Sentenza del 16/11/2020 n. 25897 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La s.p.a. (---) e' stata posta in amministrazione straordinaria nel 2004, ai sensi del Decreto Legge 23 dicembre 2003, n. 347, conv., con modificazioni, con L. 18 febbraio 2004, n. 39.

Emerge dalla sentenza impugnata che il commissario straordinario presento' la dichiarazione iva Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ex articolo 74-bis nella quale evidenzio' il debito iva scaturente dalle operazioni compiute nella frazione di anno antecedente all'ammissione alla procedura. In esito all'esame della dichiarazione l'Agenzia delle entrate iscrisse a ruolo, in relazione all'anno d'imposta 2004, l'importo dovuto a titolo di iva, sanzioni e interessi e, in relazione al 2005, l'importo dovuto a titolo di sanzioni e di interessi.

Il commissario straordinario impugno' le relative cartelle, ottenendo soltanto l'annullamento di quella relativa al 2004 limitatamente ai versamenti che risultavano, invece, eseguiti.

La Commissione tributaria regionale del Veneto, invece, ha dichiarato la nullita' delle iscrizioni a ruolo da cui sono scaturite entrambe le cartelle e ha riconosciuto il credito d'imposta maturato nel mese di dicembre 2004, che ha ritenuto correttamente utilizzato nel 2005. A sostegno della decisione ha ritenuto che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 74-bis si applichi anche alle imprese in amministrazione straordinaria, sicche' la pretesa concernente la somma dichiarata ex articolo 74-bis in relazione alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di amministrazione straordinaria va considerata debito della societa', e, in quanto tale, titolo per l'insinuazione al passivo.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a un unico motivo, cui il commissario replica con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 54-bis e 74-bis in combinazione con il Decreto Legge n. 347 del 2003, articolo 2, comma 1, giacche', sostiene, gli adempimenti fiscali che il commissario di una societa' in amministrazione straordinaria deve osservare non coincidono con quelli del curatore o del commissario liquidatore di una societa' posta in liquidazione coatta amministrativa. L'effetto tipico dell'amministrazione straordinaria e' la prosecuzione dell'ordinaria attivita' d'impresa, per cui l'iva andrebbe assolta secondo le modalita' ordinarie.

1.1.- In sostanza, a giudizio dell'Agenzia la fisionomia della procedura di amministrazione straordinaria differirebbe da quella della liquidazione coatta amministrativa (nonche' dal fallimento) a punto tale, da escludere la compatibilita' con la prima del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 74-bis dettato per la seconda: il Decreto Legislativo 8 luglio 1999, n. 270, articolo 36 prevede si' che "per quanto non previsto dal presente decreto, si applicano alla procedura di amministrazione straordinaria...le disposizioni sulla liquidazione coatta amministrativa, sostituito al commissario liquidatore il commissario straordinario", ma soltanto "in quanto compatibili"; e dal canto suo, anche il Decreto Legge 23 dicembre 2003, n. 347, articolo 8 come convertito, prevede che "Per quanto non disposto diversamente dal - presente decreto, si applicano le norme di cui al Decreto Legislativo n. 270, in quanto compatibili".

Il ricorso e' infondato.

2.- Irrilevante ai fini del giudizio di compatibilita' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 74-bis col regime dell'amministrazione straordinaria, e specificamente di quello disciplinato dal Decreto Legge n. 347 del 2003, e' la circostanza che l'amministrazione straordinaria comporti di norma la prosecuzione dell'attivita' ordinaria d'impresa, a differenza del fallimento - e della liquidazione coatta amministrativa -, in cui l'attivita' d'impresa non prosegue, salvo che ne siano autorizzati la continuazione o l'esercizio provvisorio (difatti, il Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, articolo 211 per quanto inapplicabile ai fatti, esplicita che l'apertura della procedura di liquidazione giudiziale determina la cessazione dell'attivita' d'impresa, salvo che, appunto, ne sia prevista la continuazione o ne sia disposto l'esercizio provvisorio).

E cio' perche' quel che conta, ai fini dell'iva, e' l'attivita' economica, che non necessariamente coincide con quella d'impresa e che e' definita dal diritto unionale.

L'articolo 9 della direttiva iva (direttiva n. 2006/112/CE), di contenuto corrispondente a quello dell'articolo 4 della sesta direttiva, stabilisce, per un verso, che "si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attivita' economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attivita'" e, per altro verso, che "si considera "attivita' economica" ogni attivita' di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attivita' estrattive, agricole, nonche' quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attivita' economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilita'" (nella giurisprudenza unionale, da ultimo, si veda Corte giust. 22 febbraio 2018, causa C-182/17, Nagyszen. s Telepulesszolgaltadsi Nonprofit Kft, punto 33).

2.1.- Il regime dell'iva guarda alle operazioni imponibili; e la sottoposizione dell'imprenditore a fallimento (o a liquidazione coatta amministrativa, i cui effetti sui creditori sono regolati, in base all'articolo 201 L. Fall., in maniera sostanzialmente conforme a quanto accade nel fallimento) non esclude affatto che queste siano compiute.

Anzi: a dimostrazione del fatto che la sottoposizione al fallimento o a l.c.a. non incide sulla soggettivita' passiva ai fini iva, v'e' proprio la disciplina posta dal Decreto del Presidente della

Repubblica n. 633 del 1972, articolo 74-bis che conferisce al curatore e al commissario liquidatore il coacervo degli obblighi correlati all'applicazione dell'imposta.

3.- Quel che conta per l'individuazione del regime delle operazioni imponibili ai fini iva compiute, come nel caso in esame, nella frazione di anno antecedente all'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria, e' altro, ed e' la concorsualita' della procedura, in riferimento ai principi dell'universalita' soggettiva e di quella oggettiva.

4.- L'universalita' oggettiva della procedura emerge dal Decreto Legge n. 347 del 2003, articolo 2, comma 2-bis come convertito, a norma del quale il decreto col quale il Ministro delle attivita' produttive ammette l'impresa alla procedura di amministrazione straordinaria e nomina il commissario straordinario "...determina lo spossessamento del debitore e l'affidamento al commissario straordinario della gestione dell'impresa e dell'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente" e comporta, tra gli altri, gli effetti dell'articolo 42 L. Fall..

Quest'aspetto della concorsualita' comporta che gli obblighi di fatturazione e di registrazione dell'iva non possano che essere regolati dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 74-bis.

E' l'applicazione dell'articolo 74-bis che evita la frattura tra il segmento antecedente all'instaurazione della procedura concorsuale e quello a questa successivo; frattura, che consegue allo spossessamento del debitore insolvente, e all'individuazione di un altro soggetto che compie le operazioni imponibili, sia pure nella qualita' di gestore di un patrimonio altrui, e sul quale gravano i relativi obblighi fiscali (Cass. 28 maggio 2020, n. 10108, punto 3.5.2.).

4.1.- Sono infatti redatte due dichiarazioni: la prima, da presentare entro quattro mesi dalla nomina a curatore - o a commissario straordinario, o a commissario liquidatore d'impresa in l.c.a. -, concerne le operazioni riguardanti il segmento temporale antecedente alla procedura concorsuale ed e' volta a rilevare la posizione iva dell'imprenditore che vi e' soggetto alla data della sentenza relativa alla procedura; la seconda e', invece, l'ordinaria dichiarazione annuale, benche' limitata, per il primo anno, alle sole operazioni imponibili successive alla pubblicazione della sentenza (con riguardo al fallimento, Cass. 29 maggio 2019, n. 14620).

4.2.- D'altronde, ha precisato la Corte costituzionale proprio in relazione all'articolo 74-bis (con sentenza 30 aprile 1986, n. 115), il legislatore tributario ha mostrato di non voler distinguere tra l'attivita' gestionale dell'impresa e il momento della sua liquidazione, ancorche' coattiva. Anzi, ha proiettato in un unicum le due fasi: di gestione, cioe', e di liquidazione.

5.- Gli obblighi di fatturazione e di registrazione derivanti dall'applicazione del principio di universalita' oggettiva si saldano con gli effetti scaturenti dall'attuazione del principio dell'universalita' soggettiva.

Questo principio, espresso dall'articolo 52 L.F. (nel testo vigente all'epoca dei fatti), in base al quale ogni credito verso il soggetto sottoposto a procedura concorsuale deve essere accertato secondo le norme stabilite dal capo V della legge fallimentare, salvo diverse disposizioni della legge, si applica anche all'impresa in amministrazione straordinaria (Cass., sez. un., 6 giugno

2003, n. 9070; 17 febbraio 2011, n. 3918; 11 ottobre 2012, n. 17327; sez. un., 21 luglio 2015, n. 15200, sub 5).

Sicche' il Decreto Legislativo n. 270 del 1999, articolo 53 richiamato dal Decreto Legge n. 347 del 2003, articolo 4-ter dispone che l'accertamento del passivo deve proseguire secondo il procedimento previsto dagli articoli 93 e ss. della legge fallimentare, ossia, appunto, dal suddetto capo V, sostituito al curatore il commissario straordinario.

5.1.- Il sistema riguarda anche i crediti tributari.

L'insinuazione al passivo e' difatti funzionale al (futuro ed eventuale) soddisfacimento dei crediti concorsuali, pure di quelli di natura tributaria: anche se la misura del credito e' accertata altrove, la domanda di ammissione al passivo va in ogni caso presentata ed e' pur sempre il giudice fallimentare che deve valutare se il credito e' opponibile e se sussistono le ragioni di prelazione. E cio' perche' l'oggetto dell'accertamento del passivo concerne il diritto al concorso, anche se il giudizio sull'esistenza del credito, e sul suo modo di essere, non puo' che essere devoluto alla cognizione del giudice tributario.

5.2.- Le medesime regole si applicano al credito prededucibile che pure dev'essere fatto valere secondo il procedimento speciale di formazione del passivo, non gia' in base alle regole ordinarie (Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16429, seguita, tra varie, da Cass. 27 agosto 2004, n. 17107).

5.3.- Anche in relazione al principio di universalita' soggettiva la prosecuzione dell'ordinaria attivita' d'impresa sulla quale fa leva l'Agenzia e' irrilevante.

Lo si evince ancora dalla giurisprudenza costituzionale, che ha ritenuto (con ord. 13 gennaio 2006, n. 7) manifestamente inammissibile il dubbio di legittimita' costituzionale del Decreto Legislativo n. 270 del 1999, articolo 18 con riferimento alla previsione della procedura concorsuale di accertamento del passivo nonostante la possibile assenza (nel caso di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria cui consegua il risanamento dell'impresa) di una successiva fase liquidatoria. Questo perche', ha chiarito quella Corte, la formazione concorsuale dello stato passivo rappresenta una delle possibili modalita' - la cui scelta e' rimessa alla discrezionalita' del legislatore - attraverso le quali puo' avvenire l'accertamento dei debiti anche per le imprese in questione.

6.- In questo contesto l'iscrizione a ruolo puo' essere un utile strumento per l'amministrazione, perche' consente di determinare i crediti opponibili alla massa e i relativi privilegi (Cass. 4 aprile 2019, n. 9441); il ruolo, quindi, rafforza la posizione del creditore, il quale, pero', puo' scegliere di non utilizzarlo, assumendo il rischio dell'iniziativa adottata in caso di contestazione (Cass., sez. un., 15 marzo 2012, n. 4126).

6.1.- A ogni modo, l'universalita' soggettiva della procedura di amministrazione straordinaria inibisce l'esecuzione individuale e la riscossione a questa prodromica (in termini, Cass. 20 agosto 2007, n. 17720 e, con riguardo al fallimento, Cass. 15 giugno 2018, n. 15834); e cio' anche con riguardo al credito per le sanzioni pecuniarie scaturenti dalla violazione di leggi tributarie

commessa in data antecedente alla procedura (in termini, in tema di fallimento, Cass. 27 ottobre 2018, n. 23322).

6.2.- Il che si coordina col Decreto Legge n. 347 del 2003, articolo 2, comma 2-bis in virtu' del quale il decreto di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria determina, tra gli altri, gli effetti del Decreto Legislativo n. 270 del 1999, articolo 48 che pone il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive individuali, anche speciali, sui beni dei soggetti ammessi alla procedura.

6.3.- Dunque, l'applicazione del principio di universalita' soggettiva non consente di procedere ad attivita' di riscossione dell'iva, della quale l'emissione e la notificazione delle cartelle di pagamento impugnate e' espressione.

7.- In definitiva, il commissario straordinario e' tenuto ad applicare, in virtu' del principio di universalita' oggettiva, e del conseguente spossessamento del debitore insolvente, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 74-bis; e il credito del fisco, sia esso concorsuale o prededucibile, va sottoposto, in base al principio di universalita' soggettiva, al procedimento di accertamento del passivo.

8.- L'Agenzia prospetta, peraltro, che la natura concorsuale dei crediti per iva antecedenti alla procedura rischierebbe di contrastare con la disciplina unionale degli aiuti di Stato: oggetto dell'accertamento del passivo e' si' il diritto di credito, ma soltanto nella sua porzione concorsuale, ossia nella quota o percentuale spettante a ciascun creditore ammesso all'esito della distribuzione del ricavato.

I dubbi non sono fondati, almeno in relazione alla normativa applicabile nel caso in esame.

8.1.- In relazione al Decreto Legge n. 26 del 1979, conv., con modificazioni, con L. n. 95 del 1979, la giurisprudenza unionale e' intervenuta con tre pronunce (sentenze 1 dicembre 1999, causa C-2000/97, Ecotrade; 17 giugno 1999, causa C-295/97, Piaggio; ordinanza 24 luglio 2003, causa C-297/01, Sicilcassa) e la Commissione Europea ha reso una decisione (16 maggio 200, n. 2001/21/CE).

La Corte di giustizia ha ritenuto, in particolare con la sentenza Piaggio, che un regime quale quello istituito dalla L. n. 95 del 1979 fosse idoneo, di per se', a dar luogo alla concessione di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 92, n. 1, del Trattato, cosicche' non poteva essere attuato senza essere stato notificato alla Commissione e, una volta notificato, prima di una decisione della Commissione che riconoscesse la compatibilita' del progetto di aiuto con il mercato comune o, in mancanza di decisione della Commissione nel termine di due mesi dalla notifica, prima della scadenza di detto termine.

Per conseguenza, nella sua decisione n. 2001/212, la Commissione ha dichiarato che il regime istituito con la L. n. 95 del 1979 costituiva un regime di aiuti di Stato nuovo illegittimamente posto in essere dalla Repubblica italiana in violazione degli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'articolo 88, n. 3, CE.

8.2.- In effetti quel regime prevedeva misure di sostegno (la garanzia prestata dal Ministero del Tesoro per consentire la riapertura degli affidamenti bancari e le agevolazioni fiscali e previdenziali), senza le quali era impensabile che societa' in condizioni similari fossero in grado di raccogliere ulteriore credito sul mercato al fine di evitare la cessazione immediata dell'attivita'.

E le misure in questione erano riconosciute qualora sussistesse la condizione d'insolvenza, in base ai parametri fissati dal legislatore, senza alcun criterio selettivo utile a circoscriverne l'applicabilita' alle sole imprese meritevoli, ossia a quelle che avrebbero potuto effettivamente essere risanate entro un termine ragionevole in esito a un credibile e incisivo piano di ristrutturazione.

A quel regime normativo si riferisce la giurisprudenza di questa Corte citata dall'Agenzia (che richiama Cass. 17 aprile 2009, n. 9106).

8.3.- Giustappunto al fine di porre rimedio a queste criticita' il legislatore ha ridisegnato la fisionomia dell'amministrazione straordinaria col Decreto Legislativo 8 luglio 1999, n. 270, che il Decreto Legge n. 347 del 2003, articolo 8 si e' visto, richiama in quanto compatibile.

Lo scopo dell'amministrazione straordinaria e' quindi stato fissato nella conservazione del patrimonio produttivo dell'impresa (articolo 1), mediante due possibili vie (la cessione dei complessi aziendali, oppure la ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa), pur sempre caratterizzate rispettivamente dalla prosecuzione dell'esercizio dell'impresa o da suo risanamento.

Sicche' l'ammissione alla procedura non e' piu' indiscriminata, ma e' riservata alle sole imprese che presentino concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico dell'attivita' imprenditoriale (Decreto Legislativo n. 270 del 1999, articolo 27 richiamato dal Decreto Legge n. 347 del 2003, articolo 1), la sussistenza delle quali va accertata dall'autorita' giudiziaria in base a una relazione redatta da un commissario giudiziale incaricato di verificare le cause del dissesto e di valutare le possibilita' di recupero (articolo 28). E la mancanza di queste prospettive conduce immediatamente alla dichiarazione di fallimento (articolo 30), nel regime applicabile all'epoca dei fatti di causa.

8.4.- Il legislatore ha quindi avuto modo di chiarire che il programma del commissario che contempli il ricorso a sovvenzioni pubbliche "...deve conformarsi alle disposizioni ed agli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficolta'" (articolo 55, comma 2).

Analoghe regole sono fissate qualora occorra apportare al programma modifiche che coinvolgano la materia degli aiuti di Stato (articolo 60, comma 2).

Inoltre, il rifiuto della Commissione di approvare il programma determina l'obbligo del commissario di predisporne uno nuovo che non comporti l'impiego di sovvenzioni pubbliche (articolo 58, comma 2); e se non e' fattibile, l'amministrazione si converte in fallimento (articolo 69).

8.5.- Cosi' costruita, la nuova procedura non consente di mantenere artificialmente in vita, soltanto grazie all'erogazione di misure di aiuto statali aventi effetto distorsivo della concorrenza, imprese altrimenti destinate a cessare.

La fisionomia generale dell'amministrazione straordinaria, cosi' come ridisegnata, dunque, si deve ritenere in linea con la disciplina unionale degli aiuti di Stato.

E inevitabilmente e' in linea anche il profilo del quale si discute, che investe uno dei tratti caratteristici della procedura, ossia la concorsualita'.

9.- Il ricorso va quindi respinto, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di iva, la concorsualita' della procedura di amministrazione straordinaria disciplinata dal Decreto Legge 23 dicembre 2003, n. 347, conv., con modificazioni, con L. 18 febbraio 2004, n. 39, in riferimento ai principi di universalita' oggettiva e di universalita' soggettiva che la contrassegnano, comporta l'applicabilita', perche' compatibile, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 74-bis e l'Agenzia, in relazione ai crediti che vanti, anche a titolo di sanzioni derivanti dalla violazione di leggi tributarie commessa in data antecedente alla procedura, deve insinuarsi al passivo della procedura".

La relativa novita' della questione comporta, tuttavia, la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza