

Sulla ricorrenza dei presupposti di fatto per l'applicabilità del regolamento *de minimis*

Cass. Sez. Trib. 23 aprile 2025, n. 10716 ord. - Giudicepietro, pres.; Macagno, est. - Agenzia delle Entrate e del Territorio (Avv. gen. Stato) c. Ge.Pa., Gu.Gi. (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Sicilia, Sez. dist. Catania 4 aprile 2022*)

Imposte e tasse - Ricorrenza dei presupposti di fatto per l'applicabilità del regolamento *de minimis* - Autocertificazione di non conseguimento degli aiuti di stato per il triennio precedente - Prova della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della regola *de minimis* - Esclusione.

(*Omissis*)

FATTO

1. In controversia avente ad oggetto il ricorso proposto da Gu.Gi. e Ge.Pa., coniugi titolari, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi per il triennio d'imposta 1990 - 1992, di redditi di lavoro autonomo, di impresa e di partecipazione, avverso il silenzio rifiuto mantenuto dall'Agenzia delle Entrate sull'istanza di rimborso del 90% delle imposte dirette versate per gli anni 1990, 1991 e 1992, la Commissione tributaria regionale della Sicilia - Sezione staccata di Catania, rigettava l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado, che aveva dichiarato la spettanza del rimborso richiesto.

1.1. In particolare la CTR, chiamata a verificare la sussistenza del diritto del contribuente e la compatibilità dello stesso con la decisione della Commissione europea 14/08/2015 n. 5549 e in specie la ricorrenza dei presupposti di fatto per l'applicabilità del regolamento *de minimis*, evidenziava che gli appellati avevano depositato in giudizio copia della "autocertificazione di non conseguimento degli aiuti di stato per il triennio precedente", in tal modo adempiendo al loro onere probatorio e, per quanto consentito dalla natura della circostanza, offrendo prova della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della regola *de minimis*. Evidenziava dunque che l'appello andava accolto, dovendosi riconoscere il rimborso di Irpef e Ilor nel periodo di riferimento.

3. Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate propone ricorso affidato ad unico motivo.

I contribuenti sono rimasti intimati.

Il giudizio è stato fissato per l'adunanza camerale del 14/04/2025.

DIRITTO

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria denuncia la "Violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289; dell'articolo 1, comma 665 della legge 23 dicembre 2014 n. 190 e successive modifiche e integrazioni; dell'articolo 2697 c.c. del Codice civile; degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea; dei principi stabiliti dalla Commissione Europea con Decisione UE 2016/195, notificata con il n. C(2015)5549 final, anche nel prisma del combinato disposto degli articoli 11,117 e 53 Cost., in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3, del Codice di procedura civile. - Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art 360 comma 1 n. 4 c.p.c.".

1.1. La ricorrente lamenta l'erroneità della sentenza di appello in quanto il Collegio ha ritenuto fornita la prova del rispetto del *de minimis* sulla base delle autocertificazioni prodotte dai contribuenti che, tuttavia, come rilevabile dagli stessi documenti e come confermato dal Giudice di seconde cure, fanno riferimento all'assenza di rimborsi per gli anni 1990, 1991 e 1992 tralasciando che per la verifica del rispetto del c.d. *de minimis* le parti istanti avrebbero dovuto provare di non aver fruito di altri aiuti di stato nei trienni che comprendono l'anno di entrata in vigore della norma agevolativa, cioè nei trienni 2001 - 2003, 2002 - 2004, 2003 - 2005. Osserva l'Agenzia delle entrate che il difetto di tale prova, a carico del contribuente, non rilevata dal Giudice di seconde cure (circostanza che è oggetto, ad abundantiam, della violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.), impedisce l'applicabilità del *de minimis* e quindi esclude il riconoscimento del diritto al rimborso.

2. Il motivo è fondato.

2.1. 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, 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



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).

2.2. 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).

2.3. 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).

2.4. 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. A tale riguardo si richiama il principio di diritto affermato da questa Corte (v. Cass., n. 34537 del 27/12/2024) secondo cui "In tema di rimborso di imposta previsto dalla disciplina speciale connessa al Sisma Sicilia 1990, l'autodichiarazione eccezionalmente ammessa per il periodo antecedente al 31 maggio 2017, momento di entrata in funzione del registro centrale degli aiuti di Stato di cui all'art. 6, par. 2 del regolamento UE/1407/13 e dell'art. 52 l. n. 234/2012, deve riguardare il momento in cui è beneficio è stato accordato, a prescindere da quando sia stato percepito, cioè l'anno di imposta 2003 (poiché il 1 gennaio 2003 è entrata in vigore la l. 289/2002 che all'art. 9, comma 17, regolava nel 10% il regime di imposta dovuto per gli anni 1990 - 1992) e i due esercizi precedenti donde il triennio di riferimento per l'autocertificazione va individuato nel 2001 - 2003".

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; Cass. n. 34537 del 27/12/2024). Ciò è conforme a quanto 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.

2.5. 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, (Cass. n. 289 dell'08/01/2025).

2.6. 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.

2.7. 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*.

2.8. Deve considerarsi, peraltro, 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, 212217/80, Amministrazione delle finanze dello Stato/Salumi).

2.9. 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).

3. Va, pertanto, ribadito il principio di diritto affermato da questa Corte ed al quale si intende dare continuità, secondo cui "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" (Cass. n. 289 dell'08/01/2025, cit.).

4. La CTR non si è attenuta a questi principi.

4.1. In primo luogo, ha valorizzato le dichiarazioni sostitutive dei contribuenti "nel periodo di riferimento precedente" senza precisare in via univoca a quale si riferisca, non apparendo peraltro in contestazione che le autocertificazioni prodotte dai contribuenti siano 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 - Sezione staccata di Catania, 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 CTR provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

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

(Omissis)