



09077

1 RAP
Bene

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 27685/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 28097/2011

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 9077

- Dott. ANTONINO DI BLASI - Presidente - Rep.
- Dott. RAFFAELE BOTTA - Consigliere - Ud. 17/03/2015
- Dott. MARINA MELONI - Consigliere - PU
- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Consigliere -
- Dott. FRANCESCO TERRUSI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 27685-2011 proposto da:

SOCIETA' COOPERATIVA in persona del
 legale rappresentante pro tempore, elettivamente
 domiciliato in ROMA VIA presso lo
 studio dell'avvocato che lo
 rappresenta e difende unitamente agli avvocati
 giusta

2015

1125

delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

sul ricorso 28097-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

SOCIETA' COOPERATIVA in persona del
legale rappresentante pro tempore, elettivamente
domiciliato in ROMA VIA presso lo
studio dell'avvocato che lo
rappresenta e difende unitamente agli avvocati
giusta

delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 43/2011 della
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di VERONA, depositata il
01/04/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 17/03/2015 dal Consigliere Dott.
FRANCESCO TERRUSI;

uditi per il n. r.g. 27685/11 ricorrente gli Avvocati

e delega Avvocato che

hanno chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato che

ha chiesto il rigetto;

udito per il n. r.g. 28097/11 ricorrente l'Avvocato

GENTILI che ha chiesto l'accoglimento;

uditi per il controricorrente gli Avvocati

delega Avvocato che hanno

chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore

Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che preliminarmente

chiede che siano riuniti i ricorsi n. 27685/11 e

28097/11 perchè proposti avverso la stessa sentenza,

nel merito chiede il rigetto dei ricorsi.

Svolgimento del processo

Il [redacted] proponeva opposizione avverso una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di somma corrispondente alla maggiore Irap calcolata all'aliquota del 5,25 %, oltre interessi e sanzioni, in relazione all'annualità 2005. Eccepiva di aver correttamente assolto l'Irap con aliquota ordinaria del 4.25 % in quanto la maggiorazione regionale dell'aliquota (nella specie conseguente alla normativa regionale del Veneto) era stata sospesa dapprima dall'art. 3, 1° co., lett. a), della l. n. 289 del 2002 e poi dall'art. 2, 21° co., della l. n. 350 del 2003 e dai successivi artt. 1, 61° co., della l. n. 311 del 2004 e l. 165° co., della l. n. 266 del 2005. Sosteneva l'inapplicabilità alla fattispecie della sanatoria prevista dall'art. 2, 22° co., della l. n. 350 del 2003.

L'opposizione veniva respinta dall'adita commissione tributaria provinciale sul presupposto che per l'aumento di aliquota relativo all'anno 2005, di cui alla l.r. Veneto n. 29 del 2004, aveva operato la deroga al regime di sospensione di cui all'art. 1, 175° co., della l. n. 311 del 2004, finalizzata a consentire alle regioni di destinare il maggiore gettito Irap a copertura del disavanzo di gestione del settore sanitario.

Con sentenza in data 1° aprile 2011 la commissione tributaria regionale del Veneto, respinto l'appello del [redacted] su tale punto, ha parzialmente riformato la

decisione di primo grado dichiarando non dovute le sanzioni, per oggettiva incertezza sulla portata della successione di norme in materia.

Il società cooperativa, quale società derivata dalla fusione di Banc:

s.c.r.l. e di Banca - Banca

società cooperativa, ha proposto ricorso per cassazione deducendo un motivo.

L'amministrazione si è costituita con controricorso e, avverso la medesima decisione d'appello, ha proposto separato ricorso per cassazione nel capo afferente la disapplicazione delle sanzioni, a sua volta deducendo un motivo. A questo ricorso, avente sostanza di ricorso incidentale, la società ha replicato con controricorso.

Motivi della decisione

I. - Poiché proposti avverso la medesima sentenza, i ricorsi vanno riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c.

II. - Con l'unico motivo del ricorso principale il denuncia l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 1, 175° co., della l. n. 311 del 2004 e 23 della l.r. Veneto n. 9 del 2005.

Il cuore della doglianza è che il regime afferente la maggiorazione dell'aliquota dell'Irap era quello della sospensione. Invero, soltanto in presenza di disavanzi di gestione del settore sanitario il legislatore statale aveva concesso alle regioni la facoltà di derogare al regime di sospensione. Secondo il ricorrente la situazione

di disavanzo era insussistente quanto alla regione Veneto, e comunque non era stata dimostrata, avendo la regione ottenuto, per gli anni 2005 e 2006, buona valutazione da parte di nota agenzia internazionale di rating. In tale prospettiva la sentenza d'appello doveva ritenersi viziata dal non avere previamente effettuato la necessaria verifica circa la sussistenza del presupposto per la legittima emanazione dell'art. 23 della l.r., giustappunto previdente l'elevazione dell'aliquota Irap a copertura di disavanzi di gestione della sanità.

III. - La censura prospettata dal non possiede fondamento.

L'art. 1, 175° co. della l. n. 311 del 2004 (legge finanziaria per il 2005) ha previsto che "Per le finalità di cui al comma 174 e per la copertura dei disavanzi di gestione accertati o stimati nel settore sanitario, la regione, in deroga alla sospensione di cui al comma 61, primo periodo, può deliberare l'inizio o la ripresa della decorrenza degli effetti degli aumenti dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito e delle maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive, già disposti, oggetto della predetta sospensione. Ai sensi del primo periodo del presente comma e del comma 22 dell'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, l'inizio o la ripresa della decorrenza degli effetti può concernere anche quelle maggiorazioni dell'aliquota IRAP che siano state deliberate dalle regioni, antecedentemente al 31 dicembre 2003, in

difformità rispetto a quanto previsto dalla normativa statale. Per le medesime finalità, le regioni possono altresì, nei limiti della normativa statale di riferimento ed in conformità ad essa, disporre nuovi aumenti dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito o nuove maggiorazioni dell'aliquota IRAP ovvero modificare gli aumenti e le maggiorazioni di cui al primo periodo del presente comma".

La regione Veneto, con la l.r. n. 9 del 2005, art. 23, ha in siffatta prospettiva stabilito che "per l'anno 2005, alla copertura del disavanzo di gestione 2004 del servizio sanitario regionale, sono destinati i gettiti derivanti: a) dalla maggiorazione dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) di cui all'articolo 2 della legge regionale 26 novembre 2004, n. 29 "Disposizioni in materia di tributi regionali". Tale art. 2 della l.r. Veneto n. 29 del 2004 aveva a sua volta fissato la variazione dell'aliquota dell'Irap al 5,25 % per banche, società finanziarie e imprese assicuratrici.

L'aver la normativa statale consentito alle regioni di derogare al regime di sospensione per la copertura dei disavanzi di gestione "accertati o stimati" nel settore sanitario toglie validità alla pretesa di parte ricorrente di veder dimostrata in giudizio l'effettività della situazione di disavanzo invocata per giustificare la deroga suddetta. In verità, come nettamente emerge dalla sopra richiamata disposizione della legge finanziaria, la facoltà delle regioni di disporre nuove maggiorazioni

dell'aliquota Irap per l'anno 2005 è stata collegata a previsioni di stima del disavanzo di gestione, da corroborare con norma di legge regionale. La sottostante situazione implicava dunque valutazioni e scelte tutte interne alla discrezionalità politica del legislatore regionale, previamente legittimate dai principi di natura generale posti dalla norma statale di riferimento: e cioè valutazioni di stima della situazione di disavanzo del settore sanitario da coprire con i mezzi ritenuti più idonei tra quelli predeterminati dalla legge dello stato (già anteriormente disposti e oggetto di sospensione) nell'alternativa tra l'aumento dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito e la maggiorazione dell'aliquota dell'Irap. Una simile valutazione, connotata da ampia discrezionalità in considerazione degli interessi sottostanti, e appunto perché intrisa di significato politico fondata su norma di legge, escludeva (così come esclude) qualsiasi sindacato del giudice.

IV. - Con l'unico motivo di ricorso (incidentale) l'amministrazione denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 6, 2° co., del d.lgs. n. 472 del 1997, nonché insufficiente e contraddittoria motivazione su fatto controverso, dolendosi dell'aver la commissione tributaria disapplicato le sanzioni nonostante la mancanza della situazione di incertezza obiettiva sulla portata della norma.

Il motivo non è fondato.

L'impugnata sentenza ha motivato la disapplicazione delle sanzioni affermando che il riconoscimento dell'aliquota Irap nella misura del 5,25 % era il frutto di una molto articolata analisi di norme che si erano succedute nel tempo, oltre che di un contrasto tra disposizioni di legge regionale e di distinti criteri di scelta riscontrati in leggi statali di sospensione. Codesta condizione di intrinseca complessità è riconosciuta dalla stessa amministrazione ricorrente. La quale, affermando che, ai fini indicati, "non è (...) sufficiente la mera constatazione della complessità di un determinato precetto normativo" in quanto altrimenti il sistema sanzionatorio perderebbe efficacia in relazione a materie intrinsecamente complesse quali la fiscalità d'impresa, ha finito implicitamente con l'ammettere che il tessuto normativo, nel quale la fattispecie in esame si innestava, era in sé di complessa ricostruzione.

La critica che l'amministrazione appunta alla decisione di merito non appare calibrata su consimile ratio, giacché muove dal diverso assunto che contribuenti avveduti, come le banche, non potevano cadere in fallo su un principio fondamentale dell'ordinamento, qual è quello per cui non è consentito al giudice disapplicare atti aventi forza di legge di cui pur si sospetti l'incostituzionalità; per cui l'erronea convinzione della illegittimità costituzionale di una legge regionale, come quella che qui rileva, non poteva legittimare il contribuente avveduto - e men che mai un contribuente

tecnicamente attrezzato come un banca - a sottrarsi ai propri obblighi di pagamento dell'imposta in base all'aliquota regionale.

La critica - oltre che fondarsi su una petizione di principio - non coglie la *ratio decidendi*, dal momento che la commissione tributaria ha disapplicato le sanzioni in ragione della oggettiva condizione di incertezza sulla portata del precetto fiscale desunto da una stratificazione di norme succedute nel tempo. E questa corte ha più volte affermato che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, può ravvisarsi l'incertezza normativa obiettiva, che è causa di esenzione del contribuente da responsabilità, quando la disciplina da applicare, per come composta, si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, con conseguente insicurezza del risultato interpretativo ottenuto, riferibile non già a un contribuente generico, né a un contribuente professionalmente qualificato, bensì al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (v. per tutte, da ultimo, Sez. 6^a-5^a, n. 4394-14, Sez. 5^a n. 4685-12 e n. 4683-12). L'incertezza normativa obiettiva, quale causa di esenzione del contribuente da responsabilità, identificandosi con la situazione che si crea per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra i quali, in primo luogo la

produzione delle norme, il cui accertamento è rimesso all'esclusiva valutazione del giudice, può essere ravvisata allorché risultino difficoltà di individuazione delle disposizioni normative dovute all' alterno succedersi di previsioni non univoche. E la non univocità delle iniziative normative in materia di maggiorazione dell'aliquota Irap è nella specie testimoniata dal fatto che un'iniziale contrasto di interpretazione sulla corretta determinazione di tale aliquota, in base al succedersi di norme statali e di norme regionali e al delinearsi di distinti provvedimenti di sospensione in attesa dell'attuazione del federalismo fiscale, aveva interessato finanche questa corte (cfr. invero le alternative tesi inizialmente sostenute da Sez. 5^a n. 5867-12 e da Sez. 5^a n. 19838-12, infine composte, ma solo a partire dal 2013, in conformità a siffatto secondo indirizzo).

Vero è che nella specie si discuteva dell'annualità Irap 2005, per la quale era sopravvenuta una norma legittimante la deroga alla sospensione anteriormente disposta. Ma vi è che l'individuazione del meccanismo operativo della deroga, appunto in quanto deroga, non poteva andar disgiunta da una ricostruzione del complessivo alternarsi delle previsioni basiche afferenti i singoli anni, secondo una trama di non agevole determinazione.

V. - Le esposte ragioni depongono nel senso del rigetto di entrambi i ricorsi. Conseguenziale è la compensazione delle spese processuali.

p.q.m.

La Corte riunisce i ricorsi e li rigetta; compensa le spese.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 17 marzo 2015.

Il Consigliere Estensore

Francesco Tulli

Il Presidente

Antonio...

Il Funzionario Giudiziario
Marcilio Baragona

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
- 6 MAG. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcilio BARAGONA