

20173/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ETTORE CIRILLO	Presidente
MICHELE CATALDI	Consigliere Rel.
VALENTINO LENOCI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere

RECUPERO AIUTI
DI STATO

R.G.N. 8271/2015

Cron. 20173

CC - 20/05/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8271/2015 R.G. proposto da:

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dagli Avv.ti (omissis) e (omissis) ed elettivamente
domiciliata presso l'avv. (omissis), con studio in (omissis).
- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi,
n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

- controricorrente -

e contro

(omissis) S.P.A. in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dagli Avv.ti (omissis) e (omissis), elettivamente
domiciliata presso lo studio del secondo in (omissis).

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 1418/06/14,
depositata il 22 settembre 2014.

1892
2022

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 maggio 2022 dal Consigliere Michele Cataldi;

Rilevato che:

1. (omissis) s.r.l., propone ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, di cui all'epigrafe, che, per quanto qui rileva, ha accolto l'appello dell' Agenzia delle entrate contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso che aveva rigettato il ricorsi della società avverso la cartella di pagamento, ed il relativo ruolo, intimante il pagamento degli importi di cui a due avvisi d'accertamento con i quali l'Amministrazione finanziaria - all'esito della decisione della Commissione europea n. 2005/315/CE del 20 ottobre 2004, con la quale era stato dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime di aiuti di Stato a favore delle imprese che avevano realizzato investimenti nei comuni colpiti da eventi calamitosi nel 2002, di cui all'art. 5-sexies del d.l. 24 dicembre 2002, convertito con modifiche nella legge 21 febbraio 2003, n. 27, che aveva prorogato la detassazione disposta dall'art. 4 della legge del 18 ottobre 2001, n. 383- aveva di conseguenza recuperato a tassazione il maggior imponibile imputabile alla contribuente negli anni d'imposta 2003 e 2004, nei quali essa si era avvalsa delle agevolazioni illegittime.

Si sono costituite con controricorso l'Agenzia delle entrate ed (omissis) .

La ricorrente ha prodotto memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 47-bis, commi 5 e 7, del d.lgs. n. 546 del 1992, per non avere il Presidente della CTR, al termine dell'udienza pubblica di discussione, né redatto, né sottoscritto, né dato lettura del dispositivo della sentenza qui impugnata.

2. Con il secondo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., censura la sentenza impugnata per violazione del combinato disposto degli artt. 53, comma 2; 22, comma 1; e 47-bis, comma 7, del d.lgs. n. 546 del 1992, per non avere la CTR rilevato l'inammissibilità dell'appello erariale, a causa della tardiva costituzione dell'appellante, che avrebbe dovuto iscriverne a ruolo il ricorso nel termine dimidiato di quindici giorni, e non in quello ordinario di trenta.

2.1. Il primo ed il secondo motivo, per la loro connessione, vanno trattati congiuntamente e sono infondati.

Recita infatti l'art. 47-bis, comma 7, del d.lgs. n. 546 del 1992, per quanto qui rileva:

« 1. Qualora sia chiesta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione di un atto volto al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, di seguito denominata: "decisione di recupero", la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente a detta decisione se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni:

a) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore;

b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile.

[...]

4. Le controversie relative agli atti di cui al comma 1 sono definite, nel merito, nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione di cui al medesimo comma 1. Alla scadenza del termine di sessanta giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde comunque efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale entro il medesimo termine riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma, anche parziale, sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2, fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni. Non si applica la disciplina sulla sospensione feriale dei termini. Nel caso di rinvio pregiudiziale il termine di cui al primo periodo è sospeso dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio e riprende a decorrere dalla data della trasmissione della decisione della Corte di giustizia delle Comunità europee.

5. Le controversie relative agli atti di cui al comma 1 sono discusse in pubblica udienza e, subito dopo la discussione, il Collegio giudicante delibera la decisione in camera di consiglio. Il Presidente redige e sottoscrive il dispositivo e ne dà lettura in udienza, a pena di nullità.

6. La sentenza è depositata nella segreteria della Commissione tributaria provinciale entro quindici giorni dalla lettura del dispositivo. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data e ne dà immediata comunicazione alle parti.

7. In caso di impugnazione della sentenza pronunciata sul ricorso avverso

uno degli atti di cui al comma 1, tutti i termini del giudizio di appello davanti alla Commissione tributaria regionale, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà. Nel processo di appello le controversie relative agli atti di cui al comma 1 hanno priorità assoluta nella trattazione. Si applicano le disposizioni di cui ai commi 4, terzo e quarto periodo, 5 e 6.».

Nell'interpretare tali disposizioni, questa Corte ha già ritenuto che « In tema di contenzioso tributario, l'art. 47 bis del d.lgs n. 546 del 1992 - introdotto con effetto dal 9 aprile 2008, dall'art. 2, comma 1, del d.l. n. 59 del 2008, conv. dalla legge n. 101 del 2008 - si interpreta, in considerazione della "sedes materiae" in cui è stato inserito, della finalità di accelerare le controversie in materia di aiuti di Stato e della disciplina transitoria, contenuta nei commi 2 e 3 dell'art. 2 del d.l. n. 59 cit, nel senso che i termini dimezzati (ad eccezione di quello per proporre ricorso in appello) si riferiscono unicamente ai casi di concessione della sospensione cautelare da parte della commissione tributaria provinciale. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza della Commissione tributaria che, in un procedimento riguardante il recupero di aiuti di stato erogati in contrasto con il diritto comunitario, aveva dichiarato inammissibile l'appello dell'Agenzia delle Entrate, sul presupposto della tardiva costituzione della medesima, ritenendo che i termini della costituzione dovessero essere in ogni caso dimezzati).» (Cass. 29/12/2010, n. 26285; conforme, *ex plurimis*, Cass. 23/11/2016, n. 23797).

Nello stesso senso, anche con puntuale e specifico riferimento alle norme processuali di cui ai commi 5 e 7 del ridetto art. 47, dei quali lamenta la violazione la ricorrente, è stato rilevato che «Questa Corte ha infatti già affermato il principio, che il Collegio condivide e intende perciò ribadire, secondo il quale una interpretazione del citato art. 47 bis rispettosa della *ratio legis* e delle esigenze sistematiche porta a ritenere che "le controversie relative agli atti di cui al comma 1", richiamate nel comma 4 (che qui particolarmente interessa, in quanto stabilisce, nel terzo periodo, l'inapplicabilità della disciplina sulla sospensione feriale dei termini), commi 5, 6 e 7, non sono - genericamente - quelle in cui si discute del recupero di un aiuto di Stato, ma - unicamente - quelle, di tal genere, nel corso delle quali sia stata dal contribuente chiesta ed ottenuta la sospensione dell'atto impugnato, emesso, appunto, in esecuzione di una decisione di recupero.» (Cass. 27/05/2015, n. 10880; conforme Cass. 19/10/2018, n. 26442).

Può quindi ribadirsi il principio di diritto secondo cui **«In tema di contenzioso tributario, l'art. 47 bis del d.lgs n. 546 del 1992 si interpreta, in considerazione della *sedes materiae* in cui è stato inserito e della finalità di accelerare le controversie in materia di aiuti di Stato, nel senso che "le controversie relative agli atti di cui al comma 1", cui si applicano i commi 4, 5, 6 e 7, sono esclusivamente quelle, in cui si discute del recupero di un aiuto di Stato, nelle quali il contribuente abbia ottenuto la sospensione dell'atto impugnato, emesso in esecuzione di una decisione di recupero».**

Nel caso di specie, nel quale la stessa ricorrente deduce che la richiesta sospensione non è stata concessa, le norme processuali sulle quali si fondano le censure della contribuente non erano quindi applicabili, per cui i relativi motivi vanno rigettati.

3. Con il terzo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 24, comma 4, legge 25 gennaio 2006, n. 29 e 25, primo comma, lett. c), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, assumendo che la restituzione dei benefici fiscali in questione (oggetto di due atti impositivi notificati alla contribuente e da essa non impugnati, quindi irrevocabili) non dipendeva dalla loro natura di aiuti di Stato illegittimi, in quanto essi rientravano comunque nel c.d. regime *de minimis*, ma dalla carenza dei presupposti della relativa agevolazione. Pertanto, non era rilevante la disciplina, di matrice comunitaria, della prescrizione del recupero degli aiuti illegittimi, mentre avrebbe dovuto applicarsi la normativa interna in tema di decadenza, ovvero l'art. 25, primo comma, lett. c), d.P.R. n. 602 del 1973, vigente, secondo cui « 1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: [...] c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.»

4. Con il quarto motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 24, comma 4, legge 25 gennaio 2006, n. 29 e 25, primo comma, lett. c), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, «nella parte in cui i giudici d'appello ritengono che l'attività di riscossione segua le regole del diritto comunitario, con conseguente applicabilità del termine decennale.»

4.1. I due motivi, per la loro connessione, vanno trattati congiuntamente e sono infondati.

Deve invero rilevarsi la sostanziale contraddizione del terzo motivo con il primo ed il secondo, nei quali invece la contribuente sostiene proprio l'applicabilità integrale dell'art. 47-*bis* del d.lgs n. 546 del 1992 alla fattispecie *sub iudice*, sul necessario presupposto che si verta in tema di «recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea». A voler seguire la ricorrente, dunque, con insanabile contraddizione, gli atti impositivi presupposti avrebbero natura recuperatoria di aiuti di Stato illegittimi ai fini del procedimento applicabile e dei vizi ad esso ascritti; ma contemporaneamente non l'avrebbero ai fini della disciplina della decadenza e della prescrizione del loro recupero, rispetto alla quale troverebbero origine e ragione nella mera non spettanza del beneficio in questione, a prescindere dalla sua natura di aiuto illegittimo.

Invero, la sentenza impugnata ha accertato che «l'avviso d'accertamento indica chiaramente che si trattava dell'aiuto concesso dall'Italia in favore di alcuni territori colpiti da eventi calamitosi, tra cui era ricompreso quello riguardante la società appellata» e che l'art. 5-*sexies* d.l. n. 282 del 2002, dei cui benefici si era giovata la contribuente, era stato «dichiarato incompatibile dalla Commissione Europea», generando pertanto la relativa procedura di recupero.

L'interpretazione, da parte del giudice di merito, di un atto amministrativo a contenuto non normativo, quale l'avviso di accertamento (nel caso di specie presupposto alla cartella controversa), costituisce una valutazione di fatto che è sottratta al controllo della Suprema Corte qualora sia immune da vizi logici e giuridici e non impinga nella violazione di quelle norme giuridiche che, disposte dal legislatore per l'interpretazione dei contratti in genere, ben possono estendersi all'interpretazione degli atti e dei provvedimenti unilaterali e di quelli amministrativi in particolare, sempre che la parte che denunci in cassazione l'erronea interpretazione, in sede di merito, di un atto amministrativo, indichi, a pena di inammissibilità del ricorso, quali canoni o criteri ermeneutici siano stati violati (cfr., *ex plurimis*, Cass. 29/09/2003, n. 14482; Cass. 24/01/2007 n. 1602; Cass. 11/09/2007, n. 19025; Cass. 23/07/2010, n. 17367; Cass. 02/04/2013, n. 7982; Cass. 23/02/2022, n. 5966).

Nel caso di specie, la ricorrente non ha ottemperato a tale specifica indicazione, indispensabile ai fini di ammissibilità del motivo.

Peraltro, l'Amministrazione ha anche trascritto, nel corpo del controricorso, gli atti impositivi presupposti, evidenziando come, nella loro prospettazione la pretesa impositiva trovasse a monte origine proprio nella ridetta decisione della Commissione europea in materia di illegittimità del relativo aiuto di Stato.

E' poi pacifico, per averlo dedotto la stessa ricorrente, che si tratta di atti impositivi non già impugnati, con la conseguenza che le relative pretese recuperatorie sono cristallizzate ormai definitivamente e non potevano essere rimesse in discussione (nel titolo, nell' *an* e nel *quantum*) in sede di impugnazione della cartella con la quale sono state portate ad esecuzione, a pena di inammissibilità.

Tanto deve dirsi anche a proposito dell'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, nonché a proposito dell'eccezione di prescrizione della pretesa erariale, ove intesa nel senso che essa sarebbe maturata ancor prima della notifica della cartella di pagamento (cfr. Cass. 29/11/2021, n. 37259, e giurisprudenza ivi citata). Con la conseguenza che, ove i motivi dovessero intendersi come finalizzati ad affermare la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento o la prescrizione del relativo credito come maturata prima ancora della notifica della cartella impugnata, sarebbero inammissibili.

Peraltro, l'inammissibilità tanto più deriverebbe dalla circostanza che, per quanto emerge dallo stesso ricorso (cfr. in particolare pag. 4 ss.), l'eccezione formulata dalla contribuente in primo grado riguardava, piuttosto, la decadenza dell'Amministrazione dalla riscossione, ai sensi dell'art. 25, primo comma, lett. c), d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui « Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: [...] c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.». Sarebbe quindi in questa sede inammissibile, in quanto nuova, la censura che involgesse questioni di decadenza o prescrizione di natura diversa dalla decadenza espressamente invocata.

4.2. Tanto premesso - anche in ordine alla "radice comunitaria", nel senso che qui rileva, della pretesa erariale oggetto della cartella- deve comunque ricordarsi il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui « In tema di recupero di aiuti di Stato, il relativo credito erariale è soggetto al termine ordinario di prescrizione di cui all'art. 2946 c.c., idoneo a garantire sia l'interesse pubblico sotteso all'azione di recupero, sia l'interesse privato ad evitare l'esposizione ad iniziative senza limiti di tempo, non essendo invece applicabile il termine di decadenza quinquennale di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, sia perché contrastante con il principio di effettività del diritto comunitario sia perché l'azione di recupero di aiuti di Stato è vicenda giuridica diversa dal potere di accertamento in materia fiscale.» (Cass. 22/07/2015, n. 15414; nello stesso senso, *ex plurimis*, con riferimento all'applicabilità del termine decennale ordinario di cui all'art. 2946 cod. civ., cfr. Cass. 27/04/2012, n. 6538; Cass.

12/09/2012, n. 15207; Cass. 03/05/2012, n. 6671; Cass. 26/09/2019, n. 24040; Cass. 27/07/2020, n. 15972, quest'ultima con particolare riferimento all' autonomia giuridica dell'azione di recupero degli aiuti, che è disciplinata da regole specifiche ed è finalizzata al ripristino dello *status quo ante*).

A proposito dell'inapplicabilità del termine decadenziale, questa Corte ha peraltro già rilevato che « in ogni caso, l'applicazione di un termine di decadenza, nella presente fattispecie, nella quale l'obbligo del recupero degli aiuti incompatibili con il mercato comune è insorto contestualmente alla decisione della Commissione per tutti gli sgravi in precedenza illegittimamente concessi, si porrebbe in contrasto con il ricordato principio di effettività del rimedio, nel senso che tale termine di decadenza renderebbe eccessivamente difficoltoso l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario, onde la normativa nazionale relativa a tale termine di decadenza dovrebbe essere disapplicata (cfr. *ex plurimis*, Cass., n. 26286/2010). » (Cass. 04/05/2012, n. 6756, in motivazione).

In merito al coordinamento tra il termine di prescrizione decennale previsto, in via generale, dall'art. 2946 cod. civ. (ed applicabile, appunto in quanto termine ordinario, anche in diverse fattispecie in materia fiscale, in difetto di diversa disciplina normativa: cfr. ad es. Cass. 22/04/2022, n. 12838; Cass. 27/05/2021, n. 14763; Cass. 18/06/2020, n. 11814; Cass. 14/03/2019, n. 7241; Cass. 26/02/2019, n. 5577; Cass. 14/02/2019, n. 4377) e gli artt. 14 e 15 del regolamento (CE) n. 659/1999, questa Corte ha poi chiarito che « Agli effetti del recupero degli sgravi contributivi concessi alle imprese su contratti di formazione e lavoro, integranti aiuti di Stato incompatibili col mercato comune, opera il termine ordinario di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., decorrente dalla notifica alla Repubblica Italiana della decisione comunitaria di recupero, atteso che, ai sensi degli artt. 14 e 15 del regolamento (CE) n. 659/1999, come interpretati dalla giurisprudenza comunitaria, le procedure di recupero sono regolate dal diritto nazionale, nel rispetto del principio di equivalenza fra le discipline, comunitaria e interna, nonché del principio di effettività del rimedio.» (Cass. 22/06/2017, n. 15491).

In questi termini, del resto, si è espressa anche la Corte costituzionale, proprio con la sentenza citata dalla controricorrente, chiarendo, anche all'esito dell'esame della giurisprudenza comunitaria in materia, che « Invero, l'art. 14 – sotto il titolo "recupero degli aiuti" – si riferisce alle iniziative della Commissione e, nel terzo comma, dispone che "il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione

immediata ed effettiva della decisione della Commissione. A tal fine e in caso di procedimento dinanzi ai Tribunali nazionali, gli Stati membri interessati adottano tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto comunitario”.

Il principio che le procedure dirette al recupero dell'aiuto incompatibile sono disciplinate dal solo diritto nazionale è espresso, dunque, in forma molto chiara. Né a diverse conclusioni si può giungere sulla base del successivo art. 15, anch'esso riferito ai poteri della Commissione (primo comma), il quale, con il richiamo a “qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale”, non ha inteso riferirsi alle azioni di recupero avviate nell'ambito degli ordinamenti nazionali bensì alle iniziative intraprese sempre dalla medesima Commissione, che ben può chiedere informazioni, chiarimenti, indagini agli Stati membri per pervenire alle proprie determinazioni.» (Corte cost., sent. n. 125 del 2009, in materia di cartella esattoriale per il recupero di crediti contributivi concessi a titolo di aiuto di Stato illegittimo).

Tuttavia, contestualmente la Corte ha anche rilevato che l'autonomia dello Stato membro incontra il limite dell' « effettività del rimedio, nel senso che non sia reso impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario. Ciò riguarda anche il termine di prescrizione; secondo il diritto comunitario, esso deve essere analogo a quello previsto per i casi “interni” e deve essere ragionevolmente idoneo a rendere effettiva la sentenza o la decisione comunitaria che obbliga lo Stato al recupero. », ed ha aggiunto che « Il giudice a quo, infatti, non ha approfondito la rilevanza, ai fini dell'individuazione della natura dell'obbligazione, della sua finalità di porre rimedio alla violazione del diritto comunitario, in quanto diretta al recupero di aiuti di Stato accertati in via definitiva come illegittimi da una decisione della Commissione e da due sentenze della Corte di giustizia (ordinanza n. 36 del 2009, con riguardo all'ipotesi di esenzioni fiscali), affermando in modo apodittico che la pretesa vantata dall'Inps andrebbe ricondotta nella categoria delle obbligazioni contributive, peraltro dopo aver rilevato che la relativa fonte era nel diritto comunitario. Il giudice rimettente trascura, altresì, di precisare le ragioni che lo inducono ad escludere, in difetto di uno specifico termine breve di prescrizione in ordine al recupero degli aiuti di Stato, il ricorso al termine ordinario decennale.» (Corte cost., sent. n. 125 del 2009, cit.).

Nella sostanza, quindi, la diversità tra l'azione diretta al recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e già applicati e l'azione di pagamento di imposte evase o non

versate impedisce di ricondurre direttamente la prima delle due fattispecie alla specifica previsione dettata per la seconda, conducendo piuttosto all'applicazione della disciplina generale (non meramente tributaria) interna della prescrizione di cui all'art. 2946 cod. civ., anche nel rispetto del principio di equivalenza con gli altri crediti, trattandosi di termine ordinario (comunque applicabile anche in materia fiscale: Cass. 22/04/2022, n. 12838; Cass. 27/05/2021, n. 14763; Cass. 18/06/2020, n. 11814; Cass. 14/03/2019, n. 7241; Cass. 26/02/2019, n. 5577; Cass. 14/02/2019, n. 4377), quindi non discriminatorio.

4.3. Con specifico riferimento, poi, alla decadenza di cui all'art. 25, primo comma, lett. c), d.P.R. n. 602 del 1973, deve rilevarsi che, come concluso innanzi la Corte di giustizia dall'Avvocato generale il 12 dicembre 2019 nella causa C-627/18, *Nelson Antunes* « l'art. 16, paragrafo 3, del regolamento 2015/1589 [già art. 14, paragrafo 3, del regolamento (CE) n. 659/1999] rispecchia gli obblighi derivanti dal principio di effettività precedentemente sanciti dalla giurisprudenza. Conformemente a detta giurisprudenza, se, in mancanza di disposizioni dell'Unione relative alla procedura di recupero degli aiuti illegittimamente accordati, tale recupero deve effettuarsi, in linea di principio, secondo le pertinenti disposizioni del diritto nazionale, queste ultime vanno però applicate in modo da non rendere praticamente impossibile la ripetizione prescritta dal diritto dell'Unione e tenendo ben presente l'interesse dell'Unione. [...] Pertanto, una norma nazionale che impedisca al giudice nazionale o ad un'autorità nazionale di trarre tutte le conseguenze dalla violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, terza frase, TFUE, deve essere considerata incompatibile con il principio di effettività.». Principio che, secondo le predette conclusioni, quanto meno relativamente al periodo successivo alla decisione della Commissione sull'illegittimità dell'aiuto, è recessivo rispetto a quello della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, che si propongano di tutelare le norme nazionali sulla decadenza o sulla prescrizione. Infatti, « tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione ai sensi dell'articolo 108 TFUE, le imprese beneficiarie di un aiuto, in linea di principio, possono fare legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto soltanto qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata».

Inoltre, « il beneficiario dell'aiuto illegittimamente attribuito cessa di trovarsi nell'incertezza non appena la Commissione adotta una decisione che dichiara l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordina il recupero.³⁷ Il principio della certezza del diritto

non può quindi precludere la restituzione dell'aiuto per il fatto che le autorità nazionali si sono conformate con ritardo alla decisione che impone tale restituzione.».

In questo senso, come ricordano le conclusioni citate, la giurisprudenza comunitaria ha già chiarito che « Il recupero di un aiuto illegittimo deve avvenire, in linea di principio, nel rispetto delle pertinenti norme del diritto nazionale, a patto però che dette norme vengano applicate in modo da non rendere praticamente impossibile il recupero prescritto dal diritto comunitario. In particolare, va tenuto ben presente l'interesse della Comunità quando si tratta di applicare una disposizione che subordina la revoca di un atto amministrativo viziato alla valutazione dei vari interessi coinvolti.

A tale riguardo, sebbene non contrasti con l'ordinamento giuridico comunitario una legislazione nazionale che garantisce la tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto in materia di ripetizione, tuttavia, tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione ai sensi dell'art. 93 del Trattato, le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata, anche quando l'illegittimità della decisione di concessione dell'aiuto sia imputabile allo Stato considerato in una misura tale che la sua revoca appare contraria al principio di buona fede.

Inoltre, in materia di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, il compito delle autorità nazionali consiste solo nel dare esecuzione alle decisioni della Commissione. Considerata la mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, anche qualora quest'ultima lasci scadere il termine stabilito dal diritto nazionale per la revoca della decisione di concessione, il beneficiario dell'aiuto illegittimamente attribuito cessa di trovarsi nell'incertezza non appena la Commissione adotta una decisione che dichiara l'incompatibilità dell'aiuto e ne imponga il recupero.

Di conseguenza, l'autorità nazionale competente è tenuta, in forza del diritto comunitario, a revocare la decisione di concessione di un aiuto attribuito illegittimamente, conformandosi alla decisione definitiva con cui la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto e ne imponga il recupero, anche qualora

- abbia lasciato scadere il termine a tal fine previsto dal diritto nazionale a tutela della certezza del diritto;

- l'illegittimità della decisione sia imputabile alla detta autorità in una misura tale che la revoca appare, nei confronti del beneficiario dell'aiuto, contraria al

principio di buona fede, poiché il beneficiario dell'aiuto non può aver riposto, a causa dell'inosservanza della procedura prevista dall'art. 93 del Trattato, alcun legittimo affidamento nella regolarità dell'aiuto; e

- tale revoca sia esclusa dal diritto nazionale, in assenza di malafede del beneficiario dell'aiuto, a causa del venir meno dell'arricchimento, poiché quest'ultima evenienza costituisce la norma nel settore degli aiuti di Stato, generalmente attribuiti a imprese in difficoltà, il cui conto dei profitti e delle perdite non fa più apparire, al momento del recupero, la plusvalenza incontestabilmente derivante dall'aiuto. » (Corte giustizia, 20/03/1997, C-24/95, *Alcan Deutschland*).

Nello stesso senso, accogliendo le ridette conclusioni dell'Avvocato generale, la Corte di giustizia ha ritenuto nella sentenza del 30/04/2020, C-627/18, *Nelson Antunes*, riaffermando che « trattandosi di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile dalla Commissione, il ruolo delle autorità nazionali si limita a dare esecuzione ad ogni decisione della Commissione. Dette autorità non dispongono quindi di alcun potere discrezionale quanto al recupero di tale aiuto (v., in tal senso, sentenza del 20 marzo 1997, *Alcan Deutschland*, C-24/95, EU:C:1997:163, punto 34).

58. Considerata la mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, il beneficiario di un aiuto individuale illegalmente attribuito cessa di trovarsi nell'incertezza non appena la Commissione adotta una decisione che dichiara l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordina il recupero (v., in tal senso, sentenza del 20 marzo 1997, *Alcan Deutschland*, C-24/95, EU:C:1997:163, punto 36). [...] 60. In tali circostanze, il principio della certezza del diritto, che i termini di prescrizione mirano a garantire, non può precludere il recupero di un aiuto dichiarato incompatibile con il mercato interno, come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 81 delle sue conclusioni.».

Può pertanto concludersi che anche nel caso di specie, che ha per oggetto il recupero di un aiuto di Stato illegalmente attribuito, in virtù del principio di effettività del rimedio prescritto dal diritto comunitario, non può applicarsi la decadenza di cui all'art. 25, primo comma, lett. c), d.P.R. n. 602 del 1973, nonostante il rinvio dell'art. 24, comma 4, legge n. 29 del 2006 anche alle norme in materia di riscossione, senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con i principi di legittimo affidamento della contribuente illegittimamente beneficiata e di certezza del diritto.

Pertanto, ritenendo applicabile il termine, decennale, di prescrizione, e non quello di decadenza, la CTR ha fatto buon governo dei principi appena illustrati, in considerazione dell' autonomia giuridica dell'azione di recupero degli aiuti in questione, che è disciplinata da regole specifiche ed è finalizzata al mero ripristino dello *status quo ante* (cfr. Cass. 27/07/2020, n. 15972).

5. Con il quinto motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 26 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per avere la CTR rigettato l'eccezione di inesistenza insanabile della notifica della cartella di pagamento, benché effettuata direttamente a mezzo posta dal concessionario e priva di relata di notifica.

Il motivo è infondato.

Consolidato, infatti, è l'orientamento di questa Corte secondo cui la notifica a mezzo posta della cartella esattoriale, ai sensi dell' art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente e dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica (*ex plurimis* Cass. 19/06/2009, n. 14327; Cass. 19/03/2014, n. 6395; Cass. 06/03/2015, n. 4567; Cass. 17/10/2016, n. 20918).

Inoltre, «L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, "ex lege", eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.» (Cass., Sez. Un., 20/07/2016, n. 14916).

Nessuna di tali fattispecie ricorre nel caso di specie, nel quale peraltro, come rilevato dalla CTR, la contribuente ha ricevuto la notifica della cartella e l'ha tempestivamente

impugnata, contestandone anche il "merito" e dunque dimostrando l'avvenuto conseguimento dello scopo della conoscenza dell'atto notificatogli, cosicché ogni eventuale vizio della notifica (pure già escluso) sarebbe comunque stato sanato ai sensi dell'art. 156 cod. proc. civ.

Infatti « La natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché il rinvio disposto dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156 c.p.c.» (Cass. 30/10/2018, n. 27561).

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore di ciascuna delle controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 maggio 2022.

Il Presidente
dott. Ettore Cirillo



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

22 GIU 2022



oggi
IL CANCELLIERE ESPERTO
Sabrina Belmonte

