Sentenza del 29/03/2019 n. 8819 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La V. s.r.l. (già V. s.p.a.), propone ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 11/28/13, depositata il 22 gennaio 2013, che ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino, che aveva accolto il ricorso della predetta contribuente contro il diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso, con maggiorazione degli interessi legali, previa rivalutazione monetaria, del 90 per cento delle somme versate, a titolo di ILOR, IRPEG ed imposta patrimoniale, per l'anno 1995; nonchè delle somme versate, a titolo di imposta patrimoniale, per gli anni 1996 e 1997.

2. La ricorrente espone di aver chiesto all'Amministrazione finanziaria la restituzione delle predette somme in quanto versate in eccedenza, potendo essa beneficiare della definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1995-1997, mediante il pagamento solo del 10 per cento del dovuto, prevista dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e dal D.L. 28 dicembre 2006, n. 300, art. 3-quater, come convertito dalla L. 26 febbraio 2007, n. 17, a favore dei soggetti colpiti dall'alluvione del Piemonte.

Il beneficio, secondo la contribuente, spettava non solo a coloro che non avessero ancora versato le imposte condonabili, e che avrebbero quindi potuto regolarizzare la loro posizione pagandone il 10 per cento; ma anche a chi, come la stessa ricorrente, le avesse interamente già versate, con conseguente diritto alla ripetizione del 90 per cento dell'intero già adempiuto, in quanto eccedente la percentuale sufficiente alla definizione automatica.

Sull'istanza di rimborso si è prodotto il silenzio rifiuto dell'Ufficio.

3. La contribuente ha allora impugnato il diniego dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino, che ha accolto il ricorso.

4. L'Ufficio ha quindi proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, censurando la sentenza di primo grado sia per l'omessa motivazione, sia per aver erroneamente interpretato le norme citate, che avrebbero dovuto invece condurre ad escludere l'applicabilità del beneficio in questione a tutti i contribuenti che avessero già interamente adempiuto le relative obbligazioni tributarie, al pari di ogni altra ipotesi di condono.

Inoltre, l'Ufficio appellante ha censurato la sentenza della C.T.P. anche per la violazione dell'onere della prova in ordine ai requisiti di spettanza del beneficio fiscale, assumendo che la contribuente avrebbe dovuto, già al momento della presentazione dell'istanza, dimostrarne l'esistenza, mentre la relativa documentazione è stata prodotta nel corso del giudizio.

Il giudice a quo ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che il beneficio della definizione automatica, mediante il pagamento de 10 per cento delle imposte, non si estenda a tutti i contribuenti che, come la V. s.p.a., abbiano già interamente adempiuto le relative obbligazioni tributarie, con conseguente esclusione del loro diritto a ripetere il 90 per cento del versato.

5. La contribuente propone ricorso per la cassazione della predetta sentenza di secondo grado, articolando un solo motivo.

6. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo scopo di partecipare all'udienza di discussione.

7. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, per avere i giudice a quo negato che il beneficio della definizione automatica, mediante il pagamento del 10 per cento delle imposte, si estenda anche al contribuente che abbia già interamente adempiuto le obbligazioni tributarie relative agli anni d'imposta 1995-1997, con conseguente esclusione del diritto di quest'ultimo a ripetere il 90 per cento di quanto già versato.

1.1. Giova premettere che, sebbene a rubrica del motivo richiami soltanto la L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17 (che disciplina il beneficio a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa), l'esposizione della censura, nel suo complesso, evidenzia univocamente come la ricorrente intenda riferire l'errore di diritto anche alle disposizioni già citate, ed in particolare alla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, che ha esteso il medesimo trattamento previsto dalla prima norma anche ai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del novembre 1994.

1.2. Il motivo è fondato.

Infatti, questa Corte, proprio con riferimento all'agevolazione di cui alla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, ha già chiarito che "In tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 19951997, prevista dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e dal D.L. 28 dicembre 2006, n. 300, art. 3-quater, come convertito dalla L. 26 febbraio 2007, n. 17, a favore dei soggetti colpiti dall'alluvione del Piemonte del 1994, la definizione può avvenire con due simmetriche possibilità: in favore di chi non ha ancora adempiuto, mediante il pagamento solo del 10 per cento del dovuto da effettuarsi entro il 31 luglio 2007; in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del 90 per cento di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di "ius superveniens" favorevole al contribuente, tale da rendere

anche quanto già versato non dovuto "ex post", in coerenza con l'interpretazione costituzionalmente orientata della legge e, in particolare, con i principi di ragionevolezza e uguaglianza da ritenere tanto più accentuati in quanto riferiti a vittime di calamità naturali." (Cass., 09/03/2012, n. 3832. Conforme, in materia di contributi previdenziali, Cass. 17/06/2016, n. 12603. Nello stesso senso, a proposito dell'originario ambito applicativo della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, relativamente all'area colpita dal sisma del 1990, Cass. 12/06/2012, n. 9577, ex plurimis).

La sentenza impugnata, nell'escludere in radice che l'agevolazione prevista dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e dal D.L. 28 dicembre 2006, n. 300, art. 3-quater, come convertito dalla L. 26 febbraio 2007 n. 17, potesse applicarsi alla contribuente perchè aveva già adempiuto interamente le obbligazioni tributarie in questione, si è discostata dall'esposto orientamento, al quale questa Corte aderisce, e va quindi cassata.

2. Peraltro, nel caso di specie non risulta dagli atti di causa che la domanda di rimborso sub iudice abbia per oggetto versamenti effettuati a titolo di i.v.a., imposta per la quale l'agevolazione va esclusa, in quanto il riconoscimento del diritto al rimborso proporzionale delle somme corrisposte non soddisfa il principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'imposta dovuta nel territorio italiano, sicchè si pone in contrasto con il diritto dell'Unione Europea (Cass., 04/07/2018, n. 17563).

Tuttavia, occorre considerare che anche il rimborso, in conseguenza di agevolazioni fiscali derivanti da calamità naturali, delle imposte dirette versate dalle imprese è soggetto, comunque, alla disciplina comunitaria che ha introdotto, in materia di aiuti di Stato, il principio de minimis (Cass., 08/02/2018, n. 3070 e Cass., 02/05/2018, n. 10450, alle cui motivazioni si rimanda anche per le argomentazioni che seguono).

Infatti la Commissione UE, con la decisione del 14/08/2015, C (2015) 5549 final (che il giudice nazionale deve attuare anche mediante disapplicazione di norme contrastanti: conf. Cass., n. 22377/2017 e n. 29905/2017, cit.), stabilisce 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 e cui l'Italia ha dato effetto in maniera illegale in violazione dell'art. 108, par. 3, del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, sono incompatibili con il mercato interno".

2.1. E' fatta salva l'ipotesi che si tratti di un "aiuto individuale" che "al momento sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento (CE) n. 1407/2013 o dal regolamento (CE) n. 717/2014", ovvero dai regolamenti che prevedono gli aiuti c.d. de minimis (art. 2, D. citato), o che, "al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento

adottato in applicazione dell'articolo I del regolamento (CE) n. 994/98" (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 - ora 87 e 88 - del Trattato 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" (art. 3 D. citato).

2.2. Secondo la Commissione UE "una decisione negativa in merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che 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 concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica e che pertanto non vanno considerati come imprese oppure 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 esenzione)" (p. 134 D. citato).

Peraltro, la decisione della Commissione UE, impugnata da una società siciliana (T-172/16), resta confermata dal Tribunale di primo grado UE, con sentenza del 26 gennaio 2018.

2.3. La nozione Euro-unitaria d'impresa include qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento, laddove costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (Corte giustizia: 23/04/1991, Hofner Elser; 16/11/1995, Federation francaise des societes d'assurances; 11/12/1997, Job Centre; 16/06/1987, Commissione vs. Italia; 01/07/2008, Motor; 26/03/2009. Selex Sistemi Integrati). Il che si raccorda sia con la normativa fiscale Europea, laddove si stabilisce che è soggetto passivo d'imposta sui valore aggiunto "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" (art. 9, p.1, Direttiva UE, n. 2006/112/CE; conf. art. 4, Direttiva UE, n. 77/388/CE), sia con la normativa Europea sugli appalti pubblici, laddove si stabilisce che "i termini imprenditore, fornitore e prestatore di servizi designano una persona fisica o giuridica o un ente pubblico o un raggruppamento di tali persone e/o enti che offra sul mercato, rispettivamente la realizzazione di lavori e/o opere, prodotti e servizi" (art. 1, p.8, Direttiva UE, n. 2004/18/CE). Il tutto è implicitamente recepito dalla ridetta decisione Commissione 1.5E, laddove si afferma che i "soggetti che non svolgono attività economica (...) non vanno considerati come imprese" (p. 134 D. citato). Il che significa che non importa neppure che l'attività economica possa essere una libera professione regolamentata e che le prestazioni possano essere intellettuali, tecniche o specialistiche (v. Commissione UE, 30/01/1995, n. 95/188/CE; conf. Corte giustizia, 23/04/1991, Hoefn 9.r e 18/06/1998, Commissione vs. Italia).

2.4. Nel caso di specie lo svolgimento, da parte della contribuente, di un'attività d'impresa, nei termini Euro-unitari sopra indicati, emerge dalla descrizione delle attività che la stessa parte premette nel ricorso, costituendo quindi circostanza del tutto pacifica.

2.5. Una volta assodato lo svolgimento di un'attività economica da parte del contribuente, il giudice di merito è tenuto a verificare in concreto che il beneficio individuale sia in linea con il regolamento de minimis applicabile (artt. 2 e 3 D. citato), "tenendo conto, in specie, che la regola 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'irrilevanza dovesse essere superata, il beneficio dovrà essere negato nella sua interezza" (Cass., n. 22377/2017, cit.; conf. n. 29905/2017, cit.). In difetto, il giudice di merito deve valutare la sussistenza delle condizioni che, secondo la ridetta decisione della Commissione UE, fanno ritenere comunque compatibili gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi dell'art. 107, par. 2, lett. b), TFUE, ovvero che si tratti di "aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale" (p. 150, lett. b), D. citato), 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 D. citato.).

Il 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 sovra-compensazione rispetto ai danni subiti dalla impresa, scorporando dal danno accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o da altre misure di aiuto: p. 148 D. citato).

2.6. Inoltre, 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 da momento del primo (Cass. Sez, lav., 09/06/2017, n. 14465).

2.7. Nella specie, mancando agevolazioni concesse e da recuperare, è il contribuente stesso che, avendo assolto a suo tempo all'intera imposizione fiscale, chiede il rimborso dell'eccedenza versata rispetto al dovuto, in applicazione della L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e dal D.L. 28 dicembre 2006, n. 300, art. 3-quater, come convertito dalla L. 26 febbraio 2007, n. 17, che prevedono agevolazioni a favore dei soggetti colpiti dall'alluvione del Piemonte. Il che comporta che alcune verifiche fattuali, ora richieste dalla decisione della Commissione (come la circostanza che l'aiuto per importi e arco temporale sia in linea con il regolamento de minimis), influiscono sulla valutazione finale della domanda (p.p. 134, 136, 148 e 150 lett. b) D. citato).

2.8. Ovviamente l'onere di provare le suddette circostanze incombe al soggetto che invoca il beneficio. Tuttavia, l'applicazione dello ius superveniens, rappresentato dalla vincolante decisione della Commissione UE (sopravvenuta al giudizio di appello), e la sua diretta incidenza, sulla decisione della lite, nel determinare la cassazione della sentenza delle commissione regionale, consentono l'esibizione, in sede di rinvio, degli ulteriori documenti necessari per l'accertamento di quei fatti che, in precedenza, non erano indispensabili ai fini della decisione, ma che ora costituiscono il presupposto per l'applicazione della nuova regola giuridica dell'UE (Cass., n. 22377/2017, cit.; conf. n. 29905/2017, cit.).

12. Benchè la Commissione UE abbia espressamente previsto un'eccezione all'obbligo di recupero degli aiuti già erogati, ove sia giustificata dalla scadenza del termine decennale di conservazione dei documenti contabili (p. 150 D. citato), tale eccezione va interpretata in maniera restrittiva. Non è, infatti, possibile autorizzare, per analogia, successivamente all'adozione della decisione impugnata, l'erogazione automatica degli aiuti dichiarati incompatibili, senza privare di efficacia pratica detta decisione e l'intero sistema di controllo degli aiuti di Stato (Trib. UE, 26/01/2018, Centro Clinico e Diagnostico G.B. Morgagni, cit., 596-97

e 98-104). Resta in disparte ogni eventuale futura evoluzione nella disciplina Euro-unitaria, che dovrà essere verificata sempre in sede di giudizio di rinvio (Cass., n.. 1325/2018, citato).

3. Pertanto, la causa va rinviata al giudice a quo, che, in conformità ai superiori principi di diritto ed osservando la decisione della Commissione UE del 14/08/2015 e le indicazioni della Corte di giustizia del 15/07/2015, dovrà previamente decidere in ordine al motivo d'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate appellante e relativo alla "violazione dell'art. 2697 c.c., comma 2", espressamente dichiarato assorbito in sentenza, e dovrà accertare in fatto an e quantum del credito oggetto della domanda di rimborso de qua.

P.Q.M.

accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata;

rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza