

28324-21



M

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

- Dott. MAURO MOCCI - Presidente -
- Dott. MICHELE CATALDI - Rel. Consigliere -
- Dott. COSMO CROLLA - Consigliere -
- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere -
- Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere -

TRIBUTI ALTRI

Ud. 26/05/2021 - CC

R.G.N. 38387/2019
Pon 28324
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 38387-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) SRL, in concordato preventivo, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis) ;

- *controricorrente* -

5100
2

avverso la sentenza n. 4016/15/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di PALERMO SEZIONE DISTACCATA di CATANIA;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 26/05/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza n. 4016/15/2019, depositata il 25 giugno 2019, con la quale la Commissione tributaria regionale della Sicilia-sezione staccata di Catania, ha rigettato l'appello erariale avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ragusa, che aveva accolto il ricorso della (omissis) s.r.l. contro l'avviso d'accertamento emesso nei suoi confronti, per l'anno d'imposta 2006, in materia d'Iva. Con tale atto impositivo l'Ufficio aveva riscontrato che la contribuente aveva venduto ad una persona portatrice di handicap grave un'autovettura, applicando l'aliquota agevolata del 4%, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 104 del 1992. Tuttavia, l'Amministrazione aveva rilevato che l'acquirente non era affetta da alcuna «limitazione grave e permanente della capacità di deambulazione» e, in mancanza dei requisiti di legge, aveva provveduto al recupero dell'Iva non versata per effetto dell'applicazione dell'agevolazione, che riteneva indebita.

2. La contribuente s.r.l., in concordato preventivo, si è costituita con controricorso ed ha successivamente depositato una memoria, ma tardiva e quindi non ammissibile.

3. La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 30 della legge n. 388 del 2000; 8 della legge n. 449 del 1997; e 2697 cod. civ.

Assume infatti la ricorrente Agenzia che il giudice *a quo*, nell'accogliere l'appello della contribuente, avrebbe errato, per aver ritenuto sufficiente, ai fini dell'agevolazione dell'Iva al 4% sull'acquisto di autoveicoli da parte di soggetti portatori di handicap, la certificazione della condizione di gravità dell'handicap, non rilevando che, dalla certificazione rilasciata dalla A.S.L. competente, risultasse che lo stesso handicap non riguardava la capacità di deambulazione dell'acquirente.

All'esito di una ricostruzione della normativa e della prassi erariale in materia, l'Ufficio, con specifico riferimento al caso di specie, così sintetizza le due condizioni, alternative, che avrebbero consentito alla terza acquirente, e quindi alla contribuente alienante, di godere, dimostrando la ricorrenza dei relativi presupposti, dell'agevolazione in questione:

- a) che l'acquirente fosse affetta da handicap di carattere psichico o mentale di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento, o fosse invalida con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetta da pluriamputazioni, casi nei quali il beneficio prescinde dall'adattamento del veicolo acquistato (art. 30, comma 7, della legge n. 388 del 2000);
- b) che l'acquirente - non rientrando nelle categorie di cui alla lettera a) che precede - potesse ritenersi comunque

compresa tra i soggetti di cui all'art. 3 della legge n. 104 del 1992 (che definisce al primo comma chi debba intendersi «persona handicappata»), presentasse contemporaneamente «ridotte o impedito capacità motorie permanenti» ed avesse acquistato un mezzo adattato per la locomozione (come da art. 8, comma 3, della legge n. 449 del 1997, con le modifiche introdotte dall'art.50 della legge n.342 del 2000).

Tanto premesso, la ricorrente agenzia deduce che la contribuente non ha provato che l'acquirente del veicolo fosse affetta da handicap grave di carattere psichico o mentale o da grave limitazione della capacità di deambulazione, essendo, in particolare, quest'ultima esclusa da una dichiarazione della A.S.L. competente che (come si legge a pag. 2 della stessa sentenza impugnata) « senza alcun supporto della commissione medica che aveva riscontrato le condizioni di inabilità invalidante, [ha] specificato, "ad integrazione del verbale" medico sopra detto, che il disabile "non ha una limitazione grave e permanente della capacità di deambulazione".».

Esclusa quindi la prova della ricorrenza delle condizioni di cui alla lettera a) che precede, la ricorrente nega altresì quelle alternative di cui alla lettera b), poiché non risulta che l'autovettura acquistata sia stata adattata per la locomozione della «persona handicappata» che l'ha comprata, circostanza che risulta dalla stessa sentenza impugnata.

1.1. Il motivo è ammissibile, atteso che gli elementi necessari per la sua decisione risultano comunque accertati nella sentenza impugnata e, per quanto qui rileva, non sono contestati, come *infra* si dirà.

Esso, nei termini che seguono, è però infondato.

Invero, dalla lettura della sentenza impugnata si ricavano due accertamenti in fatto non oggetto di specifica impugnazione da parte della ricorrente, neppure nei ristretti limiti nei quali il giudizio di merito potrebbe essere rivisitato in questa sede.

Innanzitutto, la CTR ha accertato, sulla base della documentazione in atti, che l'acquirente del mezzo *de quo* era «persona handicappata», la cui minorazione assumeva peraltro anche connotazione di gravità, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 104 del 1992. Infatti, il richiamo esplicito della motivazione della sentenza impugnata al comma 3 della citata norma, e quindi alla situazione di grave minorazione, comprende necessariamente quello al comma 1, che definisce l'handicap appunto in termini di «minorazione».

Inoltre, la CTR ha accertato che la stessa acquirente era affetta da «ridotte o impedito capacità motorie permanenti», come risulta dal terz'ultimo periodo della motivazione della decisione d'appello, con richiamo espresso anche all'art 8, comma 3, della legge n. 449 del 1997.

Ricorrendo quindi tali condizioni, ad integrare la fattispecie agevolativa di cui alla lettera b) che precede difetterebbe soltanto l'adattamento del veicolo acquistato alle esigenze della locomozione della «persona handicappata», condizione fattuale che l'Agenzia ritiene indefettibile, quando non sussista altresì quella dell'handicap grave di carattere psichico o mentale o quella della grave limitazione della capacità di deambulazione (che l'Ufficio nega nel caso di specie).

1.2. L'interpretazione erariale appena riportata trova corrispondenza nella prassi espressa dalla circolare n. 74/E del 2000 e da quella n. 46/E del 2001, secondo la quale ultima (cfr. pag. 1) l'adattamento del mezzo «rimane, invece, elemento essenziale, ai fini della concessione delle

agevolazioni fiscali, per quei soggetti che, pur affetti da una ridotta o impedita capacità motoria permanente, non siano stati dichiarati portatori di "grave limitazione della capacità di deambulazione" da parte delle commissioni mediche competenti.».

In ordine alla prassi erariale, tuttavia, appare opportuno evidenziare anche la ricostruzione dell'evoluzione, del complesso normativo in materia e della sua interpretazione, sulla quale si è soffermata ampiamente la successiva circolare n. 21/E del 2014, in particolare al paragrafo 7.6., dove si legge: « L'aliquota IVA ridotta per i soggetti di cui all'art. 3 della legge n. 104 del 1992 è stata originariamente introdotta dall'art. 8, comma 3, della legge n. 449 del 1997. Attualmente, il numero 31 della Tabella A, parte seconda, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'art. 50, comma 1, della L. n. 342 del 2000, riconosce l'aliquota IVA ridotta sulle cessioni di autoveicoli di cui all'art. 54, comma 1, lettere a), c), ed f), del d.lgs. n. 285 del 1992, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, anche prodotti in serie, "adattati per la locomozione dei soggetti di cui all'art. 3, legge 5 febbraio 1992, n. 104, con ridotte o impedito capacità motorie permanenti", ceduti ai detti soggetti o ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico.

Con circolare n. 74/E del 12 aprile 2000, è stato chiarito che la ratio della norma agevolativa trova fondamento nell'incidenza dei maggiori costi che i soggetti portatori di handicap devono sostenere per adattare il veicolo acquistato, attraverso modifiche tecniche che ne consentano loro l'utilizzo. Per tale ragione, in base alla richiamata disposizione vigente, la stessa agevolazione non può estendersi agli autoveicoli che, ancorché

acquistati da altri portatori di handicap, quali non vedenti e menomati nell'udito e nella parola, non necessitano di adattamenti o di particolari caratteristiche tecniche per l'utilizzo da parte dei destinatari dell'agevolazione.

La ratio originaria della norma è stata in parte superata, in quanto successivamente il legislatore ha esteso l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alla cessione di veicoli effettuate a favore di altre categorie di disabili, o ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico, a prescindere dall'adattamento del veicolo: soggetti con handicap psichico o mentale di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento (art. 30, comma 7, della legge n. 388 del 2000); invalidi con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetti da pluriamputazioni (art. 30, comma 7, della legge n. 388 del 2000); soggetti non vedenti e sordi (numero 31 della tabella A, parte seconda, allegata al DPR n. 633 del 1972, come sostituito dall'art. 50, della legge n. 342 del 2000).

Con circolare n. 46/E dell'11 maggio 2001, tenendo conto anche di un parere del Ministero della salute, è stato chiarito che il riferimento fondamentale per fruire dei benefici fiscali previsti dall'articolo 30 della legge n. 388 del 2000 è situazione di handicap grave, definita dall'articolo 3, comma 3, della legge n. 104 del 1992, derivante da patologie che comportano una limitazione permanente della deambulazione. La gravità della limitazione deve essere certificata con verbale dalla commissione per l'accertamento dell'handicap di cui all'articolo 4 della citata legge n. 104 del 1992. Nella medesima circolare, è specificato che l'adattamento funzionale del veicolo alle necessità del portatore di handicap rimane, invece, elemento essenziale, ai fini della concessione delle agevolazioni fiscali,

per quei soggetti che, pur affetti da una ridotta o impedita capacità motoria permanente, non siano stati dichiarati portatori di "grave limitazione della capacità di deambulazione" da parte delle commissioni mediche competenti.

In detto contesto, vi possono essere situazioni di incertezza nei casi in cui minori (che non possono comunque condurre il veicolo) portatori di handicap in condizioni di gravità (comma 3 dell'art. 3 della legge n. 104 del 1992), con effetti su capacità motorie e deambulazione, sono stati riconosciuti soggetti con ridotte o impedito capacità motorie permanenti con riferimento specifico alle agevolazioni di cui all'art. 8 della legge n. 449 del 1997, senza che tuttavia risulti in alcun modo la tipologia, o anche soltanto la necessità, dell'adattamento funzionale del veicolo alle necessità di trasporto del portatore di handicap.

A ben vedere, dette incertezze derivano dalle modifiche normative che nel corso dell'anno 2000 hanno esteso, a prescindere dall'adattamento del veicolo, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad altre categoria di disabilità, che precludono comunque la conduzione del veicolo e per le quali l'adattamento stesso non sempre è necessario.

Peraltro, non sempre è agevole distinguere, in presenza di un handicap in condizione di gravità che investe la capacità motoria e la deambulazione, tra le ridotte o impedito capacità motorie e la limitazione grave della capacità di deambulazione, che non richiede l'adattamento del veicolo.

Considerato che per effetto delle modifiche in precedenza descritte, la ratio originaria della norma agevolativa risulta notevolmente attenuata, assumendo ora maggiore rilievo la particolare condizione di disabilità del soggetto interessato, piuttosto che il solo ristoro dei maggiori costi sostenuti per l'adattamento del veicolo, e per evitare il protrarsi delle

incertezze applicative dell'agevolazione, fermo restando che dalle certificazioni delle commissioni competenti deve risultare la specifica disabilità cui la norma ricollega l'agevolazione fiscale, si ritiene che in presenza di minori (che non possono comunque condurre il veicolo) portatori di handicap in condizioni di gravità di cui al comma 3 dell'art. 3 della legge n. 104 del 1992, con riconoscimento delle ridotte o impedito capacità motorie permanenti, spetti l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, anche senza necessità di adattamento ove questa non risulti dalla certificazione.

Ciò premesso, se nel certificato medico rilasciato dall'azienda sanitaria locale risulta che il minore richiedente è riconosciuto soggetto in situazione di handicap grave in base all'art. 3, comma 3, della legge n. 104 del 1992, e, ai fini delle agevolazioni fiscali per il settore auto, è riconosciuto soggetto con ridotte o impedito capacità motorie permanenti in base all'art. 8 della legge n. 449 del 1997, senza altre indicazioni al riguardo, si ritiene che il soggetto interessato possa avvalersi dell'aliquota IVA ridotta per l'acquisto del veicolo, anche senza adattamento dello stesso.»

1.3. In materia, questa Corte ha già ritenuto che « L'aliquota IVA ridotta al 4% sull'acquisto di autoveicoli compiuti da disabili o da loro familiari che non li abbiano fiscalmente a carico, prevista dall'art. 8, comma terzo, della legge n. 449 del 1997, deve applicarsi anche quando il veicolo non abbia subito alcuna modifica per essere destinato all'uso da parte del disabile, in virtù di un'interpretazione del diritto interno conforme ai principi di non discriminazione dei disabili, sanciti dalla Direttiva n. 2000/78/CE, ed anche quando l'acquisto sia stato compiuto prima del 1° gennaio 2001, data in cui la superfluità delle modifiche del mezzo è stata espressamente

prevista dall'art. 30, comma 7, della legge n. 388 del 2000.» (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1428 del 22/01/2013). Tale principio, espressamente citato ed applicato dalla CTR nell'impugnata sentenza, è riferito alle agevolazioni di cui all'articolo 8 della legge 27 dicembre 1997, che l'art. 30, comma 7, della legge n. 388 del 2000, non ha tuttavia abrogato, ma letteralmente "esteso" ad altre fattispecie.

Inoltre, sebbene la pronuncia in questione sia stata originata da fattispecie relativa all'acquisto, da parte di un familiare, di autovettura finalizzata anche al trasporto del figlio minore affetto da handicap grave, si leggono nella motivazione della decisione citata argomenti che, in termini di *favor* per la mobilità dei portatori di handicap e di non discriminazione tra questi ultimi, non sono indifferenti anche con riguardo all'acquisto compiuto dal disabile stesso «La *ratio legis* dei principi comunitari vigenti al riguardo è di favorire la mobilità dei soggetti affetti da handicap tenendo in debito conto i bisogni e gli interessi dei loro familiari e delle persone che li assistono e non, invece, se non indirettamente, di agevolare i familiari del portatore di handicap in ragione delle spese sostenute per gli adattamenti apportati all'autovettura. Ulteriore riprova è costituita proprio dalla L. n. 388 del 2000, art. 30, comma 7, che ha riconosciuto l'agevolazione a favore dei familiari di portatori di handicap a prescindere dagli adattamenti agli autoveicoli e dalla estensione del beneficio dell'agevolazione fiscale anche ai ciechi, ai sordomuti, ai soggetti portatori di handicap psichico per i quali non è, ovviamente, necessario alcun adattamento dell'autovettura.».

In questo senso, del resto, la stessa Amministrazione, con la citata circolare n. 21/E del 2014, ha dato atto che non è più attuale l'interpretazione della norma agevolativa fondata sulla

ritenuta *ratio* originaria dell'incidenza dei maggiori costi che i soggetti portatori di handicap devono sostenere per adattare il veicolo acquistato al fine di poterlo utilizzare, in quanto successivamente il legislatore, con le modifiche normative dell'anno 2000, ha esteso, a prescindere dall'adattamento del veicolo, l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta ad altre categoria di disabilità, che precludono comunque la conduzione del veicolo e per le quali l'adattamento stesso non sempre è necessario. Quindi, assume ora maggiore rilievo la particolare condizione di disabilità del soggetto interessato, piuttosto che il solo ristoro dei maggiori costi sostenuti per l'adattamento del veicolo.

Di particolare rilievo, poi, con riferimento al caso qui *sub iudice*, è la circostanza che la stessa circolare coniughi le considerazioni in ordine alla mutazione della *ratio* dell'agevolazione, ed alle incertezze applicative che ne possono derivare, con la consapevolezza, in concreto, dell'oggettiva difficoltà di «distinguere, in presenza di un handicap in condizione di gravità che investe la capacità motoria e la deambulazione, tra le ridotte o impedito capacità motorie e la limitazione grave della capacità di deambulazione, che non richiede l'adattamento del veicolo». Con la conseguenza, dunque, che i limiti ontologicamente non netti di rilevazione della fattispecie concreta possono moltiplicare la potenzialità discriminatoria - tra persone comunque affette da patologie che incidano in modo grave sulla funzione motoria e di deambulazione- di un'interpretazione della fattispecie astratta che esalti, in funzione selettiva, il requisito dell'adattamento del mezzo.

Pertanto questa Corte, anche nella prospettiva di un'interpretazione costituzionalmente orientata dagli artt. 3 e

32 Cost., ritiene di condividere la decisione della CTR che, nel caso di specie, conformandosi al precedente di legittimità citato, ha ritenuto applicabile l'agevolazione a prescindere dall'adattamento del mezzo acquistato.

Va quindi rigettato il ricorso.

1. Le spese si compensano, in considerazione della complessità della materia e dell'evoluzione della giurisprudenza.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrata pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 maggio 2021.

Il Presidente

Dott. Mauro Mocci



IL CANCELLIERE ESPERTO
Maria Antonia Chieco

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi 12/05/2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Maria Antonia Chieco

