

Sentenza del 27/02/2023 n. 5899 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.- ora A.Project Srl - otteneva crediti di imposta per spese sostenute in sede di acquisti di carburanti e lubrificanti per veicoli di autotrasporto merci in conto terzi.

Interveniva la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea del 25 gennaio 1998 ; a seguito di tale pronuncia il Governo Italiano con d.L. qualificava tali crediti di imposta come aiuto di stato vietato dal diritto unionale.

Seguiva la richiesta del Ministero dei trasporti che con nota scritta intimava la restituzione delle somme portate in detrazione sulla base di elementi accertati del possesso di autoveicoli in categoria di fascia 3 desunti dal proprio CED informatizzato.

Ricorreva contro i provvedimenti di restituzione delle somma - determinata dal Ministero ridetto in Euro 177.367,46 - la società contribuente.

La CTP rigettava il ricorso confermando l'obbligo di restituzione; appellava la società.

Con la pronuncia gravata la CTR accoglieva l'appello della società contribuente ritenendo fondata e assorbente la censura relativa alla violazione dell' art. 97 Cost. , sotto il profilo dell'efficienza e del buon andamento applicabili anche ai rapporti tributari che devono essere improntati a correttezza solidarietà e impongono all'Amministrazione di esercitare l'autotutela amministrativa nei provvedimenti volti a rimuovere precedenti atti ritenuti illegittimi.

Inoltre, secondo la CTR, il recupero dell'aiuto di Stato dichiarato illegittimo non era causato da slealtà degli operatori e non era utile ad alcuno non giovando alla concorrenza interna, il cui eventuale vulnus ha esaurito da tempo i suoi effetti, ne è utile all'Amministrazione il cui sforzo organizzativo si è rivelato molto superiore all'effettiva utilità delle somme recuperate traducendosi in una perdita economica e non in un effettivo introito.

Ancora, il giudice d'appello riteneva fondati anche gli ulteriori motivi proposti dalla società ricorrente sia sotto il profilo dell'assenza di prova in ordine al possesso dei veicoli che avrebbero beneficiato dell'aiuto illegittimo, prova che incombeva l'Amministrazione decorso al termine di quindici anni dall'erogazione del beneficio, sia in ordine alla illogicità ritenuta dalle istituzioni Europee quanto alla analoga difficoltà presentata dal recupero dell'aiuto di Stato rispetto agli altri recuperi azionati dall'Amministrazione finanziaria nel caso di rettifica delle dichiarazioni reddituali, sia - in ultimo - quanto alla illegittimità della tesi in forza del quale la società decorso il termine di legge era comunque tenuta l'obbligo di conservazione delle scritture contabili.

Ricorre a questa Corte il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti con atto affidato a due motivi; resiste con controricorso la società Aliani project Srl .

Motivi della decisione

Vanno preliminarmente disattese le eccezioni di inammissibilità del ricorso; invero lo stesso risulta autosufficiente, poichè pone questioni di diritto che possono percepirsi e risolversi in forza della lettura della motivazione della pronuncia gravata, posta a raffronto dei motivi;

inoltre, le questioni in parola sono appunto - nel concreto - questioni di diritto che non inducono a un riesame del merito, ma denunciano violazioni di legge.

Venendo allora all'esame dei mezzi di impugnazione, il primo motivo di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 124 del 2015, art. 6, comma 1 e della L. n. 241 del 1990, art. 21 nonies , nonchè dell' art. 117 Cost. , comma 1, degli artt. 107 e 288 TFUE e delle decisioni della Commissione Europea n. 93/496/CEE e n. 97/270/CE nonchè la violazione falsa applicazione dell' art. 2946 c.c. , oltre che dell'art. 15 del Reg.to UE n. 659/1999 /CE e dell'art. 17 del reg.to 1589/2015/CE in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per avere erroneamente la CTR hai tenuto il recupero degli aiuti di Stato esercizio di un potere di autotutela, come tale subordinato all'esistenza di un interesse pubblico attuale concreto ulteriore rispetto al mero ripristino della legalità pretesamente violata; difettando tale pubblico interesse, secondo la CTR, non sussistevano i requisiti per il recupero degli aiuti contestati.

Il motivo è fondato.

La CTR ha confuso l'esercizio del potere di autotutela - nel quale ha erroneamente ritenuto rientri il potere di recupero delle somme costituenti aiuti di Stato - con l'attuazione nell'ordinamento interno degli obblighi unionali che vietano l'adozione di tali misure e che ne impongono il recupero ove rivelatesi contrarie al diritto dell'Unione.

Una delle più rilevanti linee di faglia fra ordinamento nazionale e ordinamento dell'Unione Europea è costituita proprio dal divieto di aiuti di Stato, che trova la sua disciplina ore negli artt. da 107 a 109 del TFUE, nei quali - precisamente nel primo - sono dichiarati "incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

Gli articoli del TFUE in esame sono inseriti nel titolo VII del Trattato che contiene regole in materia di concorrenza applicabili alle imprese e regole rivolte agli Stati membri, ai quali non è consentito adottare misure, a favore di imprese o produzioni, che non siano rispettose, appunto, della libera concorrenza". E' noto, invero, che l'instaurazione e il funzionamento del un mercato unico di cui all'art. 26 del Trattato, presuppongono uno Spa zio economico nel quale ogni genere di transazione commerciale possa realizzarsi alle medesime condizioni del mercato nazionale; a tale scopo non soltanto è necessario che siano eliminati barriere e ostacoli alla libera circolazione di merci e servizi, ma altresì "che la concorrenza tra le imprese residenti nel territorio comunitario non sia falsata da misure finanziarie assunte dal singolo Stato membro

che si risolvano in un beneficio economico circoscritto ad una ristretta platea di soggetti nazionali".

L'obiettivo perseguito dal legislatore Europeo con la disciplina in esame è, invero, quello di promuovere e tutelare uno Spazio economico Europeo, escludendo o limitando il potere agevolativo degli Stati, in quanto potenzialmente distorsivo della libera concorrenza.

L'aiuto di Stato fiscale è una species dell'ampio genus "aiuto" e, in via generale, configura una rinuncia dell'ente pubblico, in toto o in parte, all'esercizio della potestà impositiva, in senso derogatorio rispetto alle norme vigenti in un determinato sistema tributario (ex plurimis, C. giust., 2.7.1974, C-173/73, Italian Republic c. Commission of the European Communities; C. giust., 15.3.1994, C-387/92, Banco de Credito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia; C. giust., 17.6.1999, C-295/97, Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA c. International Factors Italia SpA (Ifitalia), Dornier Luftfahrt GmbH and Ministero della Difesa; C. giust., 15.12.2005, C-66/02, Italian Republic c. Commission of the European Communities; C. giust., 15.12.2005, C-148/04, Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1; in dottrina, Quigley, C., The notion of a State aid in the EEC, in ELR, 242 ss.).

Vengono definiti aiuti tutti "gli interventi che, in varie forme, allevino gli oneri che normalmente (enfasi aggiunta) gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, anche senza essere definite sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti" (C. giust., 23.02.1961, C-30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. High Authority of the European Coal and Steel Community). Il concetto di aiuto fiscale comprende una serie eterogenea di misure tributarie agevolative che incidono su una fase del prelievo (individuazione del presupposto, liquidazione della base imponibile o dell'imposta, accertamento, riscossione), caratterizzate da un regime giuridico "speciale", rispetto all'"ordinaria" applicazione della legislazione vigente in un determinato ordinamento giuridico, riguardanti l'intero territorio nazionale di uno Stato membro o una sua parte.

Le argomentazioni sviluppate dalla giurisprudenza per supportare la disapplicazione della normativa nazionale "per contrasto con il principio di effettività proprio del diritto comunitario" non rappresentano un indirizzo innovativo in merito al rapporto tra l'ordinamento nazionale e quello comunitario, in quanto ribadiscono principi già espressi dalla giurisprudenza comunitaria e richiamati in diverse sentenze della Consulta (per tutte, vedasi Corte Cost., 30 aprile 2009, n. 125).

La Corte costituzionale (specialmente nella seguente ord. 6.2.2009, n. 36), riconoscendo la presenza di un vero e proprio obbligo in capo allo Stato membro di assicurare il recupero dell'aiuto (con configurabile alla stregua di una nuova imposta con efficacia retroattiva, bensì come il pagamento di una somma corrispondente ad un tributo già spettante) ha considerato non opponibili le eccezioni relative ai principi di attualità della capacità contributiva (art. 53) e di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.).

Venendo poi all'indirizzo della Corte di Giustizia, per quanto attiene i rapporti tra diritto comunitario e diritto interno in materia di aiuti di Stato dichiarati illegittimi da una decisione

negativa della Commissione, nonostante il rinvio alle procedure e disposizioni di ogni singolo Stato membro, qui si chiarisce che la normativa nazionale non può essere applicata in modo da rendere impossibile il recupero degli aiuti (Corte di Giustizia, 17 novembre 1998, C-228/96, Aprile, 18, in Racc., I, 7141; 9 febbraio 1999, C-343/96, Dilexport, punti 25, 41 e 42; 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft, 85, in Racc., I, 1727; 24 settembre 2002, C-255/00, in Fisco, 2002, 7563; ancora si veda Corte di Giustizia, 21 maggio 1990, C-142/87, Tubemeuse, punto 61; 20 settembre 2001, C-390/98, Banks, punti 121-122; 5 ottobre 2006, C-368/04, Transalpine Olleitung, punto 45; 22 aprile 2008, C408/04.

Pertanto, lo Stato che deve eseguire l'azione di recupero, e gli stessi beneficiari dell'aiuto dichiarato illegittimo, non possono addurre a supporto dell'opposizione contro l'esecuzione della decisione (in questo senso Corte di Giustizia, 20 marzo 1997, causa C-24/95) la normativa nazionale in grado di impedire l'effettivo recupero dell'aiuto di Stato.

In materia di recupero di aiuti di Stato, poi, anche la normativa nazionale sulla prescrizione deve essere disapplicata per contrasto con il principio di effettività proprio del diritto comunitario, qualora tale normativa impedisca il recupero di un aiuto dichiarato incompatibile con decisione della commissione divenuta definitiva.

In questo caso, tornando alla statuizione della CTR, essa nel concreto, ha proprio, per i risultati che realizza - in base alla normativa interna - definendo così come ha ritenuto il rapporto tributario, introdotto una compressione del principio della certezza del diritto che cozza contro l'effettiva applicazione del diritto comunitario.

Per quanto la certezza del diritto rappresenti a livello sostanziale e procedimentale un valore in grado di impedire la prevalenza delle norme comunitarie nell'ordinamento nazionale, tuttavia, in materia di aiuti di stato anche fiscali tale principio è recessivo rispetto a valori primari della comunità Europea sanciti dallo stesso Trattato unionale.

Ne è prova il fatto che il beneficiario dell'aiuto nazionale non viene esposto all'azione di recupero degli aiuti senza limiti temporali; infatti, la normativa comunitaria ai sensi dell' art. 15 del Regolamento n. 659 del 1999 fissa in dieci anni, dalla concessione del beneficio, il termine entro il quale la decisione negativa della Commissione può far sorgere il diritto-dovere di recuperare gli aiuti incompatibili erogati.

Con specifico riferimento al caso che ci occupa, la CGUE (così Corte di giustizia Comunità Europee Sez. VI, 29/01/1998, n. 280 Comm. Ce c. Rep. it.) ha ritenuto che lo Stato italiano, non essendosi conformato alla decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato n. C 32/92 (con cui erano stati dichiarati incompatibili con il mercato comune i crediti di imposta a favore degli autotrasportatori professionisti e richiesto il loro recupero), abbia effettivamente violato gli obblighi imposti dal trattato unionale.

L'efficacia diretta delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, prevista già dal Trattato CEE, si estende anche alle decisioni con cui la Commissione, nell'esercizio del controllo sulla compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, disponga la sospensione di una misura di aiuto, ne dichiari l'incompatibilità o ne ordini la restituzione, e comporta l'invalidità e/o

l'inefficacia delle norme di legge e degli atti amministrativi o negoziali in forza dei quali la misura di aiuto è stata erogata, nonché il divieto, di dare esecuzione alla misura fino a quando la procedura di verifica non abbia condotto ad una decisione finale della Commissione.

Tale vincolo, avendo come destinatario non solo lo Stato membro, ma anche i soggetti dell'ordinamento interno, ivi comprese le autorità nazionali, amministrative e giurisdizionali, e traducendosi nell'obbligo di dare attuazione al diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione delle norme interne che siano in contrasto con esso, rende viziata da errore di diritto la sentenza del giudice interno che abbia ritenuto irrilevante la decisione con cui la Commissione abbia disposto la sospensione di una misura di aiuto fino all'esito della procedura di verifica (in termini, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22318 del 03/11/2010). Più specificamente ancora, questa Corte ha chiarito come (Cass. Sez. L, Ordinanza n. 35984 del 22/11/2021) l'efficacia diretta delle norme unionali nell'ordinamento interno si estende anche alle decisioni con cui la Commissione, nell'esercizio del controllo sulla compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, disponga la sospensione di una misura di aiuto, ne dichiari l'incompatibilità o ne ordini la restituzione, e comporta l'invalidità o l'inefficacia delle norme di legge e degli atti amministrativi o negoziali in forza dei quali la misura di aiuto è stata erogata.

Ancora quanto alla prescrizione dell'azione di recupero, questa Corte di recente ha confermato come (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 20173 del 22/06/2022 ma anche Cass. n. 15972 del 2020) in tema di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla Commissione U.E., l'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. c) - nonostante il rinvio della L. n. 29 del 2006, art. 24, comma 4 , anche alle norme in materia di riscossione - senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero.

Riguardo poi al profilo del momento di decorrenza della prescrizione, questa Corte ha ulteriormente puntualizzato che (Cass. Sez. 3, Ordinanza n. 23058 del 25/07/2022) l'azione per il recupero di aiuti di Stato illegittimamente corrisposti è soggetta al termine ordinario di prescrizione stabilito dall' art. 2946 c.c. , che non decorre dalla data di fruizione dell'aiuto, bensì dalla notifica della decisione della Commissione allo Stato membro e, cioè, dal momento in cui l'aiuto erogato è qualificabile come illegittimo; il predetto termine di prescrizione, peraltro, non è interrotto dall'avvenuta impugnazione alla Corte di Giustizia, da parte dello Stato, della decisione della Commissione, poichè tale effetto interruttivo è previsto esclusivamente nei rapporti tra la Commissione e lo Stato membro, non già nel rapporto, assoggettato alle regole interne, tra quest'ultimo e il destinatario dell'aiuto.

Ancora, in tema di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla Commissione UE, l'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. c) - nonostante il rinvio della L. n. 29 del 2006, art. 24, comma 4 , anche alle norme in materia di riscossione - senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo

affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 20173 del 22/06/2022).

Nel ritenere quindi mero esercizio del potere di autotutela l'azione di recupero, senza dare applicazione e per vero senza neppure prendere in esame i sopra detti principi, la CTR ha commesso evidente errore di diritto.

Il secondo motivo di ricorso si incentra poi sulla violazione falsa applicazione del D.L. n. 36 del 2002, artt. 1 e 2 , convertito con modificazioni nella L. n. 96 del 2002, dell'art. 2697 c.c. , anche con riferimento ai generali principi di riparto dell'onere della prova; sulla violazione falsa applicazione dell' art. 2220 c.c. , e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, comma 2 , per avere erroneamente la CTR ritenuto gravante sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare il possesso in capo alla società contribuente dei veicoli che avrebbero beneficiato dall'aiuto illegittimo, e non sulla società contribuente e per avere inoltre ritenuto che è la stessa società contribuente decorso al termine di cui all' art. 2220 c.c. , fosse ancora tenuta alla conservazione delle scritture contabili per ricostruire analiticamente il proprio storico fiscale in ordine agli anni di imposta 1992, 1993, 1994 anche alla luce del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, comma 1 , seconda parte.

Anche tale motivo è fondato.

In linea generale, da tempo questa Corte ritiene (in argomento si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9834 del 13/05/2016) che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, comma 2 , che come è noto impone al contribuente la conservazione delle scritture contabili obbligatorie sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, va interpretato nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione oltre il termine decennale di cui all' art. 2220 c.c. , termine pure specificamente previsto, agli effetti tributari, dalla L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 5 , opera solo se l'accertamento, iniziato prima del decimo anno, non sia ancora stato definito a tale scadenza. Ne deriva, diversamente, la protrazione dell'obbligo per una durata direttamente dipendente dalla volontà dell'Ufficio attesa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento nei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 .

In questo caso, a fronte della concessione degli aiuti negli anni 1992, 1993, 1994, poi dichiarati illegittimi con le decisioni della Commissione ricordate dalla CTR n. 93/496/CE del 9 giugno 1993 e n. 97/270/CE del 22 ottobre 1996, si deve ritenere che la legittimità degli aiuti - e quindi la pendenza dell'accertamento tributario, essendo aiuti di Stato fiscali - fosse sub iudice appunto dalle date in cui la Commissione ne ha contestato la contrarietà al diritto Unionale.

E tale pendenza, in allora esistente e tuttora perdurante, sino alla definizione del giudizio, rendeva e rende, non essendo definito l'accertamento, perdurante l'obbligo del contribuente di conservare la documentazione contabile ad esso connessa.

Tale affermazione e conclusione è coerente con i principi dell'ordinamento tributario, secondo il quale (argomentando sul punto da Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26683 del 18/12/2009) il

contribuente ha l'onere di fornirne in giudizio, in caso d'impugnazione della rettifica adottata dall'Ufficio, idonea documentazione giustificativa; nè può sottrarsi all'assolvimento di tale onere invocando l'insussistenza dell'obbligo di conservare le scritture contabili oltre dieci anni (art. 2220 c.c.), perchè l'interesse fiscale esige che il contribuente conservi la documentazione contabile necessaria per giustificare le proprie ragioni per tutto il periodo in cui è esercitabile il potere di accertamento dell'Ufficio, anche ove questo si protragga oltre la scadenza del termine decennale di conservazione delle scritture contabili.

Conclusivamente, il ricorso va integralmente accolto. La sentenza impugnata è quindi cassata con rinvio al giudice dell'appello, per nuovo esame del merito nel rispetto dei principi sopra illustrati.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza