

Sentenza del 17/07/2023 n. 20552 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, rigettava l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, nonché quello incidentale proposto da A.A., quale legale rappresentante di Hyblea Gel di A.A. & C. Sas avverso la sentenza n. 663/1/12 della Commissione tributaria provinciale di Ragusa che aveva solo parzialmente accolto il ricorso della società contribuente contro il diniego di rimborso per II.DD. ed IVA (Omissis).

La CTR, nella parte della sentenza impugnata che qui rileva, osservava in particolare che l'istanza di rimborso della contribuente era sicuramente fondata ed altresì tempestiva in relazione alle imposte dirette, sicchè andava confermata la correlativa statuizione di accoglimento del ricorso della contribuente medesima in parte qua pronunciata dalla CTP ragusana; che non così era per l'IVA, trattandosi di normativa interna (L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17) contrastante con il diritto dell'Unione Europea (cit. Corte di giustizia UE C-82/14).

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo quattro motivi.

La società contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

Con il primo motivo -ex art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3-4- l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione dell'art. 2907 c.c. , art. 81 c.p.c. , poichè la CTR ha pronunciato sul merito della causa, senza rilevare il difetto di legittimazione ad agire (legitimatio ad causam) della società contribuente, in quanto estinta per cancellazione dal registro delle imprese dal (Omissis).

La censura è infondata.

Trattandosi, sostanzialmente, della denuncia di un vizio di attività (error in procedendo), essendo questa Corte "giudice del fatto" (processuale) ed avendo pertanto pieno accesso agli atti del giudizio di merito, rileva che dagli stessi emerge che il ricorso introduttivo della lite è stato proposto da A.A. "quale socio accomandatario della Hyblea Gel di A.A. & C. sas", senza tuttavia spendere anche la qualità di legale rappresentante della medesima.

Si deve perciò ritenere che la lite sia stata proposta dallo A.A. in proprio, quale successore dell'accomandita, la quale, sempre sulla base degli atti processuali, al tempo della notifica di

detto ricorso (5 aprile 2011) era pacificamente estinta per cancellazione dal registro delle imprese ((Omissis)).

Va infatti ribadito che "In materia di contenzioso tributario, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, in caso di estinzione dell'ente per cancellazione dal registro delle imprese, la qualità di successore universale dello stesso si radica in capo al socio per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società in forza del principio di trasparenza D.P.R. n. 917 del 1986 , ex art. 5 implicante una presunzione di effettiva percezione del precisato reddito. Ne consegue che, in queste controversie, i soci assumono la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società - con o senza la partecipazione originaria anche dei soci - per effetto della mera estinzione della società, senza che si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10980 del 05/05/2017, Rv. 643964 - 01); altresì che "In tema di legittimazione ad agire degli ex soci di società di capitali estinta, per i rapporti facenti capo a questa ed ancora pendenti dopo la cancellazione dal registro delle imprese si determina un fenomeno successorio rispetto al quale occorre distinguere: se l'ex socio agisce per un debito della società estinta, non definito in sede di liquidazione, la successione interessa tutti i soci esistenti al momento della cancellazione, posto che essi succedono nei rapporti debitori già facenti capo alla società, sicchè sussiste un litisconsorzio di natura processuale e tutti i soci debbono essere chiamati in giudizio, ciascuno quale successore della società e nei limiti della propria quota di partecipazione; se invece l'ex socio agisce per un credito della società estinta, pur rimanendo immutato il meccanismo successorio, la mancata liquidazione comporta soltanto che si instaurerà tra i soci medesimi un regime di contitolarità o comunione indivisa, onde anche la relativa gestione ne seguirà il regime proprio, con esclusione del litisconsorzio" (Sez. 5 -, Ordinanza n. 15637 del 11/06/2019, Rv. 654156 - 01).

Con il secondo motivo -ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4- la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 18 , 19 , 21 , poichè la CTR non ha rilevato l'inammissibilità del ricorso introduttivo della lite in quanto l'istanza di rimborso - necessariamente- prodromica difettava dell'indicazione del quantum richiesto ed altresì dell'allegazione probatoria di aver versato l'importo richiesto in restituzione.

La censura è inammissibile.

Va ribadito che "La deduzione con il ricorso per cassazione di "errores in procedendo", in relazione ai quali la Corte è anche giudice del fatto, potendo accedere direttamente all'esame degli atti processuali del fascicolo di merito, non esclude che preliminare ad ogni altro esame sia quello concernente l'ammissibilità del motivo in relazione ai termini in cui è stato esposto, con la conseguenza che, solo quando ne sia stata positivamente accertata l'ammissibilità diventa possibile valutare la fondatezza del motivo medesimo e, dunque, esclusivamente nell'ambito di quest'ultima valutazione, la Corte di cassazione può e deve procedere direttamente all'esame ed all'interpretazione degli atti processuali" (Cass., Sez. 3 -, Ordinanza n. 6014 del 13/03/2018, Rv. 648411 - 01).

Pur trattandosi di deduzione di un vizio processuale della sentenza impugnata, nell'articolazione del mezzo l'agenzia fiscale ricorrente non ha ottemperato al citato principio di diritto, posto che

non è riprodotta l'istanza di rimborso, che nemmeno viene allegata al ricorso, così inibendosi alla Corte ogni utile determinazione al riguardo.

Con il terzo motivo -ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3- la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17 , L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665 , Sesta direttiva CEE, 107, 108, TFUE, decisione della Commissione UE C 2015, final, regolamento CEE 1407/2013, regolamento CEE 717/2014 in relazione agli artt. 11, 117, Cost. , poichè la CTR ha riconosciuto la spettanza del chiesto rimborso per le imposte dirette nonostante si tratti di un reddito di impresa.

La censura è fondata.

Anzitutto risulta pacifico che trattasi di rimborso riguardante imposte afferenti un reddito di impresa.

Ciò rilevato, va osservato che lo svolgimento di un'attività di impresa costituisca un limite all'applicabilità del beneficio in esame, così come previsto dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665 , prima parte, posto che il diritto al rimborso delle imposte versate per il triennio (Omissis) in misura superiore al 10 per cento previsto dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17 , in favore dei "soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, individuati ai sensi dell'art. 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile 21 dicembre 1990, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990" è escluso per "quelli che svolgono attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione è sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione Europea" ed altresì atteso che la Corte di giustizia nella sentenza del 17/07/2008, in causa C-132/06 aveva già rilevato l'incompatibilità delle disposizioni condonistiche di cui alla L. n. 289 del 2002 con il sistema comune dell'IVA, in quanto, introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano, alteravano il principio di neutralità fiscale.

Bisogna poi osservare che con riferimento a tale beneficio la Commissione UE, con la decisione del 14/08/2015, C(2015) 5549 final - senz'altro da ritenersi vincolante per il giudice nazionale, che deve darvi attuazione anche attraverso la disapplicazione delle norme interne con essa contrastante (Cass. n. 15354 del 2014 e n. 22377 del 2017), all'art. 1 ha stabilito, in via generale, che "Le misure di aiuto di Stato in oggetto (L. 27 dicembre 2012, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90 , e successive modifiche e integrazioni; L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363 , e successive modifiche e integrazioni; L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011 , e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109 , e successive modifiche e integrazioni; D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6 , comma 4-bis e 4-ter, e successive modifiche e integrazioni; L. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28 , e successive modifiche e integrazioni; e tutti gli atti esecutivi pertinenti previsti dalle leggi sopracitate), che riducono tributi e contributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali in Italia dal 1990 e cui l'Italia ha dato effetto in maniera illegale in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, sono incompatibili con il mercato interno", salvo che si tratti di "aiuto individuale" che, "al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni

previste dal regolamento (CE) n. 1407/2013 o dal regolamento (CE) n. 717/2014 ", ovvero dei regolamenti che prevedono gli aiuti c.d. de minimis (art. 2 della decisione) o che, "al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento adottato in applicazione dell'art. 1 del regolamento (CE) n. 994/98" (del 7 maggio 1998, sull'applicazione degli artt. 92 e 93 (ora 87 e 88) del trattato che istituisce la Comunità Europea a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali) "o da ogni altro regime di aiuti approvato", ma "fino a concorrenza dell'intensità massima prevista per questo tipo di aiuti" (art. 3).

Tale decisione della Commissione UE, impugnata da una società siciliana (T-172/16), è stata confermata dal Tribunale di primo grado UE con sentenza del 26 gennaio 2018.

Si deve tuttavia precisare che secondo la Commissione UE "una decisione negativa in merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che determinati vantaggi concessi nel quadro dello stesso regime non costituiscano di per sé aiuti di Stato o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perchè il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica e che pertanto non vanno considerati come imprese oppure perchè il beneficio individuale è in linea (con) il regolamento de minimis applicabile oppure perchè il beneficio individuale è concesso in conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esenzione)" (p. 134 della "decisione").

Diverse le conseguenze che discendono da tale affermazione.

La prima, ovviamente, è quella della necessità di individuare la categoria di impresa "comunitaria", all'interno della quale collocare i vari soggetti economici, perchè evidentemente soltanto l'appartenenza a tale categoria rende di per sé inapplicabile, salvo le precisazioni di cui ai citati artt. 2 e 3 della decisione (di cui si dirà in prosieguo), il beneficio di cui alla disposizione in esame.

A livello di normazione unionale, manca una specifica definizione di "impresa", proprio come avviene nell'ordinamento interno, in cui dalla definizione di "imprenditore" di cui agli artt. 2082 e 2083 c.c. , può dedursi che per impresa si deve intendere un'attività economica professionalmente organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi. E proprio come nell'ordinamento unionale, la nozione di impresa, che può ricavarsi dall'ampia profusione giurisprudenziale, presenta caratteri comuni a quella di "attività economica", perchè questa ne rappresenta l'elemento costitutivo.

Sono quindi rilevanti sul piano normativo l'art. 9, par.1 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, stabilisce - in maniera sostanzialmente identica alla precedente Sesta Direttiva (77/388/CEE) - che sia considerato soggetto passivo "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività", specificando che per attività economica deve intendersi qualsiasi attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, cui si unisce ogni forma di sfruttamento di un bene materiale o immateriale cui consegua un guadagno stabile; ma anche l'art. 1, par. 8 della Direttiva 2004/18/CE, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi, secondo cui "i termini imprenditore, fornitore e

prestatore di servizi designano una persona fisica o giuridica o un ente pubblico o un raggruppamento di tali persone e/o enti che offra sul mercato, rispettivamente la realizzazione di lavori e/o opere, prodotti e servizi".

Più esplicita è, invece, la giurisprudenza unionale (cfr., ad esempio, Corte di giustizia CE, sentenza 26 marzo 2009, causa C-113/07, Selex Sistemi Integrati/ Commissione e Eurocontrol), secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (sentenze 23 aprile 1991, causa C-41/90, Hofner e Elser, Racc. pag. I-1979, punto 21; 16 novembre 1995, causa C-244/94, Federation francaise des societes d'assurances e a., Racc. pag. I-4013, punto 14, e 11 dicembre 1997, causa C-55/96, Job Centre, Racc. pag. I-7119, punto 21) e che costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (Corte di giustizia, sent. 16 giugno 1987, causa 118/85, Commissione/Italia, Racc. pag. 2599, punto 7; cause riunite da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e a., Racc. pag. I-6451, punto 75, nonché 1 luglio 2008, causa C-49/07, MOTOE, Racc. pag. I-4863, punto 22).

L'affermazione rinvenibile al punto 134 della decisione della Commissione UE sopra citata, laddove si dice che i "soggetti che non svolgono attività economica (...) non vanno considerati come imprese", rappresenta una chiara conferma del fatto che la nozione di impresa in ambito unionale è costruita sul concetto di attività economica, nel senso individuato dalla citata giurisprudenza della Corte di giustizia.

L'ampiezza della nozione di impresa ha condotto la Corte di giustizia a ricomprendervi anche le attività professionali, pur se regolamentate da norme nazionali e soggette a precise autorizzazioni. A tale conclusione la giurisprudenza unionale è pervenuta, ad esempio, in sede di applicazione della normativa antitrust (artt. da 101 a 106 del TFUE, già artt. da 81 a 86 del Trattato CE) per quanto riguarda l'attività degli spedizionieri doganali, che "presenta natura economica" in quanto "offrono, contro retribuzione, servizi" (Corte di giustizia, sent. 18 giugno 1998, causa C-35/96, Commissione contro Repubblica Italiana, p. 37), proprio in considerazione del fatto che "la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento" (p. 36). Pertanto, ai fini della nozione "comunitaria" di impresa, come correttamente osservato anche in dottrina, nessuna rilevanza può attribuirsi all'elemento soggettivo, sia sotto il profilo della qualifica dell'attività (di impresa o professionale, di lavoro autonomo e di esercente attività c.d. protette) sia sotto il profilo della struttura propria del soggetto (persona fisica o ente collettivo; soggetto di diritto privato o di diritto pubblico), in quanto il soggetto passivo è identificato in funzione dell'attività economica svolta. Significativa, in tal senso, anche la decisione 95/188/CE della Commissione, del 30 gennaio 1995, COAPI (Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Industrial) relativa ad una procedura di applicazione dell'art. 85 del trattato CE, che ha molto chiaramente precisato che il fatto che gli API (Agentes de la Propiedad Industrial) "costituiscono una libera professione regolamentata ai sensi della legge spagnola e della direttiva 89/48/CEE del Consiglio, che le prestazioni abbiano carattere intellettuale, tecnico o specializzato e siano fornite su base personale e diretta non cambia nulla alla natura di attività economica" e ciò perché secondo la Corte di giustizia, sentenza del 23 aprile 1991 nella causa C-41/90 Hofner/Macroton, "la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività

economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento" (p. 32). In senso analogo si è espressa la Corte di giustizia nella sentenza del 12 settembre 2000, nelle cause riunite da C-180/98 a C-184/98, in relazione alla posizione dei medici specialisti (p. 77, laddove, sempre con riferimento alla normativa sulla concorrenza, afferma che "i medici specialisti autonomi membri della LSV svolgono un'attività economica e, pertanto, costituiscono imprese ai sensi degli artt. 85, 86 e 90 del Trattato, senza che la natura complessa e tecnica dei servizi da loro forniti e la circostanza che l'esercizio della loro professione è regolamentato siano tali da modificare questa conclusione (v., in tal senso, sentenza 18 giugno 1998, Commissione/Italia, già citata, punti 37 e 38)").

La seconda conseguenza che discende dall'affermazione di cui sopra è quella secondo cui, una volta accertato lo svolgimento di un'attività economica (commerciale o professionale) da parte del contribuente, i giudici di appello dovranno altresì accertare che il beneficio individuale rispetti il regolamento de minimis (artt. 2 e 3 della citata decisione), "tenendo conto, in specie, che la regola de minimis, stabilendo una soglia di aiuto al di sotto della quale l'art. 92, n. 1, TFUE, può considerarsi inapplicabile, costituisce un'eccezione alla generale disciplina relativa agli aiuti di Stato, per modo che, quando la soglia dell'irrilevanza dovesse essere superata, il beneficio dovrà essere negato nella sua interezza" (cfr. Cass. n. 22377 del 2017 che richiama Cass. n. 11228 del 2011) e, in difetto, valutare la sussistenza delle condizioni che, secondo la decisione della Commissione UE del 14/08/2015, C (2015) 5549 final, fanno ritenere comunque compatibile gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 2, lett. b) TFUE, ovvero che si tratti di "aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale" (p. 150, lett. b)), sempre che sussista "un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dalla singola impresa in seguito alle calamità naturali in oggetto e l'aiuto di Stato concesso a norma delle misure in esame" (p. 136), che presuppone necessariamente (ma non unicamente) che il beneficiario abbia sede operativa nell'area colpita dalla calamità naturale al momento dell'evento, e che sia evitata una sovracompensazione rispetto ai danni subiti dalla impresa, scorporando dal danno accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o altre misure di aiuto: cfr. punto 148 della decisione della Commissione).

Al riguardo, premesso che la prova delle suddette circostanze è a carico del soggetto che invoca il beneficio, in sintonia con quanto affermato da Cass. n. 22377 del 2017 citata, deve ricordarsi anche il principio, al quale dovrà attenersi la Commissione di appello, secondo cui, "posto che l'invocazione dello ius superveniens" (alla cui stregua va ricondotta la decisione della Commissione UE) "e il giudizio positivo sulla idoneità della nuova disciplina giuridica ad incidere sulla decisione della lite costituiscono fattori sufficienti e determinanti per la cassazione della sentenza, dev'essere consentita, in sede di rinvio, l'esibizione di quei documenti prima non ottenibili ovvero l'accertamento di quei fatti che in base alla precedente disciplina non erano indispensabili, ma che costituiscono il presupposto per l'applicazione della nuova regola giuridica (cfr. in tal senso già Cass. n. 5224 del 1998, cit.).

Infine in ordine al mezzo in esame si deve rilevare che non risulta affatto che il giudice tributario di appello abbia preso in considerazione l'applicabilità del regolamento de minimis ed è appunto per tale ragione che dovrà farlo in sede di rinvio.

Con il quarto motivo -ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3- la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665 , come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies , poichè la CTR non ha tenuto conto del limite quantitativo dei rimborsi da tali disposizioni legislative determinato.

La censura è infondata.

Può limitarsi al riguardo ribadire che " La norma sopravvenuta di cui al D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies del conv. con modif. dalla L. n. 123 del 2017 , che, a parziale modifica della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665 ha previsto che i rimborsi delle maggiori imposte pagate dai soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, siano disposti solo fino a concorrenza dello stanziamento previsto dalla stessa norma, non incide sul titolo della ripetizione, operando esclusivamente nella sua fase esecutiva e/o di ottemperanza. Tale modifica, inoltre, attesa la mancanza di disposizioni transitorie, opera con efficacia limitata ai procedimenti instaurati dopo la sua entrata in vigore, trattandosi di legge sopravvenuta che delinea un diverso procedimento amministrativo di rimborso" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4570 del 21/02/2020, Rv. 657315 - 01).

In conclusione, accolto il terzo motivo del ricorso, rigettati gli altri motivi, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, rigetta gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, in diversa composizione anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza