

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 11 settembre 2023, n. 26314

Rilevato che:

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la decisione di primo grado che aveva parzialmente accolto - limitatamente alle somme corrisposte a titolo di IRPEF - il ricorso proposto da F.P. contro il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso della quota pari al 90% delle imposte versate per gli anni 1990, 1991 e 1992, richiesto dal contribuente, residente in una delle province colpite degli eventi sismici del dicembre 1990, ai sensi dell'art. 9, comma 17, l. n. 289 del 2002. Rilevava la CTR che sussistevano i presupposti per l'applicazione del regolamento de minimis in favore del contribuente, titolare di reddito di lavoro autonomo, avendo questi chiesto a rimborso una somma inferiore alla soglia di € 200.000,00 nel triennio prevista dal legislatore comunitario. Riteneva, quindi, che il P. avesse dimostrato di avere titolo ad usufruire del regime de minimis mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, a fronte della quale l'Ufficio non aveva prodotto documenti o informazioni di segno contrario, operando nella specie il principio di non contestazione ex art. 115 cod. proc. civ.

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

Il contribuente resiste con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 9, comma 17, l. n. 289 del 2002, dell'art. 1, comma 665, l. n. 190 del 2014, della VI direttiva n. 77/388/CEE come interpretata dalla Corte di giustizia con sentenza del 17 luglio 2008 in causa C-132/06, dell'ordinanza della Corte di giustizia del 15 luglio 2015 in causa C-82/14 nonché della decisione 5549 final del 14 agosto 2015 della Commissione europea. Sostiene che la CTR aveva errato nel ritenere sufficiente, ai fini del rispetto del principio de minimis, che l'importo complessivo chiesto a rimborso fosse inferiore al valore soglia fissato dal regolamento.
2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2967, primo comma, cod. civ. e dell'art. 115 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile, nella fattispecie, il principio di non contestazione.
3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ. e dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CTR ritenuto che il contribuente avesse assolto l'onere della prova sullo stesso gravante mediante la produzione di un'autocertificazione.
4. I tre motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati.



4.1. Va osservato che lo svolgimento di un'attività di impresa costituisce, ai sensi dell'art. 1, comma 665, prima parte, della legge n. 190 del 2014, un limite all'applicabilità del beneficio in esame. Il diritto al rimborso delle imposte versate per il triennio 1990-1992 in misura superiore al 10 per cento, previsto dall'art. 9, comma 17, della legge n. 289 del 2002, in favore dei «soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile 21 dicembre 1990, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990» è espressamente escluso per «quelli che svolgono attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione è sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea», atteso che la Corte di giustizia nella sentenza del 17/07/2008, in causa C-132/06, aveva già rilevato l'incompatibilità delle disposizioni condonistiche di cui alla legge n. 289 del 2002 con il sistema comune dell'IVA, in quanto, introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano, alteravano il principio di neutralità fiscale.

Orbene, anche che con riferimento al beneficio di cui all'art. 1, comma 665, prima parte, della legge n. 190 del 2014, la Commissione UE, con la decisione del 14/08/2015, C (2015) 5549 final -impugnata da una società siciliana dinanzi al Tribunale di primo grado UE, che l'ha confermata con sentenza del 26 gennaio 2018 e che, pertanto, è vincolante per il giudice nazionale, che deve darvi attuazione anche attraverso la disapplicazione delle norme interne con essa contrastante (Cass. n. 15354 del 2014 e n. 22377 del 2017) - ha stabilito, in via generale, che «Le misure di aiuto di Stato in oggetto (Legge 27 dicembre 2012, n. 289, articolo 9, comma 17, e successive modifiche e integrazioni; Legge 24 dicembre 2003, n. 350, articolo 4, comma 90, e successive modifiche e integrazioni [...] e tutti gli atti esecutivi pertinenti previsti dalle leggi sopra citate), 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'articolo 108, paragrafo 3, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, sono incompatibili con il mercato interno», salvo che si tratti di «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 dei regolamenti che prevedono gli aiuti c.d. de minimis (art. 2 della decisione) o che, «al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento adottato in applicazione dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98» (sull'applicazione degli articoli 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).

Ha precisato al riguardo la Commissione UE che «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 sé aiuti di Stato o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perché il beneficio individuale è concesso a «soggetti che non svolgono un'attività economica» e che pertanto «non vanno considerati come imprese» oppure perché il beneficio individuale è in linea [con] il regolamento de minimis applicabile oppure perché il beneficio individuale è concesso in conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esenzione)» (p. 134).



Da tali statuizioni discende, anzitutto, la necessità di individuare la categoria di «impresa comunitaria», dato che soltanto l'appartenenza a tale categoria rende di per sé inapplicabile, salvo le precisazioni di cui ai citati artt. 2 e 3 della decisione (di cui si dirà in prosieguo), il beneficio in esame.

Soccorrono, al riguardo, le pronunce con le quali questa Corte ha chiarito che: «In tema di agevolazioni tributarie, il rimborso d'imposta di cui all'art. 1, 665° comma, l. n. 190 del 2014, a favore dei soggetti colpiti dal sisma siciliano del 13 e 16 dicembre 1990, a seguito dell'intervento della commissione Ue con la decisione del 14 agosto 2015, C (2015) 5549, non è applicabile ai soggetti che esplicano attività di «impresa comunitaria», rispetto alla quale rileva esclusivamente lo svolgimento di attività economica volta a fornire beni o servizi, essendo invece irrilevante l'elemento soggettivo, sia sotto il profilo della qualifica dell'attività (di impresa o professionale, di lavoro autonomo e di esercente attività c.d. protette), sia sotto il profilo della struttura propria del soggetto (persona fisica o ente collettivo, soggetto di diritto privato o pubblico), rilevando esclusivamente lo svolgimento di una attività economica volta a fornire beni o servizi» (Cass. n. 29905 del 2017); «In tema di aiuti di stato, la nozione euro-unitaria di impresa include – come confermato dalla normativa europea in tema di individuazione del soggetto passivo dell'iva nonché da quella sugli appalti pubblici – qualsiasi entità che eserciti un'attività economica consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, a prescindere dallo status giuridico e dalle modalità di finanziamento della stessa, sicché vi rientrano anche le libere professioni regolamentate che si estrinsecano nello svolgimento di prestazioni intellettuali, tecniche e specialistiche» (Cass. n. 10450 del 2018).

Una volta accertato lo svolgimento di un'attività economica (commerciale o professionale) da parte del contribuente – come nel caso di specie –, il giudice di merito è tenuto, poi, a verificare che il beneficio individuale rispetti il regolamento de minimis (artt. 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 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» (cfr. Cass. n. 22377 del 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 compatibile gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE, 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), 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 sovracompensozione rispetto ai danni subiti dalla impresa, scorporando dal danno accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o altre misure di aiuto: p. 148 della decisione della Commissione). Inoltre, per il rispetto del principio de minimis, non basta che l'importo chiesto in recupero ed oggetto del singolo procedimento sia inferiore alla soglia fissata dal diritto dell'UE, dovendo invece la relativa prova riguardare l'ammontare massimo totale dell'aiuto rientrante nella categoria de minimis un periodo di tre anni a decorrere dal momento del primo (Cass. n. 14465 del 2017).



Al riguardo, occorre precisare che la prova delle suddette circostanze è a carico del soggetto che invoca il beneficio, ma, in sintonia con quanto affermato da Cass. n. 22377 del 2017, l'applicazione dello *ius superveniens* (alla cui stregua va ricondotta la decisione della Commissione UE) consente, 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. Cass. n. 8375 del 2021).

4.2. Ciò posto, va rammentato che il contribuente che impugni il rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo riveste la qualità di attore in senso sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salva la formazione del giudicato interno (Cass. n. 15026 del 2014). Si è inoltre rilevato che il difetto di specifica contestazione dei conteggi funzionali alla quantificazione del credito oggetto della pretesa dell'attore - contribuente, che abbia articolato istanza di rimborso di un tributo, allorché il convenuto abbia negato l'esistenza di tale credito, può avere rilievo solo quando si riferisca a fatti non incompatibili con le ragioni della contestazione dell'*an debeat*, poiché il principio di non contestazione opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la mancata presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente non restringe il *thema decidendum* ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda (Cass. n. 34707 del 2022).

Va poi osservato che l'efficacia probatoria dell'autodichiarazione del contribuente è esclusa dal principio secondo cui l'autocertificazione ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo invece priva di efficacia in sede giurisdizionale, e ciò tanto più nel contenzioso tributario, nel quale l'efficacia dell'autodichiarazione del contribuente trova uno specifico ed insuperabile ostacolo nell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto finirebbe per introdurre in esso - eludendo il divieto di giuramento - un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato ma anche costituito al di fuori del processo (Cass. n. 18374 del 2019).

5. La CTR, ritenendo che il contribuente avesse assolto all'onere probatorio di dimostrare la sussistenza dei presupposti per usufruire del regime de *minimis* mediante la produzione di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, priva di valenza probatoria, non si è attenuta ai principi sopra richiamati.

6. Il ricorso va dunque accolto e la sentenza impugnata cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

