

Sentenza del 05/04/2023 n. 9375 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, in data 16 giugno 2009, notificava a A.A. una cartella di pagamento avente ad oggetto le imposte dovute a titolo di Irpef per gli anni di imposta 1993 e 1994, emessa a seguito della sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise n. 70/01/05, depositata in data 19 febbraio 2008 e divenuta definitiva per mancata impugnazione.

Il contribuente impugnava la cartella innanzi alla Commissione provinciale di Campobasso, lamentando la violazione della normativa emergenziale entrata in vigore a seguito del sisma del (Omissis). In particolare, nel ricorso introduttivo denunciava la mancata applicazione del regime agevolativo - previsto dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6 , commi 4-bis e 4-ter, convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 , in combinato disposto con il D.L. 23 ottobre 2008, n. 162, art. 3 , convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2008, n. 201 - per effetto del quale potevano essere definiti nella misura ridotta del quaranta per cento, pagabile in centoventi rate mensili di pari importo a far data dal giugno 2009, i versamenti tributari sospesi relativi al periodo compreso dal 31 ottobre 2002 al 30 giugno 2008.

La CTP accoglieva il ricorso del contribuente.

Avverso la sentenza di primo grado l'Ufficio ha proposto appello, che la Commissione tributaria regionale del Molise, con la sentenza di cui all'epigrafe, ha rigettato. L'Agenzia delle entrate ha quindi introdotto ricorso per la cassazione della decisione di secondo grado, affidandolo a tre motivi.

Il contribuente si è costituito con controricorso.

Il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo, composito, motivo di ricorso, l'Ufficio lamenta la violazione e la falsa applicazione del D.L. n. 162 del 2008, art. 3, comma 3 , nonché del D.L. n. 185 del 2008, art. 6 , comma 4-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto applicabile al caso di specie le agevolazioni introdotte in occasione del sisma che ha colpito la regione (Omissis).

Assume il ricorrente l'erroneità della sentenza impugnata deducendo in primo luogo che le disposizioni agevolative si applicano ai soli carichi tributari iscritti a ruolo nel periodo di sospensione, previsto dal D.L. n. 162 del 2008, art. 3 , intercorrente tra il 31 ottobre 2002 e il 30

giugno 2008. A tal fine il giudice d'appello avrebbe, erroneamente, valorizzato la data di deposito (19 febbraio 2008) della sentenza della CTR del Molise in esecuzione della quale la cartella di pagamento era stata emessa, ritenendo che il debito ivi accertato ricadesse nel periodo di applicazione del regime agevolativo. A detta del ricorrente la CTR avrebbe dovuto invece far riferimento alla data di notifica della cartella di pagamento (16 febbraio 2009) e conseguentemente, sulla scorta del dato cronologico, avrebbe dovuto negare l'applicazione dell'agevolazione. Infatti, tale interpretazione risulterebbe, secondo il ricorrente, maggiormente aderente alla lettera del D.L. n. 162 del 2008, art. 3, comma 2, a mente del quale "i soggetti interessati corrispondono l'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni ivi indicate, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al quaranta per cento". In particolare, con l'espressione "ciascun carico iscritto a ruolo" la norma avrebbe inteso ricomprendere nel periodo di sospensione non solo le somme già iscritte a ruolo, ma anche quelle le cui cartelle di pagamento erano state notificate al contribuente.

Inoltre, il ricorrente sostiene l'inapplicabilità dell'agevolazione anche perchè le disposizioni richiamate nulla statuiscano circa i tributi, quale quello in esame, dovuti a seguito di attività di accertamento o per le liti pendenti nè circa i tributi relativi ad anni di imposta precedenti al sisma. Di conseguenza, in assenza di una disposizione in tal senso, la natura eccezionale delle norme agevolative osterebbe all'estensione del privilegio fiscale alle categorie di tributi non espressamente menzionate.

Infine, secondo il ricorrente la CTR, nell'accogliere integralmente il ricorso, dichiarando illegittima l'iscrizione a ruolo, avrebbe fatto malgoverno del D.L. n. 162 del 2008, art. 3, comma 2, nella parte in cui riduce le somme dovute all'Erario solo del sessanta per cento. In virtù di tale disposizione i giudici di appello avrebbero, infatti, dovuto riconoscere la spettanza delle somme iscritte a ruolo almeno nella misura, mai contestata dal contribuente nei precedenti gradi di giudizio, del quaranta per cento.

2. Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente Ufficio denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 14 disp. gen., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, assumendo violato il divieto di analogia delle norme eccezionali, in quanto il presupposto applicativo dell'agevolazione consisteva nella sospensione della riscossione dei tributi. Ciò nonostante, la CTR ha riconosciuto al contribuente, che non si era avvalso di tale sospensione e quindi non rientrava astrattamente nel campo di applicazione della norma, il diritto di definire la propria posizione mediante restituzione nella misura ridotta del quaranta per cento dei tributi.

Il giudice di appello ha infatti stabilito che "non vi è motivo di negare la possibilità di usufruire di dette agevolazioni ai soggetti che per varie ragioni non hanno beneficiato della sospensione".

2. Con il terzo motivo di ricorso l'Ufficio lamenta la violazione e falsa applicazione della L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23, comma 1, per avere la CTR ritenuto il D.L. n. 162 del 2008, art. 3, non conforme all'art. 3 Cost., se interpretato nel senso di non estendere le agevolazioni ai soggetti che non hanno usufruito della sospensione. Infatti, in una situazione di dubbio circa la costituzionalità di una norma, le norme che regolano il funzionamento della Corte costituzionale

impongono, anche al giudice tributario di rimettere gli atti alla Consulta per un eventuale vaglio di costituzionalità.

3. I tre motivi, da trattare congiuntamente per la loro connessione, sono ammissibili, essendo autosufficienti e specifici nell'indicazione delle censure e dei parametri normativi di riferimento.

Il primo motivo è inoltre anche fondato, nei termini che infra si chiariranno.

4. Giova premettere che non è stata impugnata dal ricorrente Ufficio la pronuncia con la quale la CTR, in apertura della motivazione, ha ritenuto che l'omissione o il ritardo della comunicazione con la quale il contribuente avrebbe dovuto presentare la domanda di definizione agevolata non pregiudica il diritto del ricorrente alla riduzione dell'importo dovuto ed alla dilazione del pagamento del residuo, non essendo perentorio il termine di cui al D.L. n. 162 del 2008, art. 3, comma 5 .

Non essendo stata impugnata specificamente tale ratio decidendi, essa esula quindi dal thema decidendum sul quale questa Corte è chiamata a pronunciarsi.

5. Tanto premesso, deve rilevarsi che il D.L. n. 185 del 2008, art. 6 , comma 4-bis, ha esteso le procedure di agevolazione, dettate già per i contribuenti colpiti dagli eventi sismici verificatisi nelle (Omissis), anche ai contribuenti vittime del sisma avvenuto il (Omissis) in Molise. L'estensione è stata effettuata richiamando il D.L. n. 162 del 2008, art. 3 , il quale, a sua volta, rinviava alla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109 , che ulteriormente richiamava le "sospensioni dei termini dei versamenti tributari, previste dall'art. 14, commi 1, 2 e 3, dell'ordinanza n. 2668 del 28 settembre 1997, del Ministro dell'interno". Tale provvedimento definiva l'ambito delle sospensioni attraverso il riferimento ai "termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti di natura tributaria connessi all'accertamento ed alla riscossione di imposte e tasse erariali, regionali e locali". Quest'ultima formula pare quindi prestarsi all'interpretazione, sostenuta dalla CTR, che ricomprende nell'ambito della sospensione (e dell'agevolazione che riduce l'importo dovuto e rateizza il versamento il residuo) anche i versamenti di natura tributaria connessi all'accertamento, come del resto questa Corte ha già ritenuto, quando ha affermato che "è certamente condivisibile l'assunto della C.T.R. che - con il conforto del richiamo a Cass. pen. 16214/2013 - ha sostenuto che tale riduzione va applicata tanto ai versamenti corrispondenti ai redditi dichiarati, quanto a quelli conseguenti ai maggiori redditi accertati" (Cass. 06/06/2022, n. 18016).

Nella fattispecie controversa, l'obbligo di versamento, derivante dagli originari avvisi di accertamento per gli anni 1993 e 1994 (quindi rientrante tra i "versamenti di natura tributaria connessi all'accertamento (ed alla riscossione) di imposte e tasse erariali"), già oggetto di contenzioso, è stato infine definitivamente accertato e liquidato con la sentenza pubblicata durante il periodo di sospensione, ed è quindi compreso nella sospensione e nell'agevolazione di cui si discute.

6. Sono pertanto infondate le censure del ricorrente di cui al primo ed al secondo motivo, nella parte in cui negano, per le ragioni indicate, l'applicazione dell'agevolazione al caso di specie, che

non discende da un'estensione della fattispecie prevista dal legislatore, essendo in essa invece direttamente sussumibile per come già illustrato.

Così come è infondata la censura di cui al terzo motivo, con la quale l'ufficio pare voler negare, in generale, che anche il giudice tributario possa, ed anzi debba (secondo gli arresti della Consulta richiamati nel controricorso dalla contribuente), a fronte di più possibili interpretazioni di una norma, scegliere quella che sia costituzionalmente orientata.

7. E' invece fondato il ricorso nella parte in cui, all'interno del primo motivo, denuncia la violazione di legge commessa dalla CTR nell'accogliere integralmente il ricorso, con l'effetto di annullare la cartella di pagamento, piuttosto che rideterminarne il contenuto esigibile, nella misura di cui alla ridetta agevolazione. Infatti, il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'ufficio, sicchè il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, comma 3, ultimo periodo, come interpretato alla luce dell'art. 111 Cost., art. 6 CEDU e art. 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte. (Cass. 25/11/2022, n. 34723, ex plurimis).

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice a quo, il quale dovrà determinare il quantum dovuto dal contribuente.

8. Nell'effettuare tale accertamento, il giudice del rinvio dovrà inoltre considerare ed applicare la disciplina comunitaria vincolante in materia di aiuti di Stato.

Infatti la Commissione UE, con la decisione n. C (2015) 5549 final del 14/08/2015, ha stabilito 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, comma 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 sopracitate), 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".

E' fatta tuttavia salva (art. 3 dec. cit.) l'ipotesi che si tratti di un "aiuto individuale" che "al momento della 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 cd. de minimis (art. 2 decisione cit.), o che, "al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento adottato in applicazione dell'art. 1 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. 2 decisione cit.).

Secondo la Commissione, infatti, "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 esecuzione)" (p. 134 dec. cit.).

La decisione della Commissione UE, impugnata da una società siciliana (T-172/16), è stata confermata dal Tribunale di primo grado UE, con sentenza del 26 gennaio 2018, che non risulta essere stata impugnata.

Questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che "La sopravvenuta decisione della Commissione Europea è immediatamente applicabile trattandosi, ai sensi dell'art. 288 del T.F.U.E, di atto normativo vincolante e, dunque, di "ius superveniens", sicchè il giudice di legittimità è tenuto a dare immediata attuazione, anche d'ufficio, alla nuova regolamentazione della materia oggetto della decisione comunitaria, decidendo nel merito ovvero, se sia necessario un accertamento dei presupposti di fatto, cassando la sentenza impugnata e rimettendo al giudice di rinvio il relativo compito." (Cass. 30/06/2016, n. 13458).

E' stato quindi precisato che "In tema di agevolazioni tributarie in favore di vittime di calamità naturali, la L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17 (recante benefici fiscali in favore delle vittime del sisma del (Omissis)) non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di stato illegittimo, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del TFUE, come stabilito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015, la quale ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall'art. 107, par. 2, lett. b) del TFUE, può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di sovracompenrazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento "de minimis" applicabile." (Cass. 25/01/2019, n. 2208). Pertanto, "spetta 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 regolamento CE n. 994 del 1998 del Consiglio, sull'applicazione degli artt. 92 e 93 del trattato 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" (Cass. 27/11/2019, n. 30927).

In ordine, in particolare, all'oggetto ed alle modalità di tale verifica, è stato altresì puntualizzato che: "In tema di agevolazioni tributarie erogate a un'impresa per calamità naturali, il giudice

nazionale è tenuto a verificare se il beneficio individuale sia compatibile con il regolamento "de minimis" applicabile ovvero se ricorrano le condizioni che rendono l'aiuto compatibile con il mercato interno (ai sensi dell'art. 107, p. 2, lett. b), TFUE) in quanto destinato a compensare i danni causati da calamità naturali, con la conseguenza che il contribuente che vuole fruire del beneficio deve fornire la prova, per il rispetto del limite del "de minimis", che l'ammontare totale degli aiuti ottenuti nel periodo di tre anni, decorrente dal momento dell'ottenimento del primo aiuto, non supera la soglia prevista nel regolamento, ovvero, per l'applicazione dell'ipotesi prevista dall'art. 107, p. 2. lett. b) TFUE, di avere la sede operativa nell'area colpita dalla calamità al momento dell'evento ed anche l'assenza di una sovracompenrazione dei danni subiti, scorporando dal pregiudizio accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o derivanti da altre forme di aiuto). Ai fini di detta prova, per effetto dello "ius superveniens" costituito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015 e della sua immediata applicabilità, è consentita alle parti l'esibizione di documenti prima non ottenibili ovvero l'accertamento di fatti che non erano in precedenza indispensabili" (Cass. 26/06/2019, n. 17199).

E' stato peraltro precisato che "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 decisione cit.), 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, pp. 96-97 e 98-104)" (Cass. 27/11/2019, n. 30927, in motivazione).

E' stato inoltre rilevato che non esistono preclusioni alla rilevabilità, anche d'ufficio e per la prima volta, in sede di legittimità della questione relativa alla compatibilità della norma interna con quella comunitaria sopravvenuta, essendo tenuto il giudice di ultima istanza alla tale controllo (cfr. Cass. 02/07/2014, n. 15032), in quanto "La verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime" (Cass. 10/12/2015, n. 24952).

Tanto premesso, nel caso sub iudice, ai fini dell'applicazione dei principi sinora richiamati, deve considerarsi pacifico, in base agli atti di causa, che l'imposta oggetto della cartella è l'Irpef e che negli anni per cui è causa, il contribuente svolgeva l'attività di odontoiatra.

Nell'accertamento della ricorrenza di attività di impresa, ai fini dell'applicazione della citata decisione della Commissione, il giudice del rinvio dovrà quindi considerare che, come questa Corte ha già ritenuto, "In considerazione dell'incompatibilità col mercato interno delle misure di aiuto di Stato, la L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, recante benefici fiscali in favore delle vittime del sisma del (Omissis), secondo l'interpretazione offerta dalla Commissione UE con la decisione del 14 agosto 2015, C 2015/5549, non spetta a chi svolge attività di impresa, nell'accezione Eurounitaria di entità che, indipendentemente dal suo "status" giuridico e dalle modalità di finanziamento, esercita attività economica - consistente nell'offrire sul mercato beni e servizi -, e dunque neppure ai contribuenti libero professionisti, anche se svolgenti attività

"protette" (nella specie, è stata esaminata la professione notarile), salvo che si tratti di benefici individuali conformi al regolamento "de minimis" applicabile o concessi in base ad un regime di aiuti destinati a compensare i danni causati da una calamità naturale, purchè il beneficiario abbia sede operativa nell'area colpita al momento dell'evento e sia evitata la sovracompensazione rispetto ai danni subiti, spettando al contribuente l'onere della relativa prova" (Cass. 21/11/2019, n. 30373).

P.Q.M.

Accoglie, nei termini di cui in motivazione, il primo motivo di ricorso e, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado del Molise, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza