

# Sentenza del 20/07/2023 n. 21824 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

A.A. ha proposto appello, avverso la sentenza n. 852/04/2012 della Commissione tributaria provinciale di Catania che aveva rigettato il ricorso riguardante il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso, ex L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, relativa all'Irpef, Ilor ed Iva, anni 1990, 1991 e 1992, insistendo sul diritto al rimborso per la parte eccedente gli importi versati oltre il 10%.

2. La Commissione tributaria regionale ha ritenuto l'appello fondato in relazione alle imposte Irpef ed Ilor e non già in relazione all'Iva, in quanto l'Iva si sostanzia in una partita di giro, essendo il versamento originato da un precedente incasso, e il rimborso diventava un ingiustificato arricchimento, oltre che per la normativa comunitaria contraria.

3. I giudici di secondo grado, con riferimento alle imposte dirette, hanno evidenziato che la sentenza impugnata doveva essere riformata, perchè, pur essendo astrattamente possibile la sussistenza di attività d'impresa, per la presenza di imposte a suo tempo pagate a titolo di Iva, l'Ufficio nulla aveva specificato o provato su questo aspetto, non evidenziando se e quanta parte del rimborso per Irpef e Ilor riguardasse attività d'impresa e se questa attività d'impresa potesse rientrare nelle agevolazioni.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a tre motivi.

5. A.A. non ha svolto difese.

6. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto di accogliere il ricorso, cassare la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigettare il ricorso introduttivo del contribuente.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18, 19 e 21 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere i giudici di secondo grado dichiarato l'inammissibilità del ricorso introduttivo, trattandosi di eccezione rilevabile in ogni grado e stato del giudizio, per mancanza nell'istanza di rimborso dell'ammontare richiesto e della connessa prova di aver versato quanto chiesto in restituzione al Fisco.

1.1 Il primo motivo è inammissibile sia perchè nuovo, non risultando che la questione - non rilevabile d'ufficio, come erroneamente sostiene la difesa erariale - sia stata posta nei gradi di merito, sia per difetto di autosufficienza, non avendo l'Agenzia ricorrente riprodotto nel ricorso il

contenuto di quell'istanza, che neppure ha allegato, così impedendo a questa Corte di effettuare il necessario vaglio di fondatezza del motivo (cfr. Cass., 10 marzo 2021, n. 6729, in motivazione).

2. Con il secondo motivo si lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. , della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17 , della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, (Legge di stabilità 2015), della sesta direttiva n. 77/388/CEE come interpretata dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee con sentenza del 17 luglio 2008 in causa C-132/ 06, dell'ordinanza della Sesta Sezione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 15 luglio 2015 in causa C- 82/14, nonché dell'art. 107 e 108, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e della Decisione della Commissione Europea C/ 2015, 5549 final, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 Violazione e/o falsa applicazione del Regolamento CE n. 1407 / 2013 e del Regolamento CE n. 717/2014 , se del caso per il tramite degli artt. 11 e 117 Cost. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La sentenza impugnata era viziata, in quanto il contribuente negli anni 1990, 1991 e 1992 era pacificamente titolare di redditi di impresa, come risultava dalla dichiarazione dei redditi presentata per le pertinenti annualità d'imposta, con conseguente insussistenza del presupposto per la restituzione delle imposte gravanti su tali redditi. Peraltro, La Commissione Europea, con la decisione emessa in data 14 agosto 2015 (C/ 2015, 5549), aveva ritenuto che l'agevolazione fiscale contenuta nella predetta legge costituisse una misura rientrante negli aiuti di Stato a cui l'Italia aveva dato effetto in maniera illegale in violazione dell'art. 108 paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e, come tale, fosse incompatibile con il mercato interno. Dalla documentazione agli atti, risultava che l'istante non aveva specificato, nella propria richiesta di rimborso, l'origine delle imposte per le quali richiedeva il rimborso stesso, non fornendo, peraltro, prova dell'avvenuto pagamento di imposte che dessero diritto al rimborso, dunque, era evidente che il giudice tributario non poteva sopperire alle carenze istruttorie della parte, sovvertendo l'onere probatorio, che ricadeva su chi intendeva far valere il proprio diritto in giudizio. Nè valeva, come aveva fatto la Commissione tributaria centrale, nella sentenza impugnata, far valere l'acclarata sussistenza nel caso di specie dei presupposti di fatto per l'applicabilità della normativa Europea c.d. "de minimis" (Reg. CE n. 1407/2013 e n. 717/2014), trattandosi di regime la cui applicazione non poteva assumersi "implicita" ed informale, palesandosi piuttosto procedimentalizzata e, dunque, normata pedissequamente dal legislatore Europeo.

2.1 Il secondo motivo è fondato.

2.2 Come questa Corte ha condivisibilmente affermato lo svolgimento di un'attività di impresa costituisce, ai sensi della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, prima parte, limite all'applicabilità del beneficio in esame e il diritto al rimborso delle imposte versate per il triennio 1990-1992 in misura superiore al 10 per cento, previsto dalla L. n. 289 del 2002, 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 del 21 dicembre 1990, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990, è espressamente 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", atteso che la Corte di giustizia nella sentenza del 17 luglio 2008, nella causa C132/06, 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 (cfr. Cass., 10 marzo 2021, n. 6729, citata, in motivazione).

2.3 La Corte, nell'ordinanza richiamata n. 6729 del 2021, ha evidenziato che, anche con riferimento al beneficio di cui alla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, prima parte, la Commissione UE, con la decisione del 17 luglio 2008 (impugnata da una società siciliana dinanzi al Tribunale di primo grado UE, che l'ha confermata con sentenza del 26 gennaio 2018 e che, pertanto, è vincolante per il giudice nazionale, che deve darvi attuazione anche attraverso la disapplicazione delle norme interne con essa contrastante, cfr. Cass., 4 luglio 2014, n. 15354, e Cass., 26 settembre 2017, n. 22377) 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; (...) e tutti gli atti esecutivi pertinenti previsti dalle leggi sopraccitate), 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) e che "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 perché il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica e che pertanto non vanno considerati come imprese oppure perché il beneficio individuale è in linea (con) il regolamento de minimis applicabile oppure perché il beneficio individuale è concesso in conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esenzione)" (p. 134 della "decisione").

2.4 Questa Corte ha, dunque, affermato che il giudice di merito, una volta accertato lo svolgimento da parte del contribuente di un'attività economica, assoggettata ad imposizione sul valore aggiunto e sulle attività produttive, è tenuto a verificare in concreto che il beneficio individuale sia in linea con il regolamento de minimis applicabile (artt. 2 e 3 dec. cit.), "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'irrelevanza dovesse essere superata, il beneficio dovrà essere negato nella sua interezza" (Cass., 26 settembre 2017, n. 22377; Cass., 13 dicembre 2017, n. 29905). In difetto, il giudice di merito deve valutare la sussistenza delle condizioni che, secondo la decisione della Commissione UE, fanno ritenere comunque compatibili gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi dell'art. 107, par. 2, lett. b) TFUE, ovvero che si tratti di "aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità

naturale" (p. 150, lett. b), dec. cit.), 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 dec. cit.); il 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 sovra-compensazione rispetto ai danni subiti dalla impresa, scorporando dal danno accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o da altre misure di aiuto (p. 148 dec. cit.); inoltre, per il rispetto del principio de minimis, non basta che l'importo chiesto in rimborso ed oggetto del singolo procedimento sia inferiore alla soglia fissata del diritto dell'UE, dovendo piuttosto la relativa prova riguardare l'ammontare massimo totale dell'aiuto rientrante nella categoria de minimis su un periodo di tre anni a decorrere dal momento del primo (Cass. 9 giugno 2017, n. 14465 e, successivamente, Cass., 10 marzo 2021, n. 6729, richiamata, e Cass., 14 settembre 2022, n. 27053).

2.5 Con specifico riferimento alla prova delle suddette circostanze, questa Corte ha affermato che l'onere probatorio è a carico del soggetto che invoca il beneficio e che l'applicazione dello ius superveniens, rappresentato dalla vincolante decisione della Commissione UE e dalla sua diretta incidenza sulla decisione della lite, nel determinare la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale, consente alle parti l'esibizione, in sede di rinvio, 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. Cass., 26 maggio 1998, n. 5224 del 1998; Cass., 26 settembre 2017, n. 22377, citata; Cass., 26 giugno 2019, n. 17199; Cass., 10 marzo 2021, n. 6729, citata).

2.6 In particolare, sulla nozione di attività di impresa, questa Corte, in analoga fattispecie, nell'ordinanza n. 29905 del 13 dicembre 2017, ha affermato che:

- ) 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;
- ) 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, che stabilisce - in maniera sostanzialmente identica alla precedente Sesta Direttiva (77/388/CEE) - che è 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;
- ) è importante 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 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 (Corte di giustizia, sentenza 23 aprile 1991, causa C-41/90, punto 21; sentenza 16 novembre 1995, causa C-244/94, punto 14,; sentenza 11 dicembre 1997, causa C-55/96, punto 21) e che costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (Corte di giustizia, sentenza 16 giugno 1987, causa C-118/85, punto 7; sentenza cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 75; sentenza 10 luglio 2008, causa C-49/07, punto 22).

2.7 Deve, dunque, rilevarsi 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 e che 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 (cfr. Cass., 13 dicembre 2017, n. 29905, in motivazione).

2.8 Ciò posto, la Commissione tributaria regionale non si è attenuta ai principi esposti, in quanto, dopo avere affermato che era astrattamente possibile la sussistenza di attività d'impresa per la presenza di imposte pagate a titolo di Iva, ha evidenziato che l'Ufficio non aveva specificato, nè provato nulla su questo aspetto, non evidenziando se e quanta parte del rimborso per Irpef e Ilor riguardasse l'attività di impresa e se questa attività di impresa potesse rientrare nelle agevolazioni (cfr. pag. 2 della sentenza impugnata).

3. Il terzo motivo, subordinato al mancato accoglimento del secondo motivo, con il quale si lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies convertito, con modificazioni, dalla L. n. 123 del 2017, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (in quanto la sentenza impugnata era stata pubblicata successivamente all'entrata in vigore del D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies, risalente al 13 agosto 2017 e lo ius superveniens doveva ritenersi estensibile all'odierno giudizio poichè il citato art. 16 octies era applicabile a tutti i giudizi pendenti alla data della relativa entrata in vigore, nella parte in cui riduceva in percentuale le somme da corrispondere - o addirittura escludeva che si procedesse a rimborso - nel caso che gli importi complessivamente dovuti eccedevano le risorse stanziare in bilancio), deve ritenersi assorbito.

4. Conclusivamente, va accolto il secondo motivo di ricorso, va rigettato il primo motivo, con assorbimento del terzo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo motivo e dichiara assorbito il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte

di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza