

Sentenza del 25/07/2023 n. 22271 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società 4U Servizi Spa un avviso di accertamento con il quale, per quanto ancora di interesse, era stato disconosciuto, per l'anno (Omissis), il diritto della società ad avvalersi dell'agevolazione di cui alla L.R. Sicilia n. 21 del 2003, art. 5 in materia di Irap; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto nella parte relativa all'agevolazione Irap; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che l'agevolazione in materia di Irap, prevista dalla L.R. Sicilia n. 21 del 2003, art. 15 che prevede l'esenzione dall'Irap per la parte di base imponibile eccedente la media di quella dichiarata nel triennio 2001-2003, poteva trovare applicazione anche nel caso, oggetto della controversia, in cui la società aveva iniziato l'attività di impresa nel 2003, in quanto, sulla base di una interpretazione della norma secondo la sua ratio, doveva ritenersi che la stessa non intendeva escludere che, nel caso di attività infratriennale, la media non potesse essere calcolata sulla base imponibile di un più ridotto periodo temporale; circa, poi, l'incompatibilità della previsione normativa in esame con il diritto comunitario, era espressamente previsto che l'agevolazione era subordinata al rispetto della normativa comunitaria in materia di aiuti di stato ed alla definizione della procedura di cui all'art. 88, par. 2 e 3, del Trattato e, nelle more o in caso di definizione negativa della procedura, ai limiti comunitari in materia di aiuti di importanza minore; era inammissibile la ragione di doglianza prospettata dall'Agenzia delle entrate relativa al fatto che la società aveva goduto dell'agevolazione oltre i limiti consentiti dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di importanza minore, poichè si trattava di una questione nuova e priva di specifici riscontri fattuali.

Avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a due motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito la società depositando controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L.R. Sicilia n. 21 del 2003, art. 15 e dell'art. 21, preleggi.

Evidenzia parte ricorrente che la corretta interpretazione della previsione di cui alla L.R. Sicilia, cit., art. 15 secondo il suo significato letterale, deve essere compiuta nel senso che l'agevolazione

in materia di Irap da essa contemplata ha riguardo unicamente alle imprese che, già operanti alla data del 31 dicembre 2003, siano state costituite o abbiano iniziato l'attività entro il 31 dicembre 2001, posto che solo in tal modo sarebbe possibile determinare una media proveniente dalle dichiarazioni presentate per il triennio 2001-2003, sicchè erroneamente il giudice del gravame avrebbe effettuato una non consentita interpretazione estensiva della norma, applicando la agevolazione anche al caso in cui l'attività di impresa sia stata svolta per un periodo inferiore a quello triennale da essa contemplato.

Il motivo è fondato.

Preliminarmente va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 3), per mancata indicazione dell'esposizione sommaria dei fatti di causa, avendo parte ricorrente omesso di descrivere compiutamente la cronologia degli eventi e dei fatti storici oggetto di contestazione, in particolare non avrebbe provveduto a sintetizzare le ragioni della pretesa, non avrebbe illustrato le argomentazioni difensive della società nel giudizio di primo e secondo grado, non avrebbe descritto l'iter logico-giuridico seguito dai giudici di merito ai fini della determinazione della decisione.

In realtà, la previsione di cui all'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 3), richiede che il ricorrente indichi tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e ciò al fine di permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, ed a tale onere ha assolto parte ricorrente, avendo specificato in ricorso qual era stata la ragione della pretesa e qual era stata la prospettazione difensiva della società che il giudice di primo grado aveva ritenuto di dovere seguire, in tal modo consentendo a questa Corte di potere apprezzare e valutare le ragioni di censura prospettate con i motivi di ricorso avverso la decisione del giudice del gravame.

Con riferimento, quindi, al motivo di ricorso in esame, va osservato che la L.R. Sicilia n. 21 del 2003, art. 15 prevede che: "1. Al fine di incentivare lo sviluppo dell'economia siciliana, è concessa l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modifiche ed integrazioni, per i cinque periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2003, alle imprese già operanti in Sicilia per la parte di base imponibile eccedente la media di quella dichiarata nel triennio 2001-2003, ad esclusione delle industrie chimiche e petrolchimiche. 2. L'esenzione di cui al comma 1 è riconosciuta a condizione che la sede legale, gli uffici amministrativi, gli stabilimenti di produzione e/o unità operative siano ubicati nel territorio della Regione siciliana. 3. L'applicazione della presente disposizione è subordinata al rispetto della vigente normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, nonché della definizione della procedura di cui all'art. 88, paragrafi 2 e 3, del Trattato istitutivo della Comunità Europea. 4. Agli eventuali oneri derivanti dall'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo si fa fronte con successivi specifici provvedimenti legislativi da emanarsi dopo la definizione positiva del procedimento di controllo comunitario. 4-bis. Nelle more, ovvero in caso di definizione negativa delle procedure di cui al precedente comma 3, gli aiuti previsti dal presente articolo sono concessi con modalità conformi ed entro i limiti di cui al regolamento del 12 gennaio 2001, n. 69 della Commissione delle Comunità Europee relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di importanza minore".

La questione prospettata riguarda la corretta interpretazione della previsione in esame sotto il profilo dell'applicabilità del regime di favore in materia di Irap nei confronti della società che ha iniziato a svolgere l'attività di impresa nell'anno 2003.

Secondo il giudice del gravame tale circostanza non sarebbe ostativa all'applicabilità del beneficio in esame in favore della società, poichè la previsione normativa non escluderebbe che, nel caso di attività infratriennale, quindi svolta parzialmente nell'ambito della cornice temporale del triennio 2001-2003, la media della base imponibile di quella dichiarata possa essere calcolata sulla base di un più ridotto arco temporale.

La suddetta linea interpretativa della disciplina normativa di riferimento non può essere condivisa, poichè non aderente al contenuto prescrittivo della stessa.

Questa Corte (Cass. civ., 6 giugno 2022, n. 18172), sul punto, ha già precisato che, ai fini della applicazione della previsione normativa in esame, non è sufficiente che l'impresa preesista al 2003 ma è necessario che essa sia operativa da almeno un triennio atteso che, in mancanza, non sarebbe neppure possibile la quantificazione dell'agevolazione stessa.

Si è ricordato, in particolare, che, in coerenza con la costante giurisprudenza di questa Corte, una norma intesa ad attribuire una agevolazione (o un'esenzione) va interpretata in termini rigorosi e restrittivi (Cass. civ., 26 giugno 2020, n. 12804 in tema di esenzioni tributarie a favore di enti non commerciali ed ONLUS; Cass. civ., 23 dicembre 2019, n. 34343 in tema di agevolazioni in materia di mutualità; Cass. civ., 17 settembre 2019, n. 23081, in tema di radiofonia mobile; Cass. civ., 14 ottobre 2021, n. 28055, in tema di agevolazione per l'acquisto della prima casa; Cass. civ., 14 ottobre 2020, n. 22174, in tema di agevolazioni per le aree svantaggiate).

In adesione all'orientamento già espresso da questa Corte va quindi osservato che con l'intervento normativo in esame il legislatore regionale ha inteso stimolare la creazione di nuove imprese o lo sviluppo di quelle già esistenti mediante l'introduzione di un particolare regime normativo in materia di esenzione ed agevolazioni Irap espressamente regolato dagli artt. 13, 14 e 15.

Pertanto, con riferimento agli artt. 14 e 15, con decisione n. 2007/498/Ce, la Commissione dell'Unione Europea ha ritenuto l'incompatibilità con il mercato comune delle agevolazioni previste da detti articoli, sicchè, eventualmente, si porrebbe la questione, sollecitata con il secondo motivo di ricorso, dell'applicabilità della previsione normativa in esame con modalità conformi ed entro i limiti di cui al regolamento del 12 gennaio 2001, n. 69 della Commissione delle Comunità Europee relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di importanza minore, come del resto espressamente previsto dall'art. 15, comma 4bis L.R. Sicilia, cit..

Va quindi precisato che, mentre gli artt. 13 e 14 fanno specifico riferimento ad imprese di nuova costituzione, cioè a quelle che si sono costituite nel 2014 (l'art. 13 fa riferimento all'imprenditoria giovanile e femminile, l'art. 14 alle imprese turistiche ed alberghiere, alle imprese artigianali, alle imprese operanti nel settore dei beni culturali, alle industrie agro-alimentari, alle imprese del settore dell'information technology) l'art. 15, oggetto di esame, riconosce una esenzione di

imposta Irap per i cinque periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2003, alle imprese già operanti in Sicilia.

Il legislatore regionale ha specificato che il suddetto beneficio, in particolare, è riconosciuto per la parte di base imponibile eccedente la media di quella dichiarata nel triennio 2001-2003 ed è tale indicazione normativa che delimita l'ambito di applicazione della disciplina di favore.

Invero, questo specifico riferimento normativo, incentrato sulla necessaria determinazione della media della base imponibile Irap nel corso del triennio, costituisce il necessario parametro di riferimento per definire quali imprese possano avvalersi del regime agevolativo in esame, in quanto solo una volta verificata la media della base imponibile secondo la valutazione del periodo temporale di riferimento, cioè del triennio 2001-2003, è possibile definire la misura dell'esenzione Irap per i cinque periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2003.

Pertanto, il presupposto di applicazione della previsione normativa in esame è che l'impresa sia stata già costituita prima del triennio 2001-2003, quantomeno, quindi, nell'anno 2001, non potendosi, diversamente, stabilire la misura della media della base imponibile al fine di potere accedere all'agevolazione: in mancanza dello specifico parametro di riferimento, cioè il fatto che l'impresa era esistente per tutto il corso del triennio di riferimento, non sarebbe possibile determinare la base imponibile media, espressamente indicata dal legislatore con il riferimento specifico alla media "dichiarata nel triennio 2001-2003", per il calcolo dell'eccedenza ai fini dell'esenzione parziale dell'Irap. Sotto tale profilo, l'interpretazione operata dal giudice del gravame, sostenuta dalla società nel controricorso, si pone al di fuori della specifica scelta normativa di limitare l'applicabilità del regime in esame al solo verificarsi del presupposto della presentazione della dichiarazione per il triennio 2001-2003, limitandosi ad interpretare la norma solo con riferimento al fatto, in sé solo non rilevante, della esistenza della società nell'anno 2003, ma trascurando di tenere conto anche del profilo soggettivo della esistenza della società nel corso dell'intero triennio di riferimento.

Nè può ragionarsi in termini di discriminazione in ordine al trattamento fiscale agevolativo nei confronti delle imprese, quale quella in esame, che non soddisfino il requisito della esistenza per tutto il periodo triennale di riferimento.

Invero, la previsione normativa, come detto, ha la finalità di favorire determinate imprese al rispetto di specifici presupposti, limitandone l'ambito di applicazione a quelle imprese con un'attività temporalmente rilevante e, pertanto, con un onere di corresponsione dell'Irap più gravoso rispetto a quelle di nuova costituzione, i quali, invero, in modo discriminatorio nei confronti delle altre imprese già costituite per un più lungo periodo temporale, avrebbero diritto a godere dell'agevolazione in modo più favorevole, potendosi avvalere dell'agevolazione senza tenere conto in alcun modo dell'Irap dichiarata nel corso di un intero triennio, unico parametro di riferimento per individuare la sussistenza dei presupposti per potere applicare il regime di favore.

D'altro lato, non si pone un problema di costituzionalità della disposizione quanto alla previsione di un intervallo di attività minimo di tre anni, indicazione che rientra nell'ambito della

discrezionalità del legislatore e che, in concreto, appare ragionevole ove si consideri che tale circostanza porta ragionevolmente a ritenere l'impresa già, in sè, in grado di operare con efficacia sul mercato e non meramente estemporanea o artefatta.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L.R. Sicilia n. 21 del 2003, art. 15 e dell'art. 87, Trattato Cee, nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 57 e 49 , e art. 345 c.p.c., in quanto, pur non dubitando il giudice del gravame che la compatibilità della norma regionale con quella comunitaria deve essere rilevata d'ufficio, e pur avendo precisato che era necessario verificare se la suddetta norma fosse conforme ai limiti comunitari in materia di aiuti di importa minore, ha erroneamente ritenuto che la questione comportasse un nuovo motivo di appello e privo di riscontri probatori. L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo.

In conclusione, è fondato il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, con conseguente cassazione della sentenza censurata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso originario anche relativamente alla questione del recupero in materia di Irap. Ai fini delle spese, compensate quelle relative ai gradi di merito, la controricorrente va condannata al pagamento delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza censurata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario anche relativamente al recupero in materia di Irap e sanzioni. Compensa le spese di lite dei giudizi di merito, condanna la controricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio che si liquidano in complessive Euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza