# Sentenza del 30/07/2018 n. 20094 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con la sentenza indicata in epigrafe, respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di (XXXXX) - avverso la decisione della Commissione Tributaria provinciale di Pescara, che aveva accolto il ricorso proposto dalla società G. s.p.a. avverso il provvedimento del 14.9.07, con cui il Centro Operativo di (XXXXX) aveva revocato l'ulteriore credito di imposta per incrementi occupazionali, esposto nelle annualità comprese tra il 2003 ed il 2006 - in precedenza concesso a seguito di presentazione di cinque istanze con le modalità di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 63, comma 3 - per l'importo eccedente il limite del cd. "de minimis", di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 7, comma 10.

Osservava la Commissione regionale che non si trattava di un "aiuto di Stato" e che il beneficio si sottraeva alla regola "de minimis" prevista dalla normativa comunitaria, che si applicava agli aiuti a favore delle imprese, con esclusione di qualsiasi riferimento alla materia dell'occupazione; aggiungeva che la L. n. 289 del 2002, art. 63, non costituiva una pura e semplice proroga della disciplina introdotta dalla L. n. 388 del 2000, art. 7.

Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di sette motivi, cui resiste la società G. s.p.a. mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, articolato con quesito di diritto, la ricorrente, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h), sostiene che il ricorso introduttivo del giudizio è stato presentato avverso un atto non impugnabile, ossia avverso una nota dell'Ufficio, avente scopo meramente informativo, di risposta alla istanza con la quale la contribuente chiedeva il riconoscimento di un ulteriore credito in esubero rispetto a quello determinato dalle procedure telematiche dell'Agenzia delle Entrate con la regola "de minimis", e non già avverso il provvedimento di diniego del credito di imposta, contenuto nell'atto del 6/6/2004, in precedenza emesso dall'Ufficio, ma non impugnato.

2. Con il secondo motivo, articolato con quesito di diritto, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 2, lett. d), e comma 4 e della L. n. 289 del 2002, art. 63, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, per avere la C.T.R. ritenuto ammissibile il ricorso presentato dalla contribuente avverso la seconda

comunicazione dell'Ufficio, emessa in carenza di potere, in assenza di impugnazione del provvedimento del 6/6/2004 integrante diniego implicito del credito d'imposta.

3. Con il terzo motivo, articolato con quesito di diritto, deducendo violazione e falsa applicazione del combinato disposto della L. n. 289 del 2002, art. 63, comma 3 e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30/1/2003, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, lamenta che il giudice di appello non ha dichiarato la irricevibilità e/o la improcedibilità del ricorso proposto per essere stata la istanza presentata con procedura non consentita dalle norme che regolano l'assegnazione del beneficio, le quali impongono che essa debba essere unicamente effettuata per via telematica.

3.1. I motivi, che, per evidente connessione, possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili per difetto di autosufficienza.

L'Agenzia delle Entrate ha omesso di ritrascrivere nel ricorso sia il provvedimento asseritamente emesso in data 6/6/2004, sia la comunicazione del 14/9/2007, oggetto di impugnazione da parte della contribuente, e neppure ha riprodotto le istanze inoltrate dalla contribuente - la quale sostiene di averle presentate con le modalità e con le forme previste dalla normativa e dagli atti amministrativi richiamati nella rubrica del ricorso - al fine di consentire a questa Corte di verificarne il contenuto e di valutare le doglianze sollevate.

Le censure sono altresì inammissibili anche per il profilo della novità delle questioni sollevate, non avendo la ricorrente riportato nel ricorso stesso i passi dell'atto di appello con il quale dette censure sarebbero state formulate.

Infatti, qualora con il ricorso per cassazione siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, è onere della parte ricorrente, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, non solo di allegare l'avvenuta loro deduzione innanzi al giudice di merito, ma anche, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso stesso, di indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Suprema Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione prima di esaminare il merito della questione (Cass. n. 23675 del 18/10/2013).

4. Con il quarto motivo, articolato con quesito di diritto, la Agenzia delle Entrate, denunciando violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 63 e della L. n. 388 del 2000, art. 7, comma 10, nonchè del Regolamento CE n. 69 del 2002, censura la sentenza per avere il giudice a quo ritenuto che al citato art. 63 non si applichi la regola "de minimis".

5. Con il quinto motivo, articolato con quesito diritto, è denunciata nuovamente la violazione e falsa applicazione delle norme richiamate nella rubrica del precedente mezzo di ricorso, avendo il giudice di merito escluso che l'agevolazione prevista dal menzionato art. 63 costituisca aiuto di Stato e che, ricorrendo la contemporanea presenza delle quattro condizioni previste dal criterio VIST (vantaggio economico per l'impresa beneficiaria, incidenza sul commercio infracomunitario, selettività o specificità e trasferimento di risorse pubbliche), si possa applicare la regola del "de minimis" senza porsi in contrasto con l'art. 87 del Trattato CE.

6. Con il sesto motivo, articolato con quesito di diritto, si lamenta la violazione oltre che della normativa già menzionata con il quarto ed il quinto motivo, anche del Regolamento CE n. 2204 del 12/12/2002, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto applicabile tale Regolamento, in sostituzione del Regolamento CE n. 69/2001, in assenza delle condizioni previste dal Regolamento n. 2204/2002.

7. Infine, con il settimo motivo, articolato con quesito di diritto, si denuncia nuovamente la violazione della normativa già menzionata, per avere il giudice di merito disapplicato la norma interna in funzione delle norme di diritto comunitario previste dagli artt. 87, 88 e 89 del Trattato CE, "oltrepassando i limiti imposti dall'art. 111 della Costituzione Italiana".

8. Rilevato, preliminarmente, che non si ravvisano, contrariamente a quanto eccepito dalla controricorrente, ragioni di inammissibilità dei mezzi di ricorso, in quanto l'art. 366-bis c.p.c., non è applicabile nella fattispecie ratione temporis, il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo motivo, da esaminare congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondati nel senso appresso specificato.

8.1. Secondo il consolidato indirizzo interpretativo di questa Corte (Cass. n. 21797 del 20/10/2011; n. 16178 del 2014; n. 23994 del 24/11/2016; n. 15688 del 23/6/2017), cui si intende dare continuità, non ravvisandosi ragioni per discostarsene, la L. n. 289 del 2002, art. 63, comma 3, nel rinnovare il regime di incentivi alle assunzioni, ha mantenuto esplicitamente ferme, per quanto non diversamente regolato, le disposizioni di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 7 e, quindi, anche quella dettata dal comma 10, in base al quale "all'ulteriore credito di imposta di cui al presente comma si applica la regola "de minimis" di cui alla comunicazione della Commissione delle Comunità Europee 96/C68/06" e "ad esso sono cumulabili altri benefici eventualmente concessi ai sensi della predetta comunicazione purchè non venga superato il limite di lire 180 milioni nel triennio".

Il criterio comunitario cd. "de minimis" è stato, infatti, espressamente adottato - in via di rinvio alla relativa fonte normativa - dal legislatore nazionale, fissando, nell'importo di Euro 100.000,00 nel triennio, il limite quantitativo al di sotto del quale gli "aiuti di Stato" non incorrono nel divieto di cui all'art. 92 (poi 87), par. 1, del Trattato CE. Tale delimitazione dell'agevolazione rientra nel legittimo esercizio delle facoltà discrezionali del legislatore, essendo certamente consentito limitare la concessione di benefici fiscali entro soglie predefinite, mediante rinvio a norme di altro ordinamento (segnatamente di quello comunitario).

8.2. Ne deriva l'irrilevanza in detta materia della normativa comunitaria invocata (Regolamento 12.1.2001 n. 69), relativa all'applicazione degli artt. 87 e 88 Trattato CE, sugli aiuti di Stato in favore dell'occupazione, la quale non impedisce che il legislatore nazionale circoscriva benefici fiscali entro soglie ben definite, anche individuate per relationem rispetto a norme dell'ordinamento comunitario (Cass. n. 21797 del 2011 e 7362 del 2012).

Nessuna incidenza può, altresì, spiegare in detta materia il Regolamento CE 2204/2002, atteso che l'esclusione del cumulo riguarda solo gli "aiuti di Stato" che le norme nazionali abbiano concesso in misura superiore alla regola comunitaria del "de minimis", non anche l'ulteriore

credito d'imposta di cui si discute, che è stato determinato dal legislatore nazionale, quanto ai suoi limiti, in misura corrispondente a quella regola (Cass. n. 7361 del 2012).

Come questa Corte ha già avuto modo di affermare, in nessun modo la disciplina del sopravvenuto regolamento CE n. 2204 del 2002 può ritenersi avere inciso, modificandola, sulla disciplina del credito d'imposta per incremento occupazionale nelle aree svantaggiate di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 7, richiamato dalla L. n. 289 del 2000, art. 63, sottraendola all'applicazione della regola "de minimis", come in dettaglio dimostra il confronto tra la richiamata normativa interna e le disposizioni del citato Regolamento CE n. 2204 del 2002 (Cass. n. 16735 del 2015; n. 23994 del 2016).

Non sussistono, pertanto, i presupposti per disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi degli artt. 234, comma 2, e 177 ai fini dell'esatta interpretazione del Regolamento CE n. 2204 del 2002 e della sua corretta applicazione al caso in esame.

9. Infine, va esclusa ogni incidenza sulla questione del disposto del D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, art. 1, comma 8, convertito nella L. 6 aprile 2007, n. 46, citato dalla Commissione tributaria regionale, poichè l'esclusione - ivi stabilita - del cumulo per il computo dell'importo massimo fissato per l'applicazione della regola "de minimis" riguarda solo gli aiuti, rientranti in tale previsione, che le norme nazionali abbiano concesso in misura superiore a detta regola comunitaria, ma non "l'ulteriore credito d'imposta" in oggetto perchè l'ammontare massimo dello stesso è stato legislativamente determinato in misura corrispondente a quella regola (Cass. n. 7362 del 2012).

La sentenza impugnata non ha fatto buon governo dei suindicati principi e, pertanto, va cassata.

In conclusione, vanno accolti il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo motivo e vanno dichiarati inammissibili i restanti motivi del ricorso principale; la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese delle fasi del giudizio di merito, in considerazione delle vicende del giudizio, vanno interamente compensate tra le parti, mentre le spese relative al presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo motivo e dichiara inammissibili il primo, il secondo ed il terzo motivo del ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente.

Compensa tra le parti le spese relative ai gradi del giudizio di merito.

Condanna la controricorrente al rimborso, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.900,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 29 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza