

Abrogazione Robin Tax: chiarimenti sugli effetti retroattivi

25/03/2022 - Valerio Villosesi

L'abrogazione della "Robin Tax" ha efficacia retroattiva per gli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta 2014 e antecedenti notificati dall'Amministrazione finanziaria dopo il 11/02/2015, in quanto la pretesa erariale è stata privata del proprio supporto normativo (CTR Lombardia 11 marzo 2022 n. 955).

Massima

La sentenza della Consulta 11 febbraio 2015 n. 10 non ha efficacia retroattiva per i casi in cui il contribuente ha versato spontaneamente l'imposta quando era vigente la norma impositiva.

L'**abrogazione** della "**Robin Tax**" ha invece efficacia retroattiva per gli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta 2014 e antecedenti notificati dall'Amministrazione finanziaria dopo il 11/02/2015 perché la pretesa erariale è stata privata del proprio supporto normativo.

Il caso

In data 30/09/2015 una Società contribuente inviava la propria dichiarazione dei redditi Mod. Unico 2015 (periodo d'imposta 1/01/2014- 31/12/2014) nei termini di legge. Nell'anno 2019 l'Agenzia delle Entrate notificava alla Società l'avviso di accertamento oggetto del contendere motivando il proprio operato sulla base della Circolare AE 18 del 2015 nella quale sosteneva l'intervenuta illegittimità costituzionale, rileva che la declaratoria di incostituzionalità della Robin Tax non possa produrre effetti sulle obbligazioni tributarie riguardanti adempimenti chiusi in data antecedente al 12/02/2015. Con il predetto avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate intimava il pagamento di € 139.708,00 a titolo di **Addizionale IRES** (Robin Tax) oltre alle **sanzioni** amministrative di €125.737,20. La Società contribuente presentava ricorso alla CTP di Milano ritenendo non dovuta l'addizionale IRES relativo all'anno 2014. In subordine chiedeva l'annullamento delle sanzioni sia per mancanza del requisito di colpevolezza sia per sopraggiunta incertezza sugli effetti retroattivi della norma tributaria. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano respingeva il ricorso della Società contribuente con una motivazione incomprensibile: "[...] conta che non è stato pagato quanto dovuto nell'anno 2014 [...]." La Commissione Tributaria Provinciale non ha neppure annullato il capo dell'accertamento che ha irrogato le sanzioni ritenendo quindi colpevole il comportamento del contribuente. La Società contribuente appellava la sentenza per errata motivazione avendo il Giudice di prime cure male interpretato gli effetti retroattivi della norma che inibivano l'emissione di nuovi avvisi di accertamento dopo la data di pubblicazione della decisione della Corte Costituzionale. L'atto di appello della società contribuente stigmatizzava anche il comportamento dei Giudici che non hanno disapplicato le sanzioni nonostante l'obiettiva incertezza della norma tributaria riscontrabile dal tenore della giurisprudenza maggioritaria di merito che già si era pronunciata a riguardo.

La questione

Il "nocciolo della controversia" verte infatti sugli effetti retroattivi della sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2015 sia a riguardo dei contenziosi sorti per la "**ripetizione della imposta**" costituzionalmente illegittima sia a riguardo dei nuovi contenziosi per gli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Entrate in epoca successiva al 11/02/2015 ma riferibili a periodi d'imposta in cui la norma era vigente (2014 e antecedenti). In particolare è da subito emersa la difficoltà di applicazione pratica dell'inciso: "**l'illegittimità costituzionale** dell'art. 81 c. 16, 17 e 18 DL 25 giugno 2008 n. 112 decorre dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica".

La Società contribuente ha formulato la richiesta di annullare l'avviso di accertamento perché

l'irretroattività è limitata unicamente alle istanze di restituzione avanzate dai contribuenti e non agli avvisi di accertamento relativi ad annualità per le quali la Robin Hood Tax era vigente (sebbene incostituzionale) ma emessi dopo la data del 12 febbraio 2015. Tale teoria (propugnata dalla corrente Giurisprudenziale maggioritaria e dalla migliore dottrina) trova il proprio fondamento nella considerazione che il venir meno ex tunc del tributo comporta altresì la cancellazione di ogni obbligo di versamento ad esso relativo e che la irretroattività delle sentenze dovrebbe essere intesa limitatamente alle istanze di rimborso avanzate dai contribuenti. La Corte Costituzionale, nella recente sentenza 140/2019 avente ad oggetto le medesime disposizioni già dichiarate costituzionalmente illegittime, ha precisato che l'illegittimità costituzionale di tali disposizioni e quindi dell'intera "configurazione del tributo" è stata dichiarata "a decorrere dal **giorno successivo alla pubblicazione** della sentenza n. 10 del 2015 nella **Gazzetta Ufficiale** della Repubblica", e che, successivamente alla sentenza n. 10 del 2015, è intervenuta la Corte di Cassazione (Cass. 18 dicembre 2018, n. 32716) stabilendo che il diritto al rimborso a favore di chi avesse corrisposto l'imposta è riconosciuto "solo per il periodo successivo al 12.2.2015", in forza della "clausola di limitazione temporale" stabilita dalla sentenza n. 10 del 2015. Seguendo il filo del ragionamento della Suprema Corte l'Agenzia delle Entrate non ha più alcun titolo per richiedere il pagamento di una imposta dichiarata costituzionalmente illegittima (anche se relativa al periodo precedente alla dichiarazione di illegittimità). Le regole della "contabilità nazionale" impongono infatti l'approvazione del bilancio consuntivo dello Stato Italiano basato sul "principio di cassa" (le entrate effettivamente conseguite e le spese effettivamente sostenute) per cui in relazione al principio del "bilanciamento degli interessi in gioco" non può ravvisare alcun **pregiudizio** per l'**equilibrio del bilancio dello Stato** il principio sopra enunciato dalla Corte Costituzionale è declinato più propriamente nel prevedere che chi ha pagato il tributo non può chiederne il rimborso (per non arrecare un pregiudizio all'Erario) mentre per i contribuenti che non hanno effettuato il pagamento, è venuta meno l'obbligazione tributaria per effetto dell'abrogazione della norma di legge. L'Agenzia delle Entrate in tal caso non ha più alcun titolo per pretendere il pagamento dell'imposta dichiarata incostituzionale perché non si verificherebbe quella violazione dell'equilibrio di bilancio dello Stato alla base del bilanciamento degli interessi in gioco. L'Erario infatti non deve restituire nulla al contribuente.

Le soluzioni giuridiche

Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. VI, sentenza 10/07/2020 n. 1156

“L'Ufficio pretende di basare la debenza di un'addizionale IRES sulla base di una norma dichiarata incostituzionale per la quale la Consulta ha dovuto escogitare il meccanismo della retroattività attenuata delle proprie decisioni al solo scopo di salvare le casse dello Stato dall'assalto di potenziali ed innumerevoli richieste di rimborso: contrariamente a quanto auspicato dall'Ufficio, questa Commissione non può resuscitare un morto, vale dire non può far rivivere una norma dichiarata incostituzionale, per di più a fondamento di un accertamento avvenuto a distanza di oltre due anni dalla pubblicazione sentenza della Consulta n. 10 del giorno 11 febbraio 2015”.

CTR Friuli Venezia Giulia Trieste (sez. 1) n. 70 del 13/07/2020

“La Corte Costituzionale, nella recente sentenza 140/2019 avente ad oggetto le medesime disposizioni già dichiarate costituzionalmente illegittime, ha precisato che l'illegittimità costituzionale di tali disposizioni e quindi dell'intera "configurazione del tributo" è stata dichiarata "a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica", avvenuta l'11 febbraio 2015 e che, successivamente alla sentenza n. 10 del 2015, è intervenuta la Corte di Cassazione con sentenza n. 32716/2018 ha stabilendo che il diritto al rimborso a favore di chi avesse corrisposto l'imposta è riconosciuto "solo per il periodo successivo al 12.2.2015", in forza della "clausola di limitazione temporale" stabilita dalla sentenza n. 10 del 2015. "non v'è dubbio alcuno sull'effettivo differimento degli effetti nel caso che ci occupa. Conseguentemente l'addizionale di imposta è diventata illegittima, e l'averla pagata dà diritto a rimborso, solo a partire da quella data, e non per i periodi antecedenti, essendo la illegittimità della legge dichiarata solo per il periodo successivo al 12.2.2015 ”.

CTP di Milano n. 1414/XXII/2019

“Sulla base della chiara lettura del percorso motivazionale che ha portato i Giudici Costituzionali a derogare al principio generale dell'efficacia retroattiva delle pronunzie della Corte, risulta evidente che l'Ufficio non è legittimato a far valere una pretesa impositiva sulla base di una norma già dichiarata incostituzionale. Nel caso in esame l'avviso di accertamento è stato notificato in data 15 marzo 2018 in epoca di oltre tre anni successiva alla declaratoria di incostituzionalità, dunque, sulla base delle considerazioni sopra evidenziate, l'Ufficio ha fatto valere una pretesa erariale illegittima poiché ormai priva di supporto normativo.”

CTP Messina, n. 2324/XIII/2018

“L'Agenzia delle entrate non contesta infatti che l'adempimento imposto alla opponente andasse operato a giugno 2015, ma invoca un'interpretazione estensiva della 10/2015, facendo riferimento non alla data del previsto adempimento, ma a quella della chiusura del periodo di imposta. In tal modo essa chiede un ulteriore e ingiustificato ampliamento del già problematico ritaglio operato dal Giudice delle leggi. La prudente interpretazione delle limitazioni degli effetti delle sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale è del resto necessario onde evitare di assegnare a quest'ultima un compito improprio di valutazione meramente politica, piuttosto che quello, compatibile con le attribuzioni dell'organo, di temperare la valori costituzionali contrapposti che vengano in gioco rispetto alla fattispecie concretamente in esame. La Corte può insomma adottare sentenze manipolative anche sotto l'aspetto dell'efficacia temporale, ma solo nella misura in cui il mero accoglimento si ponga in contrasto con altri principi costituzionali e nei limiti di quanto strettamente necessario (principi di stretta necessità e stretta proporzionalità). Il ricorso è dunque fondato. Considerata la natura delicatamente interpretativa della questione, e preso atto dell'infondatezza del primo dei due motivi di opposizione, le spese vanno compensate”.

In conclusione

L'avviso di accertamento impugnato, ritenuto legittimo dalla CTP di Milano è stato annullato dalla CTR della Lombardia perché (pur relativo alla annualità 2014 per la quale la Robin Hood Tax era vigente - sebbene incostituzionale) è stato notificato il 26/11/2019 e quindi dopo la data del 12 febbraio 2015. Il versamento del saldo per l'annualità 2014 inoltre scadeva il 31/05/2015. Tale teoria trova il proprio fondamento nella considerazione che il **venir meno** ex tunc del **tributo** comporta altresì la **cancellazione** di ogni **obbligo** di **versamento** ad esso relativo e che la irretroattività della sentenza deve essere intesa limitatamente alle istanze di restituzione della Robin Tax avanzate dai contribuenti. In merito alle **sanzioni** tributarie, stante l'orientamento consolidato della Giurisprudenza e della migliore dottrina sulla illegittimità degli avvisi di accertamento (per annualità precedenti alla pronuncia della Consulta, il capo dell'avviso di accertamento che ha irrogato le sanzioni deve essere annullato per mancanza del requisito di colpevolezza. Osserva a proposito la Suprema Corte “la punibilità per le violazioni tributarie, strutturata, per quanto riguarda l'elemento soggettivo, analogamente a quanto previsto per i **reati contravvenzionali** dall'art. 42 c.p. (cfr. art. 5 c. 1 D.Lgs. 472/97), postula innanzi tutto che l'azione o l'omissione siano coscienti e volontarie ed altresì colpevoli, e cioè che si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente” (Cass. 17579/2003).

In ogni caso le **sanzioni** dovevano essere **disapplicate** quando si è in presenza di **incertezza normativa** documentata negli atti di causa da numerose sentenze di merito favorevoli alla interpretazione della Società contribuente.

CTR Lombardia 11 marzo 2022 n. 955

Utente: PVC STUDIO - mementopiu.it - 20.08.2023