

Ordinanza del 10/04/2025 n. 9391 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Prestazione resa nei confronti di Comandi militari - Regime di non imponibilità

Massima:

In tema di IVA, l'esenzione di cui all'art. 72 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, da interpretarsi alla luce del diritto unionale, si applica alle prestazioni rese nei confronti dei comandi militari purché si tratti di attività funzionali allo sforzo comune di difesa e di agevolazione dello stabilimento, della costruzione, manutenzione e funzionamento dei quartieri generali interalleati sul territorio di uno Stato facente parte del Trattato Atlantico del Nord. Pertanto, la prevista esenzione dai diritti e dalle imposte è volta allo scopo di agevolare lo stabilimento, la costruzione, la manutenzione e il funzionamento dei quartieri generali sul territorio di uno Stato parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord ed è per questo che il fondamento dell'esenzione stabilita dall'articolo VIII del protocollo sui quartieri generali militari, al quale il legislatore dell'Unione si è ispirato nell'adozione dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, poggia sull'interesse della difesa comune.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE

1. Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata e dagli atti di causa si evince che: 1) a seguito di p.v.c. della G.d.F. di Vicenza, l'Agenzia delle entrate aveva emesso quattro avvisi di accertamento nei confronti di Gnam Gnam Snc di B.B. e C., esercente l'attività di gelateria e pasticceria - cancellata dal registro delle imprese in data 28 dicembre 2011 - notificandoli nel 2013 a B.B. nella qualità di ex legale rappresentante e ex socio e a A.A. nella qualità di ex socio - con i quali aveva contestato, in relazione agli anni 2008-2011, l'indebita applicazione del regime di non imponibilità Iva, ai sensi dell' art. 72 , comma 3, n. 2) del D.P.R. n. 633/72 , sulle fatture relative alla vendita di prodotti all'interno della caserma "Ederle" di Vicenza in esecuzione di apposito contratto stipulato con l'Army and Air Force Exchange Service ossia con l'Ufficio preposto dal Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti alla gestione del personale operante nelle basi militari situate all'estero; in particolare, ad avviso dell'Ufficio, l'attività svolta da detta

società (vendita di gelati e pasticceria) all'interno della base militare era indirizzata nei confronti del personale militare e/o civile appartenente all'istallazione militare, concretizzando, non già un fine istituzionale del Comando militare, ma un interesse personale dei singoli fruitori, con il pagamento dei prodotti direttamente da parte di questi ultimi e riserva all'organismo militare di un mero ruolo di intermediario nella restituzione dell'incasso alla società verificata, decurtato della relativa provvigione.

2. Avverso i suddetti avvisi i contribuenti, nelle rispettive qualità, proponevano ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Vicenza che, previa riunione, con sentenze n. 688/03/2015 e n. 195/03/2016, li accoglieva.

3. Avverso le sentenze di primo grado, l'Agenzia delle entrate proponeva separati appelli dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, che, previa riunione, con sentenza n. 1085/10/2017, depositata in data 30 ottobre 2017, li rigettava confermando l'annullamento degli avvisi in questione.

4. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha ritenuto che le forniture di prodotti (gelati e pasticceria) in favore del personale militare e civile operante all'interno della Caserma "Ederle" di Vicenza, rientrassero nell'ambito applicativo della norma di non imponibilità in quanto - considerando il contratto tra la società verificata e l'Army and Air Force Exchange Service, in base al quale la prima si era impegnata a svolgere, dietro compenso, il servizio di bar gelateria - gli incassi di tali vendite non erano di pertinenza della società ma dell'ente militare committente e le prestazioni erano svolte nei confronti di un soggetto militare (l'Army and Air Force Exchange Service) svolgente fini istituzionali (presupposto soggettivo per l'applicazione del regime di non imponibilità) con finalità di garantire il benessere psico-fisico della truppa nell'ambito del proprio ruolo istituzionale (presupposto oggettivo per l'applicazione del detto regime).

5. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate propone ricorso affidato a un motivo.

6. Sono rimasti intimati A.A., nella qualità di ex socio di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc e B.B. nella qualità di ex legale rappresentante e ex socio di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc

CONSIDERATO CHE

1. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità, per difetto di legittimazione passiva, del ricorso per cassazione nei confronti di B.B., nella qualità di ex legale rappresentante di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc (cancellata dal registro delle imprese in data il 28 dicembre 2011); va, infatti, ricordato che ai sensi dell' art. 2495 cod. civ. (nel testo risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 , la cui entrata in vigore come noto è fissata al 1 gennaio 2004), l'iscrizione della cancellazione di società di capitali nel registro delle imprese comporta l'estinzione della società, restando irrilevante l'eventuale esistenza di rapporti giuridici ancora pendenti. Come noto, le Sezioni Unite hanno riconosciuto alla norma "effetto espansivo" anche alle società di persone, di modo che anche per esse si produce l'effetto estintivo conseguente alla cancellazione, sebbene per queste ultime la relativa pubblicità conservi natura dichiarativa. E ciò anche per le cancellazioni che abbiano avuto luogo

anteriormente alla data di entrata in vigore della nuova formulazione della norma, con effetto però in tal caso da quest'ultima data: 1 gennaio 2004 (v. Cass. Sez. U. 22/02/2010, n. 4062). Tale effetto deve, nel caso di specie, riconoscersi prodotto in conseguenza dell'intervenuta cancellazione dal registro delle imprese della società Gnam Gnam di B.B. e C. Snc di che trattasi in data 28 dicembre 2011, prima della emissione degli atti impositivi in questione correttamente notificati a A.A. e di B.B., nella qualità di ex soci della stessa; invero, nell'ipotesi- come nella specie- di non operatività del differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall' art. 2495 comma 2 c.c., in applicazione dell' art. 28 , comma 4, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 - nel processo tributario, l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono - venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono (nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente) a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti "pendente societate"; ne discende che i soci peculiari successori della società subentrano ex art. 110 c.p.c. nella legittimazione processuale facente capo all'ente, in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, dovendo invece escludersi la legittimazione "ad causam" del liquidatore della società estinta (nella specie destinatario di cartella di pagamento quale coobbligato ai sensi dell'art. 2495, comma 2) il quale può essere destinatario di un'autonoma azione risarcitoria ma non della pretesa attinente al debito sociale (ex plurimis, Cass. n. 6630/2022 ; Cass., Sez. 5, Ord. n. 16362 del 30/07/2020 ; Cass. sez. 5, n. 3087 del 2022 ; Cass. sez. 6-5, 35009 del 2022 ; v. Cass., Sez. U., 12 marzo 2013, nn. 6070 , 6071 e 6072); pertanto, il rilievo preliminare (d'ufficio) del difetto di legittimazione a proporre il ricorso originario avverso gli avvisi in questione, in capo a B.B., nella qualità di ex legale rappresentante della società- cancellata nel 2011- comporta l'inammissibilità del motivo nei suoi confronti per difetto di legittimazione passiva. Diversamente sussiste la legittimazione passiva nei confronti di A.A. e di B.B., nella qualità di ex soci.

2. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 , comma 1, della Costituzione, 14 delle Preleggi, 72, comma 3, n. 2, del D.P.R. n. 633/72, 66, comma 21, del D.L. n. 331/93 , convertito dalla L. n. 427/93 , 9 e 10 della Convenzione tra gli Stati partecipanti al Trattato Nato, ratificata con L. n. 1355/55. L'Agenzia, sostiene, al riguardo, che il regime di non imponibilità si applichi alle sole cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate, per quanto d'interesse, nei confronti dei quartieri generali militari internazionali, installati in esecuzione del trattato del Nord Atlantico, strumentali allo svolgimento delle attività essenziali all'espletamento delle funzioni istituzionali, al novero delle quali sarebbe estranea l'attività di vendita di prodotti di gelateria e pasticceria, effettuata in forza di un rapporto concessorio e diretta a soddisfare esigenze di carattere meramente privatistico degli utenti, solo indirettamente e occasionalmente collegate a quelle istituzionali dell'ente concedente. In particolare, l'Ufficio evidenzia come l'art. 66, comma 21, cit. abbia operato un'estensione soggettiva della portata applicativa dell'art. 72, comma 3, n. 2 cit. specificando che, nel novero delle cessioni e prestazioni di servizi non imponibili, rientrano anche le somministrazioni di acqua e di energia, erogate sotto qualsiasi forma e cessioni di beni e prestazioni di servizi relative ad alloggi, necessarie all'espletamento delle funzioni istituzionali

degli enti ivi indicati, purché i relativi oneri economici siano riconosciuti dagli enti medesimi a proprio carico; pertanto, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diversi da quelli previsti dall'art. 66 cit. non potrebbe trovare applicazione il disposto dell'art. 10, comma 2, della Convenzione tra gli Stati membri del Trattato Nord Atlantico sullo status delle Forze Armate ratificata con legge n. 1355/55. Il giudice di appello avrebbe, dunque, operato una errata interpretazione del concetto di "funzioni istituzionali" proprie dei Comandi militari cui fa riferimento l'art. 72 cit., essendo queste ultime collegate alla difesa militare degli Stati membri della NATO e non rientrandovi le attività di bar gelateria per il personale militare e civile (e rispettivi familiari) in questione.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Per la giurisprudenza di questa Corte, in tema di IVA, l'esenzione di cui all' art. 72 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 , (nel testo *ratione temporis* vigente), da interpretarsi alla luce del diritto unionale, si applica alle prestazioni rese nei confronti dei comandi militari purché si tratti di attività funzionali allo sforzo comune di difesa e di agevolazione dello stabilimento, della costruzione, manutenzione e funzionamento dei quartieri generali interalleati sul territorio di uno Stato facente parte del Trattato Atlantico del Nord (Cass. 26087/2020 ; Cass. n. 7439/21 ; Cass. n. 30110 del 2021 ; Cass. n. 14505 del 2022).

2.3. Tale conclusione è stata fondata su un articolato ragionamento, a cui si intende dare continuità in questa sede.

Il protocollo sullo statuto dei quartieri generali militari internazionali creati in forza del Trattato dell'Atlantico del Nord, sottoscritto a Parigi il 28 agosto 1952, all'articolo VIII, punto 1, dispone che: "Al fine di agevolare lo stabilimento, la costruzione, la manutenzione e il funzionamento dei quartieri generali interalleati, tali quartieri generali sono esonerati, nella misura massima possibile, dai diritti e dalle imposte afferenti alle spese da essi sostenute nell'interesse della difesa comune e per loro vantaggio ufficiale ed esclusivo, e ciascuna parte contraente del presente protocollo procederà a negoziazioni con i quartieri generali stabiliti sul suo territorio allo scopo di concludere un accordo a tal fine";

2.4. A norma dell' art. 151 , paragrafo 1, della direttiva IVA , "Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:... c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate negli Stati membri che sono parti contraenti del trattato dell'Atlantico del Nord e destinate alle forze armate degli altri Stati che sono parti contraenti di tale trattato ad uso di tali forze o del personale civile che le accompagna o per l'approvvigionamento delle relative mense, nella misura in cui tali forze sono destinate allo sforzo comune di difesa".

2.5. Nel diritto interno, l' art. 72 del D.P.R. n. 633/72 , nel testo applicabile all'epoca dei fatti, equipara alle operazioni non imponibili quelle rese "ai comandi militari degli Stati membri, ai quartieri generali militari internazionali ed agli organismi sussidiari, installati in esecuzione del trattato del nord-Atlantico, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, nonché all'Amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il suddetto trattato".

2.6. La norma unionale, alla luce della quale va interpretata quella di diritto interno, richiede un'interpretazione restrittiva, poiché comunque introduce una deroga al principio generale secondo cui l'iva è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (Corte giust. 26 aprile 2012, causa C-225/11, Able UK Ltd, punto 14).

2.7. L'individuazione dei relativi confini deve tener conto dei due ordini di presupposti al ricorrere dei quali la disciplina di non imponibilità di cui si discute è ancorata: uno, soggettivo, dato dalla qualità dei destinatari delle cessioni dei beni o delle prestazioni di servizi; l'altro, oggettivo, parametrato sulla finalità alla quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rispondono.

2.8. Il parametro oggettivo è altrettanto rilevante rispetto a quello soggettivo: se non ve fosse necessità, il riferimento rispettivamente allo sforzo comune di difesa e all'esercizio delle funzioni istituzionali sarebbe pleonastico; - esso va poi ragguagliato all'obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione, che è quello di consentire agli Stati membri di rispettare determinati impegni assunti nell'ambito della NATO.

2.9. In particolare, ha sottolineato la Corte di giustizia (con la sentenza in causa C-225/11, cit., punto 29), la prevista esenzione dai diritti e dalle imposte è pur sempre volta allo scopo di agevolare lo stabilimento, la costruzione, la manutenzione e il funzionamento dei quartieri generali interalleati sul territorio di uno Stato che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord; è per questo che il fondamento dell'esenzione stabilita dall'articolo VIII del protocollo sui quartieri generali militari, al quale il legislatore dell'Unione si è ispirato nell'adozione dell'articolo 151 , paragrafo 1, lettera c), della direttiva iva , poggia sull'"interesse della difesa comune" (punto 19 della medesima sentenza).

2.10. Coerentemente il legislatore interno ha fatto leva sull'esercizio delle funzioni istituzionali, che appunto richiamano quella di difesa comune; - l'identificazione dell'obiettivo perseguito non può che circoscrivere oggettivamente la portata del regime di non imponibilità, riservandolo appunto alle operazioni correlate e strumentali alle funzioni in questione (in linea è Cass. 13 gennaio 2004, n. 290 , che ha circoscritto l'immunità fiscale, con riferimento all'imposta sui rifiuti urbani, escludendone le operazioni solo indirettamente e occasionalmente collegate).

2.11. Talmente circoscritto è il perimetro desumibile dalle disposizioni di riferimento, che il legislatore interno ha ritenuto di dover precisare (con l' art. 66 , comma 21, del D.L. n. 331/93 , come convertito), che "Tra le operazioni agevolate di cui all' articolo 72 , terzo comma, numero 2), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , si intendono comprese le somministrazioni di acqua e di energia, erogate sotto qualsiasi forma, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative agli enti, necessarie all'espletamento delle funzioni istituzionali degli enti ivi indicati, anche se effettuate nei confronti del personale dipendente da tali enti, sempreché i relativi oneri siano riconosciuti dagli enti medesimi a proprio carico... L'energia elettrica fornita agli enti indicati nell' articolo 6 , primo comma, della legge 19 marzo 1973, n. 32 , o da essi prodotta con impianti propri o della quale gli enti medesimi sono considerati fabbricanti, deve considerarsi esente oltre che dall'imposta erariale di consumo anche dalle relative addizionali erariali, provinciali e comunali".

2.12. Evidente è quindi l'adozione, ai fini della specificazione del presupposto oggettivo dell'applicabilità della disciplina, del parametro d'indispensabilità delle cessioni e delle prestazioni di servizi, in rapporto allo scopo perseguito, che è quello, si è visto, di agevolare lo stabilimento, la costruzione, la manutenzione e il funzionamento dei quartieri generali interalleati sul territorio di uno Stato che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord.

2.13. In questo contesto, non emerge dalla sentenza impugnata perché l'attività di vendita di gelati e prodotti di pasticceria sia correlata all'espletamento delle funzioni istituzionali di difesa comune.

2.14. Nella sentenza impugnata, il giudice di appello ha reputato sussistenti i presupposti per l'applicazione del regime di non imponibilità affermando che "il presupposto soggettivo dell'applicazione della normativa era che la prestazione avvenisse nei confronti di un soggetto militare svolgente funzioni istituzionali (nel caso in oggetto era l'Army and Air Force Exchange Service); mentre il carattere oggettivo della prestazione prevedeva che queste avvenissero per fini istituzionali e, nel nostro caso, l'attività svolta dalla committente era quella di garantire il benessere psico-fisico della truppa nell'ambito del proprio ruolo istituzionale"; con ciò la CTR ha interpretato erroneamente la nozione di "funzioni istituzionali" proprie dei Comandi militari non applicando i principi di diritto sopra enunciati.

3. In conclusione, va dichiarata l'inammissibilità, per difetto di legittimazione passiva, del ricorso nei confronti di B.B., nella qualità di ex legale rappresentante di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc (cancellata dal registro delle imprese in data il 28 dicembre 2011) mentre va accolto il ricorso nei confronti di A.A. e B.B., nella qualità di ex soci di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc e la sentenza cassata; non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti di fatto ex art. 384, comma 2, c.p.c., il giudizio va deciso nel merito, con il rigetto delle impugnazioni originariamente proposte.

4. In considerazione dell'evoluzione interpretativa di cui si è dato conto, consolidatasi dopo la proposizione del ricorso, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara l'inammissibilità per difetto di legittimazione passiva del ricorso nei confronti di B.B., nella qualità di ex legale rappresentante di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc;

accoglie il ricorso proposto nei confronti di A.A. e di B.B., nella qualità di ex soci di Gnam Gnam di B.B. e C. Snc, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta le impugnazioni originariamente proposte avverso gli atti impositivi. Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma in data 26 marzo 2025.

Depositata in Cancelleria il 10 aprile 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza