Sentenza del 03/10/2019 n. 24677 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con ricorso del 29.12.2009 P.D. impugnava innanzi alla CTP di Catania il silenzio-rifiuto formatosi sulla istanza da lei rivolta, nella qualità di erede di P.M., il 14.06.2008 all'Agenzia delle Entrate di (---), per il rimborso L. n. 289 del 2002, ex art. 9, comma 17, della quota del 90% delle imposte IRPEF, ILOR ed IVA relative agli anni 1990-1991-1992, spettante ai soggetti residenti nell'area interessata dal sisma verificatosi nel 1990 nell'area sub-etnea.

Con sentenza n. 1043/01/12 la CTP adita accoglieva integralmente la domanda, rilevando che l'ormai consolidato orientamento di legittimità (di cui era espressione la recentissima Cass. Sez. VI-V ord. 12.06.2012 n. 9577) aveva ammesso la restituzione del 90% delle imposte ai contribuenti che le avevano già versate; quanto all'eccepita tardività della domanda, i primi Giudici avevano affermato che il termine a quo non dovesse più ricollegarsi all'entrata in vigore della norma del 2002, ma ai successivi termini di proroga concessi dalle molteplici disposizioni di legge sopravvenute.

Sull'appello proposto dall'Agenzia soccombente, che deduceva l'avvenuto decorso del termine biennale di decadenza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, comma 2, del tutto indipendente dalle proroghe del termine per la definizione condonale previsto dalla L. n. 289 del 2002, la CTR della Sicilia, con la sentenza oggetto dell'odierno giudizio, ha riformato la sentenza appellata e respinto il ricorso della contribuente, compensando le spese del giudizio. Il Giudice d'appello, pur riconoscendo che la P., nella predetta qualità, trovavasi nella condizione per ottenere il richiesto rimborso, ha invece ritenuto che l'istanza fosse stata tardivamente presentata rispetto ai termini ripetutamente prorogati, definitivamente scaduti il 31.03.2008, invocando l'autorità di Cass. Sez. V ord. 2.05.2013 n. 10242.

La soccombente P. ricorre per cassazione sulla base di 4 motivi, ai quali resiste l'Agenzia con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia la violazione e/o falsa applicazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, entrata in vigore il 10.1.2015, per avere la CTR Sicilia erroneamente applicato alla istanza oggetto di controversia il preteso termine decadenziale del 31.03.2008, senza tener conto dello jus superveniens introdotto con il citato art. 1, comma 665, entrato in vigore nelle more della pubblicazione della sentenza

d'appello, che ha precisato che "i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16.12 1990.... hanno diritto.... al rimborso di quanto indebitamente versato, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, e successive modificazioni. Il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato dalla data di entrata in vigore della L. 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248", e quindi dal 1.03.2008.

2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, degli artt. 112, 113 c.p.c., comma 1, e art. 133 c.p.c., comma 2, poichè la CTR, a fronte dell'intervento di una nuova normativa regolante la fattispecie, avrebbe violato le norme del processo che avrebbero imposto di riconvocare, anche dopo la deliberazione della decisione, il collegio per riesaminare la controversia alla luce dello jus superveniens; richiama in proposito giurisprudenza di questa Corte che sancisce la doverosità di una statuizione che tenga conto di qualsivoglia novità normativa intervenuta fino al momento della pubblicazione della sentenza.

3. Con il terzo motivo di ricorso la P. deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, L. n. 17 del 2007, art. 1, comma 1, allegato unico alla L. 28 febbraio 2008, n. 31, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2: la CTR avrebbe invero confuso il termine ultimo per aderire alla sanatoria agevolata riconosciuta dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, (come successivamente prorogato) ai residenti nelle zone terremotate siciliane del sisma del 1990, con il termine di decadenza per il rimborso che tutta la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto doversi applicare alle istanze di rimborso di versamenti già effettuati e decorrere, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, dal momento di formazione del presupposto per la richiesta, che andrebbe identificato appunto con il momento di scadenza del termine per aderire alla sanatoria. Rileva inoltre la ricorrente che, seguendo la lettura della CTR, il termine per proporre l'istanza di rimborso si sarebbe illogicamente ridotto ai 31 giorni intercorrenti tra l'entrata in vigore della L. n. 31 del 2008 e la scadenza individuata dai Giudici d'appello.

4. Infine la P. censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di controversia, e precisamente l'individuazione del giorno dal quale far decorrere il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2; giorno che la ricorrente aveva indicato in quello nel quale entrava in vigore la disciplina di favore come succedutasi nel tempo, mentre l'Agenzia continuava ad ancorare al termine indicato nella L. n. 289 del 2002: la CTR aveva invece autonomamente postulato la scadenza del 31.03.2008, senza tuttavia individuare il giorno dal quale il termine di decadenza avrebbe iniziato a decorrere. Nè tale difetto sarebbe sanato dal rinvio al principio enunciato nella citata ordinanza n. 10242/2013 di questa Corte, poichè tale pronuncia non indica il termine di decadenza per la proposizione della istanza di rimborso, bensì quello di scadenza per la domanda di adesione alla sanatoria straordinaria.

5. Mentre sulle due ultime censure non ha preso posizione espressa, sui due primi motivi l'Agenzia controricorrente, dopo aver riconosciuto l'applicabilità della novella quale jus superveniens anche in questa fase di legittimità, replica evidenziando che la medesima norma avrebbe escluso il diritto al rimborso per i soggetti colpiti dagli eventi sismici del 1990 i quali,

negli anni in esame, svolgevano attività d'impresa, come nella specie era il dante causa dell'odierna ricorrente, P.M., essendo documentato dall'interrogazione in anagrafe tributaria che questi aveva cessato l'attività d'impresa proprio il 31.12.1992. Per tali soggetti ricorda l'Agenzia che la spettanza del diritto è stata sospesa in attesa della verifica di compatibilità del beneficio con la normativa dell'Unione Europea che disciplina gli aiuti di stato, già avviata con decisione C (2012) 7128 del 17.10.2012 ai sensi del TFUE, artt. 107 e 108; donde, secondo plurime sentenze di questa Corte, l'impossibilità anche per l'Autorità Giudiziaria di attribuire agevolazioni in potenziale contrasto con la disciplina unionale fino alla statuizione definitiva della Commissione.

6. Il primo e secondo motivo, che debbono essere unitariamente esaminati per lo stretto collegamento tra le questioni sollevate, sono fondati nei sensi di cui in motivazione.

6.1. Nelle more della fissazione della discussione della presente controversia questa Corte ha definitivamente preso posizione su entrambe le questioni dibattute nelle precedenti fasi di merito: l'originario principio affermato da Cass. n. 9577/2012 e richiamato anche dalla CTR, secondo cui "in tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, la definizione può avvenire in due simmetriche possibilità: in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10 per cento del dovuto da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del 90 per cento di quanto versato al medesimo titolo" è stato confermato da successive pronunce della S.C. (ex multis, Cass. n. 12083 del 13/07/2012; Cass. n. 10242 del 02/05/2013); quindi, per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di "ius superveniens" favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto "ex post"", il principio può ormai considerarsi ius receptum.

La successiva giurisprudenza della Corte ha avuto solo modo di delimitarne la portata, precisando che "la L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, non è applicabile in materia d'IVA atteso che, nel prevedere a beneficio delle persone colpite dal terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa una riduzione del 90 per cento di tale imposta, normalmente dovuta per gli anni 1990, 1991 e 1992, con riconoscimento del diritto al rimborso, in tale proporzione, delle somme già corrisposte, non soddisfa il principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel territorio italiano, sicchè si pone in contrasto con l'ordinamento comunitario, come chiarito dall'ordinanza 15 Luglio 2015 della Corte di Giustizia nella causa C82/14" (così Cass. n. 18205 del 16/09/2016; conf. Cass. n. 25278 del 16/12/2015; Cass. n. 16923 del 10/08/2016).

6.2. Con riferimento, poi, alla questione della decadenza dall'istanza di rimborso, l'intervento normativo della L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 665, invocato dall'odierna ricorrente e la cui valenza è stata di fatto riconosciuta dall'Agenzia resistente, ha risolto l'originario contrasto giurisprudenziale esistente presso la V sezione civile della Corte.

In proposito la S.C. ha avuto modo di precisare che "la L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, (legge di stabilità 2015) costituisce norma di interpretazione autentica, sicchè i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, i quali hanno versato imposte per il triennio 1990-1992 per un importo superiore al 10

per cento, previsto dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, hanno diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso entro il termine di due anni decorrente dalla data di entrata in vigore della L. n. 31 del 2008, di conversione del D.L. n. 248 del 2007, e quindi dal 1.03.2008 (Cass. n. 15252 del 22/07/2016).

7. Peraltro l'Agenzia delle Entrate ha fatto rilevare, nel controricorso, che la norma interpretativa del cit. art. 1, comma 665, aveva sospeso l'applicazione dell'agevolazione per quei contribuenti "che svolgono attività d'impresa"; ed ha allegato che il dante causa dell'odierna ricorrente, P.M., aveva svolto, nel triennio interessato dai benefici, attività d'impresa commerciale, producendo una visura dell'anagrafe tributaria dalla quale risulterebbe una dichiarazione di cessazione di tale attività dal 1.01.1993; ha evidenziato infine come la Commissione Europea avesse attivato, ai sensi del TFUE, art. 108, la procedura di indagine finalizzata a verificare la compatibilità delle predette agevolazioni con la disciplina Comunitaria degli aiuti di Stato (TFUE, art. 107); eventuale incompatibilità che vieterebbe anche all'A.G. di applicare la normativa contrastante con detta disciplina.

La ricorrente nell'ultima parte della memoria prende atto di tali novità giurisprudenziali e di diritto comunitario, insistendo ancora per la cassazione della sentenza.

7.1. Inoltre dopo la fase introduttiva del presente giudizio di legittimità è giunta a soluzione anche la decisione sulla questione pregiudiziale comunitaria relativa alla compatibilità della normativa Europea sugli aiuti di stato. Infatti, come anticipato più sopra, la Commissione UE, con la decisione n. C(2015) 5549 final del 14/08/2015, confermata dal Tribunale di primo grado UE, con sentenza del 26 gennaio 2018 (che il giudice nazionale deve attuare anche mediante disapplicazione di norme contrastanti: cfr. Cass. n. 22377 del 26/09/2017; Cass. n. 29905 del 13/12/2017; Cass. n. 3070 del 08/02/2018), ha statuito all'art. 1, che "Le misure di aiuto di Stato in oggetto (L. 27 dicembre 2012, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e successive modifiche e integrazioni; L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363, e successive modifiche e integrazioni; L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109, e successive modifiche e integrazioni; D.L. 29 novembre 2008 n. 185, art. 6, commi 4-bis e 4-ter, e successive modifiche e integrazioni; L. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28, 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 in cui l'Italia ha dato effetto in maniera illegale in violazione del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, art. 108, Par. 3, sono incompatibili con il mercato interno".

E' fatta salva l'ipotesi che si tratti di un "aiuto individuale" che "al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal Reg. (CE) n. 1407 del 2013 o dal Reg. (CE) n. 717 del 2014", ovvero dai regolamenti che prevedono gli aiuti cd. de minimis (p. 2 dec. cit.), o che, "al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento adottato in applicazione del Reg. (CE) n. 994 del 1998, art. 1," (sull'applicazione del Trattato, artt. 92 e 93, - ora artt. 87 e 88, - 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"

(p.:3 dec. cit.); salvo verificare se "determinati vantaggi concessi nel quadro dello stesso regime non costituiscano di per sè aiuti di Stato o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perchè il beneficio individuale è in linea (con) il regolamento de minimis applicabile oppure perchè il beneficio individuale è concesso in conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esecuzione)" (p. 134 dec. cit.)".

7.2. Orbene l'eccezione sollevata dall'Agenzia controricorrente, ammissibile in relazione all'innesto di nuova disposizione nello jus superveniens, indurrebbe da sola, in considerazione della non totale idoneità della prova allegata e della necessità di garantire il contraddittorio sulla stessa, la necessità di nuovi accertamenti probatori incompatibili con la presente fase di legittimità; tuttavia si rende ancor più indispensabile al fine di verificare che l'eventuale attività imprenditoriale svolta dal P., le cui caratteristiche non sono mai emerse nelle fasi di merito nè sono state indicate nella presente fase di legittimità, rientrasse nell'ampia nozione Eurounitaria d'impresa, che include qualsiasi entità che eserciti l'attività economica a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle modalità di finanziamento, laddove costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato e, dunque, anche l'attività svolta dai professionisti (Corte di giustizia, 23/04/1991, causa C-41/90, Hofner Elser; Corte di giustizia, 11/12/1997, causa C-55/96, Job Centre; Corte di giustizia, 16/06/1987, causa C-118/85, Commissione vs. Italia; Corte di giustizia, 01/07/2008, causa C49/07, Motoe; Corte di giustizia, 26/03/2009, causa C-113/07, Selex Sistemi Integrati); nonchè di accertare che il beneficio individuale sia in linea con il regolamento de minimis applicabile (p.p. 2 e 3 della citata decisione), "tenendo conto, in specie, che la regola de minimis, stabilendo una soglia di aiuto al di sotto della quale il TFUE, art. 92, n. 1, può considerarsi inapplicabile, costituisce un'eccezione alla generale disciplina relativa agli aiuti di Stato, per modo che, quando la soglia dell'irrilevanza dovesse essere superata, il beneficio dovrà essere negato nella sua interezza" (cfr. Cass. n. 22377 del 2017, cit., che richiama Cass. n. 11228 del 20/05/2011) e, in difetto, valutare la sussistenza delle condizioni che, secondo la decisione della Commissione UE del 14/08/2015, C(2015) 5549 final, fanno ritenere comunque compatibile gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi del TFUE, art. 107, p. 2, lett. b), ovvero che si tratti di "aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale" (p. 150, lett. b)), 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), 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 sovracompensazione rispetto ai danni subiti dalla impresa, scorporando dal danno accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o altre misure di aiuto: cfr. p. 148 della decisione della Commissione).

7.3. Inoltre, nel 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 aiuto, comprendendovi qualsiasi aiuto pubblico accordato, anche quale aiuto de minimis (Cass. n. 14465 del 09/06/2017).

Al riguardo, premesso che la prova delle suddette circostanze è a carico del soggetto che invoca il beneficio, in sintonia con quanto affermato da Cass. n. 22377 del 2017 citata, deve ricordarsi anche il principio, al quale dovrà attenersi la Commissione di appello, secondo cui, "posto che l'invocazione dello ius superveniens" (alla cui stregua va ricondotta la decisione della Commissione UE) "e il giudizio positivo sulla idoneità della nuova disciplina giuridica ad incidere sulla decisione della lite costituiscono fattori sufficienti e determinanti per la cassazione della sentenza, dev'essere consentita, in sede di rinvio, l'esibizione 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., in tal senso, già Cass. n. 5224 del 26/05/1998).

8. Conclusivamente va richiamato come applicabile al presente giudizio il principio di diritto già enunciato da Cass. Sez. V 24.07.2018 n. 19577: "La L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, - che prevede che la definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1990, 1991 e 1992 a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, possa avvenire secondo due simmetriche possibilità: in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del dieci per cento del dovuto da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del novanta per cento di quanto versato al medesimo titolo - non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività di impresa in ragione del combinato disposto della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, e della decisione n. C(2015) 5549 fina) del 14/08/2015 della Commissione UE, che ha ritenuto tale previsione emessa in violazione del TFUE, art. 108, 1, p.3, e, dunque, incompatibile con il mercato interno, perchè configurante un illegittimo aiuto di Stato. Spetta, peraltro, al giudice di merito valutare se nella singola fattispecie ricorra l'ipotesi di un aiuto individuale che, al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dai regolamenti UE che prevedono gli aiuti cd. de minimis o quelle previste dal Reg. CE n. 994 del 1998, del Consiglio del 7 maggio 1998 sull'applicazione del trattato, artt. 92 e 93, che istituisce la Comunità Europea a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali ovvero da ogni altro regime di aiuti approvato, fino a concorrenza dell'intensità massima prevista per tale tipo di aiuti. In ogni caso, la menzionata L. n. 289 del 2012, art. 9, comma 17, non è applicabile in materia di IVA".

Alla luce delle considerazioni fin qui svolte, il terzo ed il quarto motivo, siccome afferenti l'interpretazione della norma superata dall'interpretazione autentica fornita dalla L. n. 190 del 2014, e dalle disposizioni comunitarie sopravvenute, restano assorbiti.

9. In conclusione, il ricorso va accolto con riferimento al 1 e 2 motivo nei limiti sopra indicati, mentre vanno considerati assorbiti gli ulteriori due; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Sicilia, in diversa composizione, cui è demandato di procedere a nuovo esame in conformità al superiore principio di diritto e in osservanza alla decisione della Commissione UE del 14/08/2015, e di provvedere anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie per quanto di ragione i primi due motivi di ricorso e, assorbiti i restanti due, cassa la sentenza impugnata, e rinvia, per nuovo esame alla luce del principio di diritto

richiamato ed alla decisione della Commissione UE 14.08.2015 di cui in motivazione alla CTR della Sicilia in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 21 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza