

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA
DI SECONDO GRADO DELLA SICILIA - SEZIONE 13
Sentenza 14 febbraio 2023 n. 1448

Svolgimento del processo

Con il ricorso in esame, E.M., a mezzo difensori, presentava nei confronti dell' Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Ragusa, ricorso per revocazione in relazione alla sentenza n. n. 1581/06/2022, depositata il 23/02/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale per la Sicilia Sezione staccata di Catania, Sezione VI.

Premetteva la ricorrente che la controversia in questione aveva come oggetto il silenzio/rifiuto in relazione all'istanza di rimborso presentata in data 31.03.2008 per l'importo di euro 22.510,45 oltre interessi, rappresentanti il 90% delle imposte pagate. Riproponeva la ricostruzione dei fatti quale elaborata nelle precedenti fasi affermando che nel giudizio di appello aveva impugnato la sentenza di prime cure perché aveva chiesto la somma indicata mentre le era stato riconosciuto un credito di euro 704,27 oltre agli interessi legali, sebbene avesse dimostrato la sua posizione fiscale e depositato la dichiarazione di non aver percepito alcun aiuto di stato incompatibile con la normativa europea.

Deduceva che la ricorrente era residente all'epoca del sisma nel comune di Ragusa, che a quell'epoca negli anni 1991 e 1992, la ricorrente partecipava, nella qualità di collaboratrice, all'impresa familiare "Farmacia xxxx", con sede in Ragusa e aveva adempiuto regolarmente al pagamento dei tributi specificati nel ricorso, addirittura versando una somma maggiore di quella dovuta, che a seguito della riapertura dei termini per la definizione agevolata aveva regolarmente presentato istanza di rimborso, decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza l'Ufficio non forniva alcuna risposta, pertanto proponeva ricorso che veniva accolto solo per la parte dell'importo richiesto di euro 704,27, per mancanza di prova della mancata percezione di aiuti di stato nei due anni precedenti l'anno cui si riferiva la richiesta di rimborso, sicché ricorreva in appello, che nel giudizio relativo aveva presentato una dichiarazione che aveva il solo fine di chiarire la precedente dichiarazione 'de minimis', che la C.t.r. Sicilia sez di Catania, rigettava l'appello ritenendo che: " in particolare, nell'accertare che il beneficio individuale sia in linea con il regolamento de minimis applicabile (artt. 2 e 3 della citata decisione UE), il giudice tributario dovrà: a) non arrestarsi all'importo del rimborso che si domanda, ma esigere la prova che il contribuente non ha usufruito di altri aiuti ed agevolazioni nell'anno cui si riferisce la richiesta di rimborso e nei due precedenti; b) tenere presente che la regola del "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 (cfr. Cass. n. 22377 del 2017 che richiama Cass. n. 11228 del 2011: conf. n. 29905/2017, cit.);

c) tenere conto, infine, del fatto che, 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 invece 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. n. 14465/2017) (Cass., n. 30373 del 21/11/2019; Cass., n. 18106 del 05/07/2019)". Chiariva che tale sentenza era affetta da errore revocatorio, consistente nel fatto che il giudice ha ritenuto che la ricorrente fosse una persona privata e non un'impresa talché ai fini della decisione non avrebbe dovuto tener conto della dichiarazione de minimis.

Deduciva la violazione dell'art. 395 n. 4 c.p.c. in quanto l'appellante non è soggetto titolare di reddito di impresa ma titolare di reddito di lavoro dipendente assimilato per cui era incontrastabilmente esclusa la verità sul possesso di redditi di impresa della contribuente su cui la CTR Sicilia ha basato la sua sentenza. Ribadiva che la ricorrente è un soggetto privato con reddito di partecipazione come collaboratore familiare secondo i canoni dei redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis c.c. e del TUIR, DPR 917/1986 art. 5 comma 4 e 5, specificava che la normativa italiana non pone un collegamento con la verifica di un danno, che il reddito tassato di partecipazione a livello soggettivo è equiparato a quello di lavoro dipendente in quanto l'unico titolare dello stesso è il titolare della ditta.

Chiedeva la revocazione della sentenza indicata riconoscendo il diritto al rimborso, con vittoria di spese.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate, la quale chiedeva la declaratoria di inammissibilità del ricorso, con vittoria di spese, dal momento che nessuna falsa percezione della realtà o svista materiale era rinvenibile nella sentenza impugnata, tenuto conto che la ricorrente aveva dichiarato di essere titolare di redditi di partecipazione negli anni in contestazione soggiacenti al regime de minimis, al punto che aveva presentato per ben due volte autocertificazione volta a provare il rispetto dei vincoli comunitari al fine di vedersi riconoscere il rimborso.

La causa veniva posta in decisione come da verbale in atti.

Motivi della decisione

Osserva la Commissione che, innanzitutto, il ricorso è ammissibile.

Infatti, l'art. 9, c. 1, lett. cc), d.lgs. 24.09.2015, n. 156 ha riformulato il primo comma dell'art. 64 d.lgs. n. 546 del 1992, «allo scopo di eliminare le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo il testo vigente» (così nella relazione illustrativa al decreto) ed attualmente la norma prevede che «le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile»; disposizione, questa, applicabile a decorrere dal 10 gennaio 2016, come espressamente previsto dall'art. 12 del decreto di riforma.

Ne consegue che in base alla nuova formulazione del citato art. 64, c. 1, d.lgs. n. 546 del 1992, dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 156 del 2015, per i ricorsi per revocazione iscritti dopo detta data, non può più seguirsi l'insegnamento impartito a suo tempo dalla Suprema Corte con riferimento alla precedente disposizione in materia di ricorso per revocazione, secondo cui (Cass., Sez. 5 -, Ord. n. 22385 del 26/09/2017, Rv. 645999 - 01) *“in tema di contenzioso tributario, l'art. 64, comma 1, del d.lgs n. 546 del 1992, nella parte in cui subordina l'ammissibilità della revocazione ordinaria alla non ulteriore impugnabilità della sentenza sul punto dell'accertamento in fatto, non si riferisce all'inoppugnabilità derivante dalla scadenza dei termini per l'impugnazione ma a quella derivante dalle preclusioni relative all'oggetto del giudizio, ovvero, per le sentenze di secondo grado, all'impossibilità di contestare l'accertamento in fatto in sede di legittimità; ne consegue l'ammissibilità della*



revocazione ordinaria avverso una sentenza della commissione tributaria regionale inoppugnabile sotto il profilo dell'accertamento in fatto, ancorché non sia ancora scaduto il termine per la proposizione del ricorso per cassazione". Oggi è caduto questo presupposto, tant'è che l'art. 398 c. 4 c.p.c. stabilisce che *"la proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per cassazione o il procedimento relativo"*.

Venendo ora, al merito del ricorso, è a dirsi che la revocazione di una sentenza di appello, a partire dall'entrata in vigore della novella, come nella fattispecie, è proponibile per tutti i motivi previsti nell'art. 395 c.p.c., quindi anche per il n. 4 ("se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa, con la precisazione che sussiste detto errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non costituisce un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare"). Nel caso in ispecie siamo in presenza di una revocazione c.d. "ordinaria" fondata su vizi palesi intrinseci alla sentenza, che deve essere proposta entro il termine ordinario di 60 gg. dalla notificazione della sentenza o entro il termine di 6 mesi dalla pubblicazione in assenza di notificazione (art. 327 c.p.c.). Nella specie, la revocazione risulta tempestiva in quanto la pubblicazione della sentenza impugnata risale al 29.04.2020 e il mezzo di gravame risulta notificato il 13.11.2020, tenuto conto della sospensione feriale.

Nel merito, va detto che ci troviamo di fronte ad un errore di fatto, sotto un duplice profilo.

Il primo profilo è che risulta impropria la qualificazione dell'autodichiarazione come atto tributario e il richiamo della giurisprudenza non è probante, infatti, nel caso in ispecie non si trattava di un'autodichiarazione sui redditi, bensì di un'autodichiarazione sostitutiva dell'attestazione tenuto conto del tempo trascorso dall'evento del sisma (cfr. Cass., sez. V, sent. n. 18374 e 18375 del 2019 ma vedi Cass, Sez. 5, Ordinanza n. 2198 del 2023). In secondo luogo, risulta erroneo l'inquadramento della ricorrente come titolare di redditi di partecipazione, in quanto il collaboratore familiare dell'impresa familiare percepisce redditi di puro lavoro, per giurisprudenza pacifica (Cass., ez. 5 -, Ordinanza n. 3454 del 06/02/2019). Addirittura una parte della giurisprudenza ha stabilito che il reddito percepito dal familiare non sarebbe assoggettato nemmeno ad IRPEF in quanto quota parte degli utili divisi dall'impresa (Cass., Sez. V, sent. n. 40937 del 2021). Però nella specie la contribuente è stata sottoposta a trattenuta dell'IRPEF e dunque ciò costituisce un elemento sintomatico per configurare il rapporto fra il titolare dell'impresa familiare e il collaboratore come lavoro subordinato. D'altra parte, anche la giurisprudenza assimila il rapporto del collaboratore familiare a un rapporto misto che partecipa dei caratteri del lavoro subordinato e della società (Cass., Sez. L, Ordinanza n. 15962 del 2019) e comunque definito come "residuale".

Il Collegio è incorso pertanto in una svista materiale ed in un errore di percezione laddove ha configurato il rapporto in questione e il relativo reddito come reddito di impresa. Ma la contribuente non poteva documentare in alcun altro modo la mancata percezione di aiuti di stato dal momento che non era soggetta alla redazione di un bilancio essendo appunto un lavoratore equiparabile al lavoratore subordinato. Senza dire che dato il tempo trascorso non aveva alcun obbligo di conservare le proprie scritture contabile e di lavoro, come del resto ha statuito la Corte di giustizia dell'Unione europea. In varie controversie la Corte di Cassazione ha imposto la presentazione dell'autocertificazione come prova del diritto al rimborso (cfr. ex multis,



Cass., Sez. 5 - , sentenza n. 23379 del 26/07/2022, Rv. 665294 - 01; Cass., Sez. 5 -, sentenza n. 30373 del 2019, Rv. 655934 - 01). Ne consegue che va ordinata la revocazione della sentenza impugnata e va riconosciuto il diritto al rimborso della contribuente nella misura richiesta, avendo la stessa i requisiti normativi ed avendo assolto all'onere probatorio circa la mancanza di erogazione di aiuti di stato per lo stesso titolo del sisma. Data la complessità della questione appare equo ordinare la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione, in accoglimento del ricorso, dispone la revocazione della sentenza impugnata e dichiara il diritto al rimborso della ricorrente nella misura richiesta. Spese compensate

