 marzo 2023 ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e all'art. 62 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 77 Cost.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto legittimo il silenzio-rifiuto frapposto dall'Ufficio all'istanza di rimborso dell'addizionale Ires corrisposta in virtù del d.l. n. 133 del 2013 dopo aver ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della disposizione istitutiva della stessa sebbene la



medesima fosse stata introdotta con decreto-legge in difetto dei presupposti.

Osserva che nel corso dei lavori preparatori era emerso che l'addizionale era stata introdotta per reperire in breve le risorse necessarie per procedere all'abolizione della seconda rata dell'Imu per l'anno di imposta 2013; che, tuttavia, il reperimento di risorse per attuare il programma di governo non legittimava la decretazione d'urgenza; che l'introduzione dell'addizionale a carico delle sole imprese creditizie e finanziarie non poteva giustificarsi in ragione del principio solidaristico, come ritenuto nella sentenza impugnata in quanto tale finalità non era menzionata nel preambolo del decreto legge ed era assente atteso che non vi era alcuna distinzione delle abitazioni principali non di lusso sottratte all'imposizione in ragione del loro valore catastale o della superficie.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e all'art. 6e d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3 e 53 Cost.

Censura la sentenza impugnata per aver valutato la legittimità del silenzio-rifiuto frapposto dall'Ufficio dopo aver ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della disposizione istitutiva della stessa sebbene la medesima violasse i principi di uguaglianza e capacità contributiva. Osserva che l'addizionale determina un'irragionevole disparità di trattamento nei confronti delle imprese finanziarie e creditizie non rispondente ad alcuna giustificazione obiettiva; non è retta da una finalità distributiva della ricchezza; colpisce una capacità contributiva solo presunta; è incoerente con il suo presupposto economico, ovvero la particolare forza economica e finanziaria delle imprese colpire, colpendo tutto il reddito prodotto; non può essere considerata legittima solo perché di natura transitoria.



3. La ricorrente, con la memoria depositata il 10 marzo 2023, ha insistito sull'incostituzionalità dell'art. 2, comma 2, d.l. n. 133 del 2013 per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. nella parte in cui non esclude le S.G.R. e le S.I.M. dal novero delle imprese soggette all'addizionale ires dell'8,5 per cento

4. I motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono infondati.

4.1. La ricorrente sostiene di avere diritto al rimborso di quanto corrisposto in ragione dell'art. 2, comma 2, d.l. n. 133 del 2013 assumendo che la lettura costituzionalmente orientata della norma dovrebbe indurre ad escludere dal novero dei destinatari della sovrimposta i soggetti che esercitano attività finanziaria ma di natura non speculativa. Argomenta sull'illegittimità costituzionale della norma per violazione degli artt. 3, 53, 41 e 47 Cost. Assume che il prelievo è lesivo dei principi fondamentali di uguaglianza e di capacità contributiva. Precisa che la sovrimposta non è sorretta da una valida causa giustificatrice, né da una condizione di straordinarietà o imprevedibilità tale dal legittimare la decretazione d'urgenza; che manca di un presupposto d'imposta specifico cui agganciare la maggiore tassazione; che lede la libertà di iniziativa economica e la tutela del risparmio; che è stata introdotta pressoché al termine del periodo di imposta rilevante con un effetto retroattivo in violazione del principio della capacità contributiva.

4.2. Come rilevato dalla stessa ricorrente nella memoria ex art. 378 cod. proc. civ., nelle more, è intervenuta la sentenza della Consulta n. 288 del 2019 che ha dichiarato la legittimità costituzionale della – così qualificata – sovrimposta, rispondendo alle analoghe censure di legittimità costituzionale sollevate con il ricorso. Sulla stessa questione, poi, la Consulta si è nuovamente espressa negli stessi termini con l'ordinanza n. 165 del 2021.



4.2.1. La Corte costituzionale, in primo luogo, ha escluso la violazione dell'art. 77 Cost. rilevando che la finalità della norma censurata e lo specifico contesto in cui è stata dettata – assicurare copertura finanziaria alla diminuzione del gettito derivante dall'esenzione, disposta dal medesimo decreto-legge, dal pagamento della seconda rata dell'Imu per il 2013 – escludono che nella fattispecie ricorra un'ipotesi di evidente mancanza dei presupposti di straordinaria necessità e urgenza, alla quale è circoscritto il sindacato costituzionale sull'adozione di un decreto-legge, con conseguente superamento del rilievo sulla compressione del dibattito dovuta alla questione di fiducia posta dal Governo in sede di conversione in legge del decreto-legge. Ha escluso, inoltre, che il requisito della preesistenza di una situazione di fatto comportante la necessità e l'urgenza di provvedere, quale requisito di validità dell'adozione del decreto-legge, consenta di inferire un generale corollario per cui la suddetta preesistenza dovrebbe indefettibilmente precedere l'intervento normativo urgente. Ha aggiunto, infine, che la citata esenzione è coerente con il titolo del decreto-legge e con l'intento di affrontare la difficile fase congiunturale, perseguendo la finalità di eliminare un obbligo tributario posto a carico di una diffusa platea di contribuenti e il cui adempimento avrebbe acuito le difficoltà derivanti da una situazione di crisi economica a carattere sistemico.

4.2.2. La Consulta, poi, ha evidenziato che la disposizione censurata, nonostante l'espressa qualifica come «addizionale», è, piuttosto, riconducibile al novero delle «sovraimposte», dal momento che, a fronte dell'identità del parametro (il reddito), il prelievo è a carico solo di determinati soggetti passivi e su una base imponibile in parte differenziata; ciò posto, ha ritenuto che la diversificazione del regime tributario per tipologia di contribuenti posta dalla misura in esame che, in via straordinaria e temporanea, ha incrementato il



prelievo fiscale a carico di un'unica, ristretta, cerchia di soggetti, è supportata da adeguate giustificazioni. Secondo la Corte costituzionale il contesto – che ridimensiona l'impatto dell'intervento fiscale censurato – e la sua transitorietà escludono che il legislatore abbia travalicato il limite dell'arbitrarietà dell'imposizione, operando un bilanciamento non irragionevole che ha introdotto, in un periodo di crisi, un'imposta finalizzata a fornire copertura, per l'anno 2013, a un'operazione diretta ad alleggerire contingentemente il carico fiscale incombente soprattutto sui residenti per effetto dell'obbligo di pagamento della seconda rata dell'Imu. Il conseguente spostamento della fiscalità, dall'imposizione immobiliare sulle persone fisiche a quella reddituale su determinate persone giuridiche, non ha determinato un'irragionevole discriminazione qualitativa dei redditi, ma un innegabile, per quanto parziale, effetto redistributivo e solidaristico.

4.2.3. La Corte, pur affermando che il legislatore, quando assume un determinato presupposto, economicamente valutabile, quale indice di una nuova capacità contributiva in riferimento solo a determinati soggetti, rimane sottoposto al vincolo della non arbitrarietà con riguardo alla misura della imposizione, che deve risultare proporzionata al presupposto stesso, ha ritenuto che non è implausibile, nell'ambito di un periodo di crisi e nella comparazione con il mercato industriale, desumere dall'appartenenza del contribuente al mercato finanziario uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva, rilevante ai fini di un temporaneo intervento anticongiunturale per gli enti creditizi e finanziari, per la Banca d'Italia e per le società e gli enti che esercitano attività assicurativa.

4.3. In memoria la ricorrente sostiene che l'illegittimità costituzionale della norma persisterebbe nei confronti delle S.G.R. proprio in ragione di quanto espresso dalla Consulta in quanto queste ultime non beneficerebbero delle misure compensative indicate in



sentenza in quanto: i) non esercitano l'attività di erogazione del credito ai propri clienti; ii) sono esposte in misura irrisoria al rischio di credito, essendo i loro clienti gli investitori e quindi soggetti, di regola, liquidi.

Aggiunge che proprio l'evoluzione normativa in materia testimonia che il legislatore (con riferimento ad una successiva omologa addizionale introdotta nel 2015) ha preso consapevolezza della sperequazione che si era creata nei confronti di detti soggetti ed ha esplicitamente escluso dall'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta, le S.G.R.

4.4. Gli argomenti spesi non sono idonei a corroborare un nuovo vaglio di costituzionalità in quanto involgono profili già discriminati dalla Consulta.

In primo luogo, va evidenziato che la sentenza n. 288 del 2019 è stata resa in contenzioso in cui era parte una S.I.M., ovvero soggetti giuridico analogo, per caratteristiche di mercato, alle S.G.R.

Inoltre, i profili che la ricorrente evidenzia come caratteristici delle S.G.R. nel complesso del settore bancario e finanziario, lungi dal porla in una posizione di maggior sfavore, sottolineano il minor impatto subito dalla crisi economica e confermano la sussistenza dei parametri di non arbitrarietà e proporzionalità della misura.

Va considerato, allora, che la sovraimposta, nella prospettiva in cui si è mossa la pronuncia di legittimità costituzionale, si giustificava in ragione di un contesto temporale caratterizzato da una pesante crisi che aveva colpito tutti i settori economici che portava a ritenere non censurabile la scelta di assumere come presupposto dell'imposizione l'appartenenza dei soggetti passivi al mercato finanziario (di cui fanno parte anche le S.G.R.) ravvisando in tale appartenenza uno specifico indice di capacità contributiva che, lungi dall'essere smentita, trova conferma nelle peculiarità evidenziate nella memoria. La Consulta ha sottolineato sul punto che il settore colpito è caratterizzato



dall'appartenere ad un mercato che, in forza di «barriere strutturali» per l'ingresso, assume connotati di tipo oligopolistico, con la conseguenza che le imprese in esso operanti dispongono di un significativo potere di mercato, derivante anche da un certo grado (variabile in relazione ai servizi e ai settori) di anelasticità della domanda. Ha aggiunto, infine, che il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica.

E' pur vero che la sentenza ha affermato che la misura andava considerata nell'insieme degli interventi legislativi adottati contestualmente all'addizionale; da ciò, tuttavia, non può trarsi il corollario che la legittimità costituzionale dell'addizionale fosse condizionata alla predisposizione di adeguati meccanismi compensativi per ciascuno dei settori colpiti.

4.5. Ugualmente non determinante è l'ulteriore argomento speso dalla ricorrente secondo cui l'evoluzione normativa, e in particolare l'adozione di una successiva omologa addizionale introdotta nel 2015 a carico degli entri creditizi e finanziari, ma con esclusione delle s.g.r., testimonierebbe la sperequazione che si era creata nei confronti di detti soggetti.

L'art. 1, comma 65, legge 28 dicembre 2015, n. 208, che ha introdotto un'addizionale dell'IRES del 3,5 per cento per gli entri creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, inizialmente prevista anche a carico della S.G.R., successivamente escluse, nasceva in un contesto diverso da quello del 2013.

Le norme di cui all'art. 1, commi da 65 a 68, legge n. 208 del 2015 intendevano evitare la svalutazione delle attività per imposte anticipate (omissis) iscritte in bilancio, che in base ai principi



contabili avrebbe dovuto effettuarsi per effetto della riduzione dell'aliquota Ires dal 27,5 per cento al 24 per cento operata con la stessa legge a decorrere dal 2017, con effetti positivi ai fini della determinazione del patrimonio di vigilanza computato in base alle regole di Basilea 3.

Come emerge anche dalla relazione governativa, per le S.G.R. tale addizionale non produceva alcun effetto positivo, in quanto, non costituendo i crediti verso la clientela una voce rilevante nel bilancio di tali società, le stesse non hanno quella massa di DTA che ha giustificato l'introduzione dell'addizionale. Al contrario, l'addizionale Ires poneva le società di gestione dei fondi comuni d'investimento in una posizione di forte svantaggio competitivo, non solo rispetto agli altri settori produttivi, ivi compreso quello assicurativo (nei confronti dei quali l'aliquota Ires era applicata nella misura del 24 per cento), ma anche rispetto alle banche e agli altri intermediari finanziari che potevano beneficiare della integrale deducibilità degli interessi passivi ai fini Ires ed Irap ai sensi dei commi 67 e 68 dell'articolo in commento; diversamente, tale ultima misura aveva effetti poco rilevanti per le società di gestione del risparmio, tenuto conto che gli interessi passivi assumono per esse un valore marginale rispetto ai costi e ricavi tipici rappresentati da commissioni attive e passive connesse alla gestione di patrimoni e alla prestazione di servizi connessi e strumentali.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 8.000,00 per compenso, oltre alle spese prenotate a debito.



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

Il Consigliere est.
(Rosanna Angarano)

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

