



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

MICHELE CATALDI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere
ALESSANDRO FAROLFI	Consigliere

Sisma Sicilia-regime de
minimis- Reg. Ce applicabile
ratione temporis
principio di diritto

AC – 12/12/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15968/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato,

– ricorrente –

contro

[REDACTED]
rappresentati dall'Avv.
[REDACTED]

– controricorrenti –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. SICILIA, n. 401/2021,
depositata il 14/01/2021;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 12
dicembre 2024 dal consigliere Rosanna Angarano.

Rilevato che:



1. [redacted] residente nel Comune di [redacted] nel triennio 1990/1992, in data 30 novembre 2007, richiedeva il rimborso del 90 per cento dell'Irpef e dell'Ilor versata, invocando le agevolazioni concesse a seguito degli eventi calamitosi del dicembre 1990 e, stante in silenzio rifiuto formatosi sull'istanza, ricorreva innanzi alla C.t.p. di Catania.

L'omonimo [redacted] unitamente alla moglie [redacted] (ai quali succedevano *mortis causa* i figli [redacted] [redacted] anch'essi residenti nel Comune di [redacted] presentavano analoga istanza con riferimento alle imposte da loro versate e ricorrevano avverso il silenzio rifiuto.

2. La C.t.p. (sentenza n. 3500 del 2015), sull'erroneo presupposto che i due ricorrenti a nome [redacted] fossero la medesima persona, riuniva i ricorsi e li accoglieva; tuttavia, ritenendo che si dovesse evitare una duplicazioni di rimborsi a favore di un unico contribuente, riconosceva solo quello oggetto della domanda dei coniugi [redacted]

3. Avverso detta sentenza proponeva appello l'Agenzia delle entrate la quale, in via preliminare, rilevava che la riunione era avvenuta su presupposti erronei, non esistendo, in realtà, alcuna connessione soggettiva ed oggettiva ma solo un'omonimia. Nel merito contestava il riconoscimento del rimborso rilevando che entrambi i [redacted] esercitavano attività di impresa e che il rimborso si poneva in contrasto con la disciplina europea in tema di aiuti di Stato. Nel giudizio, gli eredi dei coniugi [redacted] e [redacted] evidenziavano, analogamente, l'errore commesso dalla C.t.p; quest'ultimo insisteva, di conseguenza, per l'accoglimento in via autonoma del proprio ricorso.



4. La C.t.r. rilevava che i ricorsi erano stati riuniti sul presupposto di un'identità soggettiva dei due ricorrenti a nome [REDACTED] e che ciò aveva portato alla liquidazione solo della somma richiesta da [REDACTED] e dalla moglie [REDACTED] (entrambi deceduti). Di seguito, ritenendo l'appello dell'Ufficio infondato nel merito, in parziale riforma della sentenza di primo grado, riconosceva sia a [REDACTED] che agli eredi di [REDACTED] il rimborso del 90 per cento dell'Irpef e dell'Ilor versata negli anni dal 1990 al 1992.

La C.t.r. rilevava in sentenza che l'esercizio di attività di impresa non era di ostacolo al rimborso in quanto la stessa Commissione UE aveva ritenuto legittimo l'aiuto individuale ove rientrante nel c.d. regolamento *de minimis*. Aggiungeva che le condizioni per applicare il regime *de minimis* dovevano essere oggetto di esame da parte del giudice del merito e che per beneficiarne occorreva, non solo che il richiedente non avesse ricevuto ulteriori aiuti, ma anche che l'entità dell'aiuto, per l'intero triennio, non superasse la soglia fissata dal diritto UE. Rilevava, tuttavia, che dalle dichiarazioni sostitutive depositate dai contribuenti risultava che questi ultimi, quali titolari di reddito di impresa, nel periodo di riferimento non avevano goduto, quali titolari di reddito di impresa, di alcun aiuto di Stato e che l'Ufficio nulla aveva osservato.

5. Avverso detta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate sia nei confronti di [REDACTED] che e degli eredi di [REDACTED]. Gli intimati resistono tutti a mezzo unico controricorso e successiva memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omesso esame o omessa pronuncia sulle censure proposte da tutte



le parti in causa, in violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ.; violazione e falsa applicazione dell'art. 29 d.lgs 31 dicembre 1992 n. 546.

Censura la sentenza impugnata per non aver accolto l'istanza di tutte le parti di separazione dei ricorsi.

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9, comma 17, legge 27 dicembre 2002, n. 289,; dell'art. 1, comma 665, legge 23 dicembre 2014, n. 190; della Decisione della Commissione Europea n. C(2015) 5549 *final* del 14/08/2015; e degli artt. 107, 108 e 288 T.F.U.E.; del Reg. CE n. 69 del 2001; del Reg. CE n. 1998 del 2006; del Reg. CE n. 1407 del 2013; dell'art. 2697 cod. civ.

2.1. Con una prima censura assume che la sentenza impugnata ha erroneamente individuato nella somma di euro 200.000, il limite del regolamento *de minimis*, mentre questo era di euro 100.000 atteso che il massimale era stato aumentato solo con il Reg. CE n. 1998/2006 non applicabile alla fattispecie in quanto l'agevolazione invocata dai ricorrenti, prevista dall'art. 9, comma 17, legge n. 289 del 2002, era entrata in vigore nel 2003. Assume che, pertanto, la C.t.r. avrebbe dovuto riscontrare il superamento del limite in quanto le istanze di rimborso accolte erano rispettivamente di euro 162.128,95 e di euro 109.081,91 e negare integralmente i rimborsi.

2.2. Con una seconda censura assume che, anche a voler considerare la soglia di euro 200.000,00, la C.t.r. avrebbe errato nel prendere come riferimento il triennio 1991-1992; che, infatti, i contribuenti avrebbero dovuto provare di non aver percepito altri aiuti di stato nei tre trienni 2001/2003, 2002/2004, 2003/2005 in ragione dell'entrata in vigore della norma, ovvero avendo riguardo a trienni mobili.



3. Il primo motivo è infondato.

3.1. Questa Corte ha già chiarito che i provvedimenti che decidono sulla riunione o separazione delle cause sono atti processuali di carattere meramente preparatorio, privi di contenuto decisorio sulla competenza, ed insindacabili in sede di gravame, in quanto la valutazione dell'opportunità della trattazione congiunta delle cause connesse è rimessa alla discrezionalità del giudice innanzi al quale i procedimenti pendono (Cass. 18/11/2014 n. 24496)

Pertanto, del tutto legittimamente la C.t.r., ha e mantenuto i ricorsi riuniti decidendoli, entrambi, nel merito ed emendando l'errore in cui era incorsa la C.t.p.

4. Il secondo motivo è fondato.

4.1. 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, colma 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 sopraccitate), 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». È 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'articolo 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.). (cfr. tra le tante Cass. 08/05/2023, n. 12187).

4.2. Spetta al giudice di merito valutare se, nella singola fattispecie, ricorra l'ipotesi di un aiuto individuale che, al momento della sua concessione, soddisfi le condizioni previste dai regolamenti UE che prevedono gli aiuti cd. *de minimis* (Cass. 27/11/2019, n. 30927).

4.3. Quanto ai criteri da seguire, deve rammentarsi che gli aiuti individuali giustificano una deroga al divieto degli aiuti di Stato solo ove si mantengano sotto la soglia stabilita, cosicché, in caso di superamento, tale divieto, che involge l'intera somma, riacquista pieno vigore (Cass. 03/11/2023, n. 30651).

Inoltre, il periodo di tre anni, rispetto ai quali verificare che il contribuente non abbia superato, con l'importo complessivo degli aiuti ottenuti, la soglia dei regolamenti *de minimis*, decorre dal momento dell'ottenimento del primo aiuto; pertanto, si deve considerare il triennio 2001-2003 (per effetto dell'entrata in vigore della legge n. 289 del 2002, che riconosce il beneficio per cui è causa), in linea con quanto chiarito nei regolamenti per cui gli aiuti c.d. *de minimis* sono considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto di riceverli, indipendentemente dalla data di erogazione. Occorre altresì precisare



che il periodo di tre anni da prendere in considerazione ai fini del presente regolamento deve essere valutato su base mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto *de minimis* si deve tener conto dell'importo complessivo degli aiuti concessi nell'esercizio finanziario in questione e nei due esercizi finanziari precedenti (tra le più recenti Cass. 12/12/2023, n. 34686).

Ciò, è conforme precisato nel punto 5 del reg. n. 69 del 2001, nel 9° «considerando» del reg. n. 1998 del 2006, nel 10° «considerando» del reg. n. 1407 del 2013.

4.4. Quanto all'individuazione del regolamento applicabile, va rammentato che l'importo stabilito per definire il regime *de minimis*, serve a tracciare la linea di confine tra gli aiuti di stato che sono incompatibili con l'art. 87 (ora 107) par. 1 del T.F.U.E, e quelli che invece sono tollerati.

Ciò posto, alla fattispecie in esame va applicato *ratione temporis* il reg. CE n. 69 del 2001, vigente all'epoca del riconoscimento del beneficio, restando irrilevante il momento della effettiva fruizione.

4.5. Resta, viceversa, esclusa l'applicazione del successivo reg. 1998 del 2006 come desumibile dal tenore letterale di quest'ultimo.

In particolare, il 18° «considerando» del reg. CE n. 1998 del 2006 stabilisce espressamente che il precedente regolamento n. 69 del 2001 «termina il 31 dicembre 2006»; che le disposizioni del nuovo sono applicabili a decorrere dal 1 gennaio 2007; che solo per il settore dei trasporti, escluso dal precedente regolamento ed al settore della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli, stante la esiguità dell'importo *de minimis* applicabile è possibile l'applicazione retroattiva; che il nuovo regolamento non dovrebbe incidere sugli aiuti individuali concessi conformemente al precedente. Conformemente, l'art. 5, che detta le norme transitorie, ribadisce che il regolamento si applica agli aiuti concessi anteriormente alla sua entrata in vigore solo



per le imprese attive nel settore dei trasporti e alle imprese attive nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli. Il 10° «considerando» precisa che: «Conformemente ai principi alla base degli aiuti che rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1 del trattato, gli aiuti *de minimis* dovrebbero essere considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto giuridico di ricevere gli aiuti». Infine, tale ricostruzione è conforme anche al 9° «considerando» il quale precisa che il periodo di riferimento di tre anni dovrebbe essere valutato su una base mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto *de minimis*, deve essere ricalcolato l'importo complessivo degli aiuti concessi nell'esercizio finanziario in questione nonché nei due esercizi finanziari precedenti, Entrambi i criteri, infatti, mal si conciliano con un'applicazione retroattiva.

4.6. Per analoghe ragioni resta esclusa l'applicazione del reg. n. 1407 del 2013 il quale mantiene ferme, oltre che le soglie del reg. n. 1997 del 2006, anche le specifiche condizioni ivi dettate; nel 2° «considerando» si precisa, infatti, che il medesimo è volto, sulla base dell'esperienza acquisita nell'applicazione di quello precedente, a «rivedere alcune condizioni in esso previste e sostituirlo con un nuovo regolamento», sicché, deve ritenersi, in mancanza di specifica disposizione, che non abbia inciso sulle regole intertemporali di quello precedente. Ciò trova conferma nell'art. 7, contenente le disposizioni transitorie, il quale, dopo aver precisato al primo comma che «Il presente regolamento si applica agli aiuti concessi prima dell'entrata in vigore dello stesso purché l'aiuto sia conforme a tutte le condizioni di cui al presente regolamento. Gli aiuti non rispondenti a dette condizioni sono sottoposti alla valutazione della Commissione conformemente agli orientamenti e alle comunicazioni applicabili», chiarisce, ai commi secondo e terzo, che per gli aiuti *de minimis* concessi in conformità ai



precedenti regolamenti (n. 69 del 2001 e n. 1998 del 2006) nei periodi di rispettiva applicazione, non ricorrono tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che essi siano pertanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato; ciò conferma la loro vigenza *ratione temporis*.

4.7. Deve considerarsi, per altro, che gli Stati membri, quando adottano misure attraverso le quali attuano il diritto dell'Unione, sono tenuti a rispettare i principi generali di tale diritto, fra i quali quelli di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento. Il principio della certezza del diritto osta a che un regolamento venga applicato retroattivamente, in una data anteriore alla sua pubblicazione; solo eccezionalmente può derogarsi a tale principio, ove lo imponga l'obiettivo da realizzarsi e ove sia legittimamente tutelato il legittimo affidamento degli interessati (Cause riunite, 212-217/80, Amministrazione delle finanze dello Stato /Salumi).

In tal senso si è già pronunciata questa Corte la quale ha rilevato che il legislatore comunitario, con il Regolamento n. 1998 del 2006, ha espressamente previsto che le nuove disposizioni hanno efficacia retroattiva solo per le imprese di trasporto e di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, mentre per le imprese degli altri settori, gli effetti dell'aumento del massimale si avranno solo riguardo agli aiuti concessi a partire dal 1 gennaio 2007 (Cass. 23/06/2017, n. 15689).

4.8. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto **«In tema di aiuti di Stato c.d. *de minimis*, nel rispetto dell'art. 107 (già art. 87) T.F.U.E., la sussistenza delle condizioni per usufruirne va valutata avendo riguardo alle soglie fissate dal regolamento CE vigente all'epoca della concessione del beneficio che coincide con il momento in cui l'aiuto è accordato,**



a norma del regime giuridico nazionale applicabile, indipendentemente dalla data di erogazione».

4.9. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi.

In primo luogo, ha valorizzato le dichiarazioni sostitutive dei contribuenti «nel periodo di riferimento» senza precisare quale esso fosse; per altro, nel controricorso si fa riferimento a dichiarazioni riferite agli anni 1990-1992 che, invece, non sono rilevanti. In secondo luogo, ha considerato legittimo il rimborso senza confrontare l'importo richiesto con le soglie previste dal regolamento applicabile *ratione temporis*.

5. In conclusione, il ricorso va accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, secondo i principi sopra esposti, con riferimento al superamento o meno del massimale. La C.t.r. provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2024.

**Il Presidente
(Michele Cataldi)**

