Sentenza del 24/08/2018 n. 21080 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate, con comunicazione relativa all'anno 2003 notificata l'11-12-2006 alla Società C. D. s.r.l., in attuazione della decisione della Commissione delle Comunità Europee n. 2005/315/CE del 20-10-2004, che aveva dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime di aiuti di Stato a favore di imprese che avevano realizzato investimenti nei comuni colpiti da eventi calamitosi nell'anno 2002, di cui al D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, art. 5 sexies recuperava la somma di Euro 19.986,00 ai fini Irpef, dovuta dai soci proporzionalmente alle proprie quote.

In particolare, in base alla L. 25 gennaio 2006, n. 29, art. 24 Legge comunitaria 2005, lo Stato Italiano aveva dato attuazione alla decisione comunitaria, procedendo, previa revoca della agevolazione, al recupero delle imposte non corrisposte per effetto del regime agevolativo illegittimamente fruito, tenendo conto che la società non aveva ottemperato agli obblighi di attestazione e versamento previsti dalla predetta legge.

2. Avverso tale comunicazione proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale la contribuente, chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato e deducendo, tra l'altro, la decadenza dalla pretesa di recupero in quanto notificata oltre il termine di due mesi dalla notifica della decisione comunitaria n. 2005/315/CE del 24-10-2004.

3. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso per intervenuta decadenza, essendo decorsi più di due mesi dalla notifica della decisione comunitaria al Governo Italiano, in data 20/10/2004, il giorno stesso della sua adozione, scadendo il termine il 20/12/2004. L'avviso di recupero era stato notificato alla società solo l'11-12-2006, quindi anche due mesi dopo l'adozione della legge nazionale di recepimento, entrata in vigore nel febbraio 2006, in tal caso il termine dovendo essere identificato nel mese di aprile 2006.

4. Avverso tale sentenza proponeva appello l'Agenzia delle entrate.

5. La Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava il gravame evidenziando che con la decisione n. 2005/315/CE del 20-10-2004 la Commissione Europea aveva ingiunto al Governo Italiano di provvedere, entro due mesi dalla decisione, al recupero delle maggiori imposte dovute, mentre l'Ufficio aveva agito con un ritardo di due anni, sicchè l'Amministrazione finanziaria era decaduta dal potere di recuperare le somme relative agli aiuti di Stato.

6. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per "omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, commi 2, 3 e 4 - Nullità della sentenza". Secondo la ricorrente "le scarne e sintetiche argomentazioni svolte dai giudici della CTR...non possono ritenersi idonee a soddisfare il requisito motivazionale prescritto tassativamente dalla legge quale contenuto essenziale delle sentenze".. Il Collegio avrebbe pronunciato una decisione per relationem a quanto statuito dalla Commissione tributaria provinciale.

1. Tale motivo è inammissibile.

Il vizio di omessa motivazione, infatti, deve essere veicolato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione alla violazione dell'art. 132 c.p.c., e non come vizio di insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, che implica la presenza di una motivazione seppure carente su fatti controversi e decisivi.

Infatti, la sentenza motivata "per relationem", mediante mera adesione acritica all'atto d'impugnazione, senza indicazione nè della tesi in esso sostenuta, nè delle ragioni di condivisione, è affetta da nullità, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, , per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in quanto corredata da motivazione solo apparente (Cass. Civ., 14 ottobre 2015, n. 20648).

Per giurisprudenza di legittimità la motivazione per relationem "è legittima soltanto nel caso in cui a) si riferisca ad una sentenza che abbia già valore di giudicato tra le parti...ovvero riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente ed autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata" (Cass. Civ., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14815).

Inoltre, si è affermato che, nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta "per relationem" rispetto ad altra sentenza non ancora passata in giudicato, purchè resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico - giuridica. La sentenza è, invece, nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. Civ., 8 gennaio 2015, n. 107; Cass. Civ., 6 marzo 2018, n. 5209).

Deve, poi, considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (Cass. Civ., 22022 del 2017).

Peraltro, quanto alla motivazione del provvedimento, la Commissione tributaria regionale non si è limitata a richiamare "per relationem" il contenuto della decisione della Commissione

tributaria provinciale, ma ha redatto una motivazione autonoma, seppure conforme a quella di primo grado, ma con valutazione critica ed indipendente.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio - Nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47 bis, commi 5 e 6, disposizioni sul processo tributario - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". In particolare, nell'atto di appello la ricorrente ha chiesto di dichiarare la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47 bis, comma 5 (sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie), che prevede la lettura del dispositivo in udienza, e comma 6, che impone il deposito della sentenza entro quindici giorni dalla lettura del dispositivo.

2.1. Tale motivo è inammissibile.

Invero, la ricorrente censura la decisione della Commissione tributaria regionale per un error in procedendo, consistito nella omessa pronuncia sulla domanda di nullità della sentenza di primo grado per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47 bis, commi 5 e 6, a seguito della mancata lettura del dispositivo in udienza e del deposito della sentenza oltre il termine di quindici giorni dalla lettura del dispositivo.

Tale doglianza, però, attiene al vizio di omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c., e non all'omesso esame di un fatto decisivo, sicchè doveva essere incasellata all'interno dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Infatti, l'omessa pronuncia su un motivo di appello integra la violazione dell'art. 112 c.p.c. e non già l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in quanto il motivo di gravame non costituisce un fatto principale o secondario, bensì la specifica domanda sottesa alla proposizione dell'appello, sicchè, ove il vizio sia dedotto come violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nel testo riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, il motivo deve essere dichiarato inammissibile (Cass. Civ., 16 marzo 2017, n. 6835).

Le medesime argomentazioni valgono anche nel caso in cui trova ancora applicazione il vecchio testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, prima delle modifiche di cui al D.L. n. 83 del 2012.

Invero, la decisione del giudice di secondo grado che non esamini e non decida un motivo di censura alla sentenza di primo grado è impugnabile per cassazione non già per omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia e neppure per motivazione "ob relationem" resa in modalità difforme da quella consentita, bensì per omessa pronuncia su un motivo di gravame. Ne consegue, quindi, che, se il vizio è denunciato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3) o n. 5), anzichè ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4), in relazione all'art. 112 stesso codice di rito, il ricorso è inammissibile (Cass. Civ., 11 novembre 2005, n. 22897).

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, degli artt. 11, 12, 14, 15 del Regolamento CE n. 659/1999 del Consiglio, dell'art. 5 della Decisione n. 2005/315/CE, della

L. 25 gennaio 2006, n. 29, art. 24 recante disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità Europee. Legge comunitaria 2005. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione degli artt. 12, 15 del Regolamento CE n. 659/1999 del Consiglio e della L. n. 29 del 2006, art. 24 - Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

4.1. Tali motivi, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

4.2. Invero, la soluzione della controversia impone l'analisi della natura del termine bimestrale per il recupero delle somme relative agli aiuti di Stato indicato nella Decisione della Commissione 2005/315/CE. Deve comprendersi se tale termine sia di natura perentoria o ordinatoria, se decorre dalla data di notificazione della ingiunzione al Governo italiano oppure dalla data di recepimento della Decisione nell'ordinamento nazionale o se costituisca solo una condizione di procedibilità per consentire alla Commissione di adire la Corte di Giustizia per l'inadempimento dello Stato alla decisione sugli aiuti di Stato.

All'art. 1 della Decisione 315/2005 si prevede che "il regime di aiuti di Stato a favore delle imprese che abbiano realizzato investimenti nei comuni colpiti da eventi calamitosi nel 2002, di cui al D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, art. 5 sxies...è incompatibile con il mercato comune...".

L'art. 4 chiarisce che "I singoli aiuti concessi in base al regime di cui all'art. 1 che non soddisfano le condizioni stabilite dall'art. 3 sono incompatibili con il mercato comune".

L'art. 5 della Decisione dispone, al comma 3, che "Il recupero è effettuato senza indugio secondo le procedure del diritto nazionale, purchè queste permettano l'esecuzione immediata ed effettiva del diritto nazionale".

l'art. 5, comma 6 della Decisione stabilisce, poi, che "L'Italia ingiunge a tutti i beneficiari degli aiuti di cui all'articolo 4 di rimborsare, entro due mesi dalla data di notifica della presente decisione, gli aiuti illegalmente concessi maggiorati degli interessi".

4.3. L'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea prevede "salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali...che, favorendo talune imprese...minacciano di falsare la concorrenza".

L'art. 108 TFUE al comma 2 dispone che "qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato...non è compatibile con il mercato interno..decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato".

Al comma 3 dell'art. 108 TFUE si prevede, poi, che "qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione nel termine stabilito, la Commissione...può adire direttamente la Corte di Giustizia...".

4.4. Il Regolamento (CE) 22-3-1999 n. 659 chiarisce le modalità di recupero degli aiuti di Stato da parte degli Stati nazionali ed indica il termine di prescrizione decennale.

Infatti, al 14 considerando si evidenzia che "per ragioni di certezza del diritto, è opportuno fissare un termine di dieci anni in caso di aiuto illegale alla scadenza del quale non ci può essere ingiunzione di recupero". Inoltre, all'art. 12 del regolamento (ora abrogato dall'art. 35 del Regolamento del Consiglio n. 1589 del 13/7/2015) si stabilisce che "se uno Stato membro non si conforma ad una ingiunzione...di recupero, la Commissione..può adire direttamente la Corte di Giustizia delle Comunità Europee perchè dichiari che il mancato rispetto della decisione configura una violazione del trattato".

L'art. 14, comma 3 del Regolamento prevede che "il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dallo Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione".

L'art. 15 del Regolamento (Prescrizione per il recupero degli aiuti), poi, si sofferma sul termine di prescrizione per effettuare il recupero dell'aiuto di Stato illegittimo, disponendo che "I poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di 10 anni". La norma prosegue rilevando che "il periodo limite inizia il giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto...qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione...interrompe il periodo limite. Ogni interruzione fa ripartire il periodo da zero. Il periodo limite viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia delle Comunità Europee".

5. Il termine di due mesi per l'ingiunzione ai beneficiari degli aiuti di Stato per la restituzione dei medesimi, quindi, non ne può impedire il recupero, in ragione del principio di effettività che connota il diritto comunitario.

6. Già in altre pronunce della Corte di Giustizia, richiamate in numerosi precedenti di legittimità, si è chiarito che va garantita, in materia di aiuti di stato, il recupero degli stessi, proprio in applicazione del principio di effettività (Corte di Giustizia, 20 marzo 1997, n. 24/Alcan, punti 34-37).

In tale pronuncia si è disapplicata la norma nazionale che impediva la revoca del beneficio ove il destinatario avesse fatto affidamento nell'efficacia dell'atto amministrativo che aveva assegnato l'aiuto di Stato.

In particolare, si legge nella motivazione che: "34. Si deve rilevare che, in materia di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, il compito delle autorità nazionali...consiste solo nel dare esecuzione alle decisioni della Commissione. Le dette autorità non dispongono pertanto di alcun potere discrezionale quanto alla revoca di una decisione di concessione. Di conseguenza, quando la Commissione ordina, con una decisione che non è stata oggetto di un ricorso giurisdizionale, il recupero di importi indebitamente versati, l'autorità nazionale non può legittimamente fare ulteriori accertamenti. 35. Quando l'autorità nazionale lascia, nondimeno, scadere il termine stabilito dal diritto nazionale per la revoca della decisione di concessione, la situazione non può essere equiparata a quella in cui un operatore economico ignora se l'amministrazione

competente intenda pronunciarsi e il principio della certezza del diritto impone che si metta fine a questa incertezza allo scadere di un determinato termine. 36. Considerata la mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, il beneficiario dell'aiuto illegittimamente attribuito cessa di trovarsi nell'incertezza non appena la Commissione adotta una decisione che dichiari l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordini il recupero.37.I/ principio della certezza del diritto non può quindi precludere la restituzione dell'aiuto per il fatto che le autorità nazionali si sono conformate con ritardo alla decisione che impone tale restituzione. In caso contrario, il recupero delle somme indebitamente versate diverrebbe praticamente impossibile e le disposizioni comunitarie relative agli aiuti di Stato sarebbero private di ogni effetto utile. 38. La prima questione deve essere quindi risolta dichiarando che l'autorità nazionale competente è tenuta, in forza del diritto comunitario, a revocare la decisione di concessione di un aiuto attribuito illegittimamente, conformandosi alla decisione definitiva con cui la Commissione dichiari l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordini il recupero, anche quando abbia lasciato scadere il termine a tal fine previsto dal diritto nazionale a tutela della certezza del diritto".

7. La Suprema Corte, proprio in applicazione del precedente citato della Corte di Giustizia, ha ritenuto che, in materia di aiuti di Stato, anche sulla scorta della pronuncia della Corte Costituzionale (ordinanza n. 36 del 2009), non è applicabile il termine decadenziale quinquennale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, dovendosi tenere conto unicamente del termine di prescrizione decennale di cui all'art. 15 del Regolamento 659 del 1999 (Cass. Civ., 26 settembre 2012, n. 16349).

Allo stesso modo si è affermata la disapplicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 9 (che rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione, con riferimento alla spettanza di deduzioni ed agevolazioni indicate dal contribuente), perchè in contrasto con il diritto comunitario, qualora essa impedisca il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con decisione della Commissione divenuta definitiva (Cass. Civ., 22 luglio 2015, n. 15414), stante la prevalenza delle norme comunitarie su quelle statali ai sensi dell'art. 11 Cost.

Si è precisato che, in tema di recupero di aiuti di Stato, la normativa nazionale riguardante gli effetti del decorso del tempo sui rapporti giuridici (sia in tema di prescrizione che di decadenza) deve essere disapplicata per contrasto con il principio di effettività proprio del diritto comunitario, qualora impedisca il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con decisione della Commissione Europea divenuta definitiva (Cass. Civ., 4 maggio 2012, n. 6756; Cass. Civ., 29 dicembre 2010, n. 26286; Cass. Civ., 19 novembre 2010, n. 23418).

8. Peraltro, la disciplina nazionale di attuazione della Decisione del 2005 ha previsto uno specifico procedimento con indicazione di termini differenti rispetto al termine di due mesi indicato nella Decisione della Commissione del 2005.

La L. 25 gennaio 2006, n. 29, art. 1, comma 3, infatti, dispone che "entro novanta giorni dalla data di emanazione del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate...i soggetti che hanno beneficiato degli aiuti...presentano in via telematica all'Agenzia delle entrate una attestazione...con gli elementi necessari per l'individuazione dell'aiuto illegittimamente fruito...".

All'art. 1, comma 4 quindi, si specifica che "entro i sessanta giorni successivi al termine di cui al comma 2, i beneficiari del regime agevolativo...effettuano a seguito di autoliquidazione, il versamento degli importi corrispondenti alle imposte non corrisposte per effetto del regime agevolativo".

9. Pertanto, il termine di due mesi indicato nella Decisione della Commissione del 2005 non può rappresentare un termine di decadenza, di natura perentoria, assegnato allo Stato italiano per effettuare il recupero degli aiuti concessi in modo illegittimo, in quanto una simile interpretazione impatterebbe con il termine di prescrizione decennale previsto dal diritto dell'unione e con il principio di effettività delle statuizioni comunitarie.

Tale termine bimestrale può, al più, essere inteso come condizione di procedibilità per l'accesso da parte della Commissione alla Corte di Giustizia in caso di inadempimento dello Stato italiano al recupero delle agevolazioni. Pertanto, prima del termine di due mesi è inibito alla Commissione di adire la Corte di Giustizia per eventuale inadempimento dell'Italia all'ingiunzione della Commissione.

10. La pronuncia impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia in diversa composizione che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità e si atterrà al principio di diritto sopra indicato.

P.Q.M.

Accoglie il terzo ed il quarto motivo di impugnazione; dichiara inammissibili il primo ed il secondo motivo. Cassa, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza