

LE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE (di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Definizione. – 2. Interventi normativi di carattere generale. – 3. Principi costituzionali di riferimento. – 4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. – 5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. – 5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. – 5.2. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive. – 5.3. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica. – 5.4. Gli incentivi fiscali per il commercio. – 5.5. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. – 5.6. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo. – 5.6.1. Introduzione del tetto massimo alla fruizione del credito di imposta e principio di affidamento. – 5.7. Il credito d'imposta per incremento occupazionale. – 5.8. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. – 6. Agevolazioni nella forma di esenzioni o riduzioni d'imposta. – 6.1. La riduzione dell'imposta sul reddito di determinati enti. – 6.2. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. – 6.3. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. – 6.4. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. – 6.5. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. – 6.5.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore. – 6.6. Le agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina. – 7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. – 7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. – 7.2. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. – 7.3. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. – 8. Recupero degli aiuti di Stato.

1. Definizione. Le agevolazioni fiscali costituiscono “deroghe” in favore del contribuente alle regole di determinazione e applicazione dei tributi.

Ciò che caratterizza tali misure, distinguendole da altre figure simili (come le sovvenzioni, i contributi in conto capitale, i contributi in conto interessi, ecc.), è che il beneficio non consiste in un afflusso diretto di danaro in favore dei destinatari, bensì in una riduzione di costi che, nello specifico, si sostanzia in un risparmio fiscale.

Sia che si tratti di un'esenzione o di un'esclusione d'imposta, di una detrazione o di una deduzione, di un credito d'imposta o di un *bonus* fiscale, l'effetto che si produce è sempre quello di una riduzione dell'imposta dovuta, che, di regola (ma non sempre), è a favore di colui al quale l'agevolazione è diretta.

La definizione sopra riportata è tuttavia insufficiente a cogliere la caratteristica principale delle agevolazioni tributarie, dal momento che vi

sono anche “deroghe” alle regole di determinazione e applicazione dei tributi che non costituiscono agevolazioni, ma servono per adeguare il prelievo alla capacità contributiva sottostante (così, ad esempio, devono essere intese molte deduzioni e detrazioni nell’ambito delle imposte sui redditi).

Le agevolazioni fiscali, in questo modo, surrogano veri e propri finanziamenti pubblici, i quali possono essere proficuamente attribuiti, adattando la via tributaria a fini extrafiscali.

È estremamente difficile tracciare un discrimine netto tra extrafiscalità e fiscalità o, se si vuole, tra extrafiscalità esterna e extrafiscalità interna alla disciplina dei tributi, soprattutto perché il legislatore non è rigoroso nella disciplina delle fattispecie e, spesso, è l’interprete che deve affidarsi ad elementi sintomatici della natura agevolativa (individuati, ad esempio, nella *sedes* legislativa, nel far parte di un complesso organico di misure ispirate ad esigenze comuni e coinvolgenti più tributi, nella presenza di limiti temporali o territoriali estranei ai tributi interessati), con risultati inevitabilmente incerti, anche perché spesso vengono adattati a funzioni diverse istituti strutturalmente identici.

Si pensi, ad esempio, ai crediti di imposta. Alcuni sono sicuramente agevolazioni fiscali (ad esempio, quelli spettanti ai datori di lavoro che aumentano il numero dei dipendenti a tempo indeterminato nelle regioni del Mezzogiorno, in virtù dell’art. 2 del d.l. 13 maggio 2011 n. 70, conv., con modif., in l. 12 luglio 2011 n. 106, o quelli previsti in favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell’art. 1 della l. 27 dicembre 2006 n. 296), ma altri, con altrettanta certezza, non possono essere considerati tali (ad esempio, quelli che riguardano i redditi prodotti all’estero ai sensi dell’art. 165 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 o che discendono dalle dichiarazioni dei redditi e Iva, in conseguenza delle normali regole di determinazione di questi tributi).

Come ritenuto in dottrina, il criterio funzionale, pur con la relatività dei risultati cui conduce, è comunque il solo in grado di accomunare veramente le diverse agevolazioni fiscali, intese in senso proprio, distinguendole da quegli istituti simili, che, invece, attengono alla disciplina dei singoli tributi.

Si tratta, dunque, di un *genus* ampio, cui deve essere ricondotta una pluralità di *species* dalle caratteristiche eterogenee (esenzioni, crediti d’imposta, regimi fiscali sostitutivi, dilazioni di pagamento, ecc.).

Ovviamente tale distinzione non ha rilievo solo descrittivo, perché si riverbera sui principi e sulle regole di riferimento.

2. Interventi normativi di carattere generale. Il legislatore ha tentato più volte di operare una revisione organica delle agevolazioni fiscali, delegando a ciò il Governo.

Il primo tentativo è stato esperito in seno alla riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso, con riferimento ai tributi allora introdotti o modificati, in relazione ai quali l'art. 9 della l. 9 ottobre 1971, n. 825 fissava il criterio generale *«di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione»*, insieme a criteri ulteriori, tra i quali quello di sostituire esenzioni, agevolazioni fiscali e regimi fiscali sostitutivi di tipo agevolativo con *«la concessione di contributi, anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile»*, e quello di ridurre la tassazione per taluni soggetti e fattispecie imponibili.

È stato, così, adottato il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (v. *infra*), che ha messo ordine in gran parte dei regimi fiscali di favore all'epoca esistenti (ma non in tutti), anche se, con interventi successivi, il legislatore ha continuato a prevedere agevolazioni fiscali, senza seguire alcun principio di unificazione.

I risultati, piuttosto modesti, cui è pervenuto il detto d.P.R., sono giustificati dal fatto che si tratta di un testo normativo, adottato presupponendo la successiva elaborazione di una legge organica sugli incentivi, la quale, però, non ha mai visto la luce.

Vi è poi stato un secondo tentativo di introdurre una disciplina unitaria con l'art. 17 della l. 29 dicembre 1990, n. 408 (come modificato dall'art. 9 della l. 30 dicembre 1991, n. 413), che ha delegato il Governo ad adottare *«uno o più decreti legislativi concernenti la revisione e la modifica delle disposizioni di legge esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi, che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione»*, nel rispetto di principi e criteri direttivi determinati, quali, essenzialmente, la sostituzione delle agevolazioni in essere con crediti e buoni d'imposta, la temporaneità degli interventi, la predeterminazione della loro incidenza economica, l'individuazione di ambiti di intervento meritevoli.

La delega, però, non è stata attuata.

L'insuccesso di tali tentativi è stato dalla dottrina spiegato con il confuso quadro normativo che ha accostato misure differenti (le agevolazioni proprie o spese fiscali e quelle improprie o strutturali), oltre che con le correlate deficienze disciplinari, circa gli interventi richiesti, anche se, poi, il legislatore tributario, nell'introdurre nuove agevolazioni fiscali, sembra avere gradualmente tenuto presente le avvertite esigenze di

temporaneità degli interventi, di preferenza per le figure dei crediti d'imposta, di predeterminazione dell'incidenza finanziaria.

In una posizione a sé stante si colloca il d.lgs. 31 marzo 1998, n. 123, il quale – in applicazione della delega di cui alla l. 15 marzo 1997, n. 59 – ha individuato i principi che regolano i procedimenti amministrativi concernenti gli interventi di sostegno pubblico per lo sviluppo delle attività produttive, ivi compresi gli incentivi, i contributi, le agevolazioni, le sovvenzioni e i benefici di qualsiasi genere e, per l'appunto, tra le tipologie di intervento, ha previsto il credito di imposta e il *bonus* fiscale. Il predetto d.lgs., pur con il limite di guardare alle sole attività produttive, ha il pregio di fissare delle procedure uniche (automatica, valutativa, negoziale) per l'attribuzione dei vari benefici che attengono all'area della spesa pubblica e dell'intervento dello Stato nell'economia, anche se di esso non sembrano aver tenuto conto molti interventi normativi in tema di agevolazioni fiscali, che, provenendo da fonti di pari grado, risultano avervi derogato.

Come disposizione di carattere generale, deve essere, infine, ricordata l'inclusione del diniego e della revoca di agevolazioni tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie *ex art.* 19, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, previsione innovativa rispetto al previgente catalogo di atti impugnabili (di cui all'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636), ma sostanzialmente in linea con le importanti conclusioni, alle quali era già pervenuta la giurisprudenza di legittimità, che aveva riconosciuto al contribuente una tutela distinta e anticipata, rispetto a quella ottenibile avverso il successivo o i successivi provvedimenti impositivi, affermando che gli atti (comunque denominati), con cui si accerti da parte dell'amministrazione tributaria la non spettanza di una data agevolazione, in quanto prodromici alla formazione del titolo di riscossione del tributo, rientrano nella categoria giuridica degli avvisi di accertamento e sono quindi suscettibili di impugnazione (cfr. Sez. 1, n. 11006/1990, Cicala, Rv. 469755-01).

3. Principi costituzionali di riferimento. L'utilizzo delle agevolazioni fiscali per raggiungere finalità extratributarie, in alternativa ad altri strumenti di intervento pubblico, impone una riconsiderazione dei principi e delle regole che governano il diritto tributario, in ragione della specificità di tale fenomeno.

Innanzitutto, si deve valutare l'incidenza del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Alcuni interpreti ritengono che tale principio sia un necessario *tertium comparationis* nella valutazione della costituzionalità delle agevolazioni (rispetto alla normale disciplina tributaria), potendosi queste ultime giustificare solo in assenza di capacità contributiva o in presenza di

una capacità contributiva attenuata. Altri interpreti evidenziano, invece, che le vere e proprie agevolazioni non concorrono a definire il presupposto o la disciplina del tributo, sicchè, ai fini della valutazione di costituzionalità delle disposizioni che le prevedono, appare preferibile escludere ogni rilievo della capacità contributiva (presupposta dalle norme agevolative come da quelle impositive) e guardare ad altri principi costituzionali (in relazione alle finalità fiscali perseguite dal legislatore) che eventualmente rilevino e, soprattutto, al principio di uguaglianza (nelle specificazioni della coerenza e della ragionevolezza dei diversi interventi pubblici), di cui all'art. 3 Cost.

Senza dubbio occorre, invece, fare sempre riferimento al principio della riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, sia pure con alcune precisazioni.

Com'è noto, infatti, la riserva di legge non riguarda la materia tributaria *tout court* ma le prestazioni patrimoniali imposte, nelle quali non sono comprese le agevolazioni fiscali (che, invece, si collocano sul versante della spesa pubblica), ma devono essere ugualmente ricondotte all'art. 23 Cost. ogni qualvolta incidano (derogando alla disciplina ordinaria) sulle caratteristiche delle prestazioni tributarie oggetto di riserva.

Più esattamente, le agevolazioni che incidono su *an* e *quantum debeatur*, soggiacciono alla riserva di legge, che come è noto riguarda doverosità ed entità delle prestazioni tributarie, mentre quelle che incidono su *quomodo* e *quando debeatur* sfuggono alla predetta riserva.

Ne consegue che le prime (che, poi, sono le più frequenti) spettano *ex lege* o, tutt'al più, sono attribuite dall'amministrazione nell'esercizio di potestà amministrative vincolate, mentre per le seconde si aprono spazi a discrezionalità amministrative (si pensi a quelle frequenti, in ordine a sospensioni della riscossione e rateazioni dei pagamenti) e a fonti normative secondarie, anche delegate.

In proposito, assume rilievo **Sez. T, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01**, pronunciata con riferimento ad una fattispecie in cui erano state introdotte, per il tramite di circolari ministeriali, cause di revoca dell'agevolazione prevista dall'art. 8 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (finanziaria 2001).

In tale statuizione, la S.C. ha evidenziato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca del beneficio concesso, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio della giurisprudenza di legittimità in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Di fronte alle norme tributarie, l'Amministrazione e il contribuente si trovano, infatti, su un piano di parità, per cui la cd. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici e non

costituisce fonte di diritto. Gli atti ministeriali possono, dunque, dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni imposte un effetto non previsto dalla legge e, men che meno, istituire cause di revoca dell'agevolazione fiscale, non previste in una norma di legge (in senso conforme, v. anche Sez. T, n. 21154/2008, D'Alonzo, Rv. 604728-01).

Si devono inoltre tenere presenti i principi derivanti dall'art. 117 Cost., in combinato disposto con gli artt. 107, 108 e 109 TFUE (già 87, 88 e 89 TCE), in tema degli aiuti di Stato.

Le agevolazioni fiscali costituiscono, infatti, gli aiuti maggiormente utilizzati dagli Stati, non solo in funzione protezionistica dei contribuenti nazionali, ma anche – vista la diffusione della cd. concorrenza fiscale tra Stati – in funzione di incentivo degli investimenti stranieri nei propri territori. All'utilizzo di tali forme di aiuto, qualora siano posti a favore di imprese (intese nel significato attribuito dall'Unione), pone significativi limiti l'ordinamento dell'Unione europea, nell'ottica della salvaguardia della concorrenza.

4. Delimitazione dell'ambito di osservazione. Il presente contributo fa riferimento alle decisioni adottate dalla Corte di cassazione nel periodo in esame, in materia di agevolazioni fiscali, intese nel significato proprio sopra illustrato e, dunque, introdotte per finalità estranee alla disciplina del tributo al quale si riferiscono.

Stante l'erogeneità delle previsioni normative che regolano tali figure, in termini sia funzionali (con riferimento allo specifico fine che si vuole raggiungere) che strutturali (con riferimento alle modalità con cui detto fine viene raggiunto), le pronunce in rassegna vengono distinte in base agli effetti prodotti.

In particolare, sono illustrate prima le statuizioni che hanno esaminato agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, poi quelle che hanno riguardato specifiche esenzioni o riduzioni d'imposta e infine quelle che hanno interessato le agevolazioni in favore di vittime di calamità naturali, anche in relazione al problema della compatibilità o meno con la disciplina dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato, al cui recupero è dedicato un ultimo paragrafo.

5. Agevolazioni nella forma del credito d'imposta. La Corte ha emanato numerose pronunce con riferimento a tale categoria di agevolazioni.

A parte una decisione che riguarda, in generale, tutte le agevolazioni attuate nella forma del credito d'imposta, vengono di seguito illustrate le statuizioni che, nel periodo in rassegna, hanno esaminato specifiche misure agevolative.

5.1. Limiti alla compensabilità dei crediti d'imposta in generale. L'art. 25, comma 2, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto) ha previsto un tetto massimo dei crediti di imposta che ogni anno possono essere compensati.

Sez. T, n. 8247/2018, Luciotti, Rv. 647559-01, in conformità con una giurisprudenza ormai consolidata, ha affermato che il superamento del tetto appena menzionato equivale al mancato versamento (per la parte eccedente) di parte del tributo alla scadenza prevista ed è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, come accade in ogni altro caso in cui viene operata la compensazione in assenza dei presupposti di legge (conf., da ultimo, Sez. T, n. 18080/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645020-01).

5.2. Il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive. Com'è noto, l'art. 2, commi da 210 a 213, della l. 23 febbraio 1996, n. 662 (misure di razionalizzazione della finanza pubblica) ha previsto, in favore delle iniziative produttive, intraprese in determinate aree, a decorrere dal 1° gennaio 1997, un particolare credito d'imposta per l'anno di inizio di attività e per i due anni successivi (in specifiche aree, per i cinque anni successivi), ma l'art. 3, comma 11, della l. 23 dicembre 1998, n. 448, ha abrogato, con decorrenza dal 1° gennaio 1999, le disposizioni sopra menzionate.

Sez. T, n. 11077/2018, Crucitti, Rv. 648063-01, ha, in proposito, precisato che, a seguito di tale abrogazione, il contribuente ha mantenuto il diritto di pagare l'Irpef e l'Irap in misura ridotta per effetto del riconosciuto credito d'imposta solamente per gli anni 1997 e 1998, e non per gli anni d'imposta successivi, fin dal 1999, perché il relativo credito d'imposta è stato abrogato.

La Corte di cassazione ha, infatti, affermato, richiamando pronunce adottate in casi analoghi dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, che il credito d'imposta in questione, pur sorto per tutte le annualità successive alla prima in forza dell'originaria legge istitutiva, è stato successivamente, e legittimamente, abrogato in via retroattiva dalla l. n. 448 del 1998, senza che il contribuente possa vantare alcun legittimo affidamento in forza della l. 27 luglio 2000, n. 212, perché

le disposizioni contenute in quest'ultima legge, pur contenendo norme di principio, non sono di rango superiore alla legge ordinaria e non possono fungere da parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione di altre norme in asserito contrasto con esse.

5.3. Gli incentivi fiscali per la ricerca scientifica. La giurisprudenza della Corte di legittimità si è di recente pronunciata anche sull'agevolazione di cui all'art. 5 della l. 27 dicembre 1997, n. 449 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), che ha previsto, in favore delle piccole e medie imprese, al fine di potenziarne l'attività di ricerca (anche mediante l'avvio di nuovi progetti), un credito d'imposta, spettante in presenza di determinate condizioni, rimettendo la determinazione delle modalità di attuazione ad uno o più decreti ministeriali.

Deve innanzitutto considerarsi che il Ministro delle Finanze - di concerto con il Ministro dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica e il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica - ha adottato la richiamata disciplina attuativa, prevedendo, all'art. 6 del d.m. 22 luglio 1998 n. 275, che il credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta, nel corso del quale il beneficio è concesso.

In proposito, **Sez. T, n. 11070/2018, Locatelli, Rv. 648362-01** (preceduta dall'analogo **Sez. T, n. 10029/2018, Locatelli, Rv. 647964-01**), ha affermato che l'indicazione del credito d'imposta di cui all'art. 5 della l. n. 449 del 1997 - da effettuarsi, come illustrato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso - integra un atto negoziale, diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore, sicché, il contribuente, che abbia omissso tale indicazione, non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza, e non può, in ogni caso, superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge.

Già Sez. T, n. 30172/2017, Iannello, Rv. 646301-01, aveva affermato lo stesso principio utilizzando i medesimi argomenti.

Le pronunce richiamate hanno, in particolare, evidenziato che la sanzione della decadenza prevista dall'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998 è ispirata alla *ratio* di definire, entro un tempo determinato, l'onere finanziario derivante dal riconoscimento dei crediti d'imposta, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito, sicché, dovendo ritenersi il termine previsto come perentorio, al mancato tempestivo esercizio del diritto deve conseguire l'estinzione dello stesso.

A supporto della tesi sostenuta, tali pronunce hanno anche fatto riferimento a Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206-01, ove, affermato il principio secondo cui, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione, il contribuente può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, in motivazione si è anche precisato che «*il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite della dichiarazione destinata a rimanere irretrattabile per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.l. 22 luglio 1998 all'art. 6*».

Tale orientamento si pone in consapevole contrasto con quanto statuito da Sez. T, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01, la quale, richiamando anch'essa il principio generale espresso dalla citata decisione delle Sezioni Unite, ha invece affermato che la decadenza prevista dall'art. 6 del d.m. menzionato ha natura esclusivamente formale, non riguardando gli elementi costitutivi del diritto sostanziale, fissati dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, sicché, incidendo esclusivamente sul piano amministrativo, non impedisce al contribuente di opporre il credito d'imposta in sede giudiziaria, ove egli potrà, e dovrà, provare la sussistenza degli elementi costitutivi del credito d'imposta.

Occorre tuttavia considerare che la decisione da ultimo richiamata (Sez. T, n. 26550/2016, Carbone, Rv. 642365-01), esprime il tentativo di operare un ripensamento in ordine a un precedente, consolidato, orientamento della giurisprudenza di legittimità (v., tra le altre, Sez. T, n. 22673/2014, Virgilio, Rv. 632760-01 e Sez. T, n. 19868/2012, Terrusi, Rv. 624203-01, richiamate nella motivazione della decisione), che tuttavia, allo stato, non risulta avere trovato seguito, tenuto conto che, come le pronunce ad essa precedenti, anche quelle successive, hanno ritenuto che la decadenza per omissione, ai sensi dell'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998, preclude l'emendabilità della dichiarazione dei redditi.

5.4. Gli incentivi fiscali per il commercio. Il credito d'imposta, previsto all'art. 11 della l. n. 449 del 1997, è correlato all'acquisto di determinati beni strumentali all'opera di piccole e medie imprese commerciali, ed è finalizzato a promuovere una riqualificazione distributiva.

In questa sede occorre evidenziare che l'art. 11, comma 3, della predetta legge richiama, tra le altre, la disciplina prevista dall'art. 11 della l. 5 ottobre 1991, n. 317, ove, al comma 3, è stabilito che il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ed al quale deve essere allegata la comunicazione di cui all'articolo 10, comma 3, della medesima legge.

Sez. T, n. 610/2018, Perrino, Rv. 646892-01, nel ribadire che il credito d'imposta in questione deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è accordato, ha aggiunto che detta indicazione costituisce dichiarazione di volontà e non di scienza, sicché, in caso di omissione, non opera il principio della generale emendabilità delle dichiarazioni fiscali, perché le dichiarazioni di volontà sono irretrattabili, anche in caso di errore, a meno che il contribuente non dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli art. 1427 e ss. c.c., l'essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia si pone sulla stessa linea della giurisprudenza appena illustrata, relativa al diverso credito d'imposta disciplinato dall'art. 5 della l. n. 449 del 1997, impiegando gli stessi argomenti, sopra illustrati, a sostegno della tesi sostenuta.

5.5. La revoca delle agevolazioni in materia di incentivi alle imprese. Com'è noto, ai sensi dell'art. 24, comma 32, della l. n. 449 del 1997, il provvedimento di revoca delle agevolazioni, disposte dai Ministeri competenti in materia di incentivi all'impresa, costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrispondenti ad interessi e sanzioni. L'art. 3, comma 8, della l. 23 luglio 2009, n. 99, costituente una norma di interpretazione autentica, ha poi precisato che la menzionata iscrizione a ruolo è possibile nei confronti di tutti gli obbligati, quindi anche nei confronti dei soggetti che hanno prestato garanzia fideiussoria per l'ottenimento delle agevolazioni.

Sez. 1, n. 650/2018, Valitutti, Rv. 646850-01, pronunciandosi sull'argomento, ha evidenziato che le disposizioni appena richiamate trovano applicazione anche in presenza di forme di garanzia diverse da quella fideiussoria (e compresa la garanzia a prima richiesta), tenuto conto che eventuali eccezioni costituirebbero violazione del principio di eguaglianza.

In motivazione si legge che il tenore letterale dell'art. 3, comma 8, della l. n. 99 del 2009 – nella parte in cui chiarisce che il provvedimento di revoca delle agevolazioni costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo degli importi corrisposti e dei relativi accessori nei confronti di “tutti” gli obbligati - rende palese l'intento del legislatore di consentire allo Stato il recupero degli aiuti erogati indebitamente, e successivamente revocati, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio, posto che la norma non mira a distinguere la garanzia fideiussoria dalle altre garanzie, ma precisa, in modo tale da risolvere ogni dubbio interpretativo, che può essere esclusa anche la garanzia fideiussoria.

5.6. Il credito d'imposta per l'attività di ricerca e di sviluppo.

L'art. 1, comma 280, della l. 27 dicembre 2006 n. 296 (finanziaria 2007), ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, potesse essere attribuito alle imprese un credito d'imposta nella misura del 10% (in particolari ipotesi, anche maggiore) dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia.

L'art. cit. è stato successivamente abrogato, ma ha continuato ad applicarsi per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, anche se l'art. 29 del d.l. 29 novembre 2008 n. 185, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009 n. 2, ha previsto un tetto massimo per tali crediti d'imposta e ha individuato una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire del beneficio fiscale.

In particolare, per la fruizione del credito d'imposta, a decorrere dal 2009, le imprese hanno dovuto prenotarsi, inoltrando un formulario all'Agenzia delle entrate (entro 30 giorni dal provvedimento di approvazione di tale formulario dal parte del Direttore della medesima Agenzia), la quale ha dovuto esaminare le domande secondo l'ordine cronologico di arrivo e comunicare il nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria.

In data 21 aprile 2008, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito che i formulari (si ribadisce, per i progetti d'investimento in attività di ricerca e sviluppo già avviati alla data del 28 novembre 2008) dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10,00 del 6 maggio 2009 (cd. *click day*) alle ore 24 del 5 giugno 2009.

Si deve precisare che, per i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009, di cui non è stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle entrate per esaurimento dei fondi disponibili, l'art. 2, comma 236, della l. 23 dicembre 2009, n. 191, ha, comunque, autorizzato un'ulteriore stanziamento, con determinati limiti, per ciascuno dei due anni 2010 e 2011.

Proprio con riguardo al nulla-osta alla fruizione del credito d'imposta sopra descritto, introdotto dall'art. 29 del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, **Sez. T, n. 7629/2018, Guida, Rv. 647701-01**, ha precisato che si tratta di un atto vincolato all'esistenza o al difetto della copertura finanziaria, sicché sull'Amministrazione finanziaria non incombe l'onere di motivare compiutamente la propria decisione, che non integra, peraltro, l'esercizio di potestà impositiva, atteso che, a fronte della domanda di rimborso, la posizione di creditore è assunta dal contribuente, e non dall'Erario.

Anche **Sez. T, n. 5733/2018, Venegoni, Rv. 647279-02**, ha affermato che il diniego dell'agevolazione di cui alla l. n. 296 del 2006, in tema di credito di imposta per spese di ricerca e sviluppo, è un atto vincolato, perché viene emesso all'esito di un procedimento interamente telematico, nel quale la domanda viene elaborata mediante assegnazione automatica dei fondi, fino ad esaurimento delle risorse, in base ad un criterio meramente cronologico. Ha quindi aggiunto che si tratta di atto disciplinato dall'art. 21-octies della l. 7 agosto 1990 n. 241, il quale esclude la nullità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, quando, per la natura vincolata dello stesso, quest'ultimo non avrebbe potuto avere un contenuto diverso da quello in concreto assunto.

5.6.1. Introduzione del tetto massimo alla fruizione del credito di imposta e principio di affidamento. Con riguardo all'introduzione del tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, **Sez. T, n. 5733/2018, Venegoni, Rv. 647279-01**, ha inoltre evidenziato che la relativa previsione, contenuta nell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, anche con riferimento ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perché, come affermato dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, detto principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla esigenza di salvaguardia di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità, propria del menzionato decreto, di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei limiti approvati anche in sede europea.

Per quanto riguarda il richiamo alle statuizioni della Corte costituzionale, si deve tenere presente che la Corte, nel procedimento definito con la pronuncia in esame, aveva sollevato in via incidentale la questione di costituzionalità dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, con riferimento all'art. 3 Cost., proprio in relazione al trattamento normativo dei crediti già maturati nel 2007 e 2008, anteriormente all'entrata in vigore del suddetto d.l. n. 185 del 2008, per violazione del principio dell'affidamento dei privati nei confronti della Pubblica Amministrazione. La Corte costituzionale, ha, tuttavia, dichiarato la questione infondata (Corte Cost. 27 giugno 2017 n. 149).

La Corte di cassazione ha riportato in motivazione gli argomenti della Corte costituzionale, la quale, rinviando a numerosi precedenti, ha affermato che l'intervento retroattivo del legislatore può incidere sull'affidamento dei cittadini a condizione che: 1) trovi giustificazione in "principi, diritti e beni di rilievo costituzionale" e dunque abbia una "causa

normativa adeguata”, quale può essere un interesse pubblico sopravvenuto o una “inderogabile esigenza”; 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza, inteso, anche, come proporzionalità.

Come anticipato, la medesima Corte di cassazione ha quindi ritenuto che, nella specie, l’intervento normativo fosse giustificato dal fine di salvaguardare “principi, diritti e beni di rilievo costituzionale”, riconducibili alla necessità di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei parametri approvati anche in sede europea, precisando che tale intervento consente di tutelare la suddetta esigenza e, nel contempo, di creare, per il tramite dell’agevolazione fiscale, disponibilità finanziarie per rilanciare l’economia e tutelare i lavoratori e le famiglie, a fronte di una situazione di eccezionale crisi internazionale generalizzata.

La stessa Corte di cassazione, nella pronuncia in esame, ha, peraltro, rilevato che anche la Corte di giustizia UE, in qualche occasione, ha ammesso che l’applicazione del principio del legittimo affidamento potesse arrestarsi a fronte di interventi legislativi, in presenza di situazioni particolari e a determinate condizioni, perché tale principio non si traduce nell’aspettativa di intangibilità di una normativa, in quei settori in cui è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (Corte di giustizia, 23 novembre 1999, causa C-149/96), sicché gli operatori economici non possono legittimamente confidare nella conservazione di una situazione esistente, che tuttavia può, invece, essere modificata nell’ambito del potere discrezionale delle istituzioni comunitarie (tra le altre, Corte di giustizia, 14 febbraio 1990, causa C-350/88).

5.7. Il credito d’imposta per incremento occupazionale. L’art. 7 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 (finanziaria 2001), ha previsto un credito d’imposta dettagliatamente disciplinato in favore dei datori di lavoro, che, salvo alcune eccezioni ed alla presenza di determinate condizioni, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 ed il 31 dicembre 2003, avessero incrementato il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, precisando, al comma 11, che, ai fini di tale agevolazione, i soci lavoratori di società cooperative devono essere equiparati ai lavoratori dipendenti.

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata proprio sulla portata di tale ultima statuizione.

In particolare, **Sez. T, n. 1149/2018, Iannello, Rv. 646893-01**, ha affermato che l’equiparazione, ai sensi dell’art. 7, comma 11, della l. n. 388 del 2000, dei soci lavoratori di società cooperative ai lavoratori dipendenti vale tanto ai fini di cui al comma 1 del detto articolo (in forza del quale, ai

datori di lavoro, che nel periodo compreso tra il 1 ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003 incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, è concesso un credito di imposta), in modo da favorire l'assunzione da parte delle cooperative, quanto rispetto al comma 5, lett. b), della medesima disposizione (a mente della quale, il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta a condizione che i nuovi assunti non abbiano svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi), allo scopo di agevolare l'occupazione di soggetti privi di un precedente rapporto lavorativo.

In altre parole, il credito d'imposta spetta se vengono assunti da società cooperative nuovi soci lavoratori, ma non se vengono assunti come lavoratori dipendenti soggetti che, nei 24 mesi precedenti, avevano già svolto attività lavorativa quali soci lavoratori di società cooperative.

Nello stesso senso, **Sez. T, n. 6491/2018, Aceto, Rv. 647488-01**, nella parte in cui ha ribadito che il credito d'imposta di cui all'art. 7 della l. n. 388 del 2000 non spetta nel caso in cui la società cooperativa assuma i soci lavoratori, poiché questi ultimi, ai fini delle agevolazioni previste, sono espressamente equiparati ai lavoratori dipendenti, in coerenza con la "ratio" del beneficio, volto a favorire un aumento effettivo dell'occupazione, mediante l'impiego di soggetti che (tra l'altro) non abbiano svolto alcuna attività di lavoro subordinato negli ultimi 24 mesi.

Tali decisioni risultano in linea con l'orientamento già espresso dalla Corte in precedenti pronunce.

Si consideri, ad esempio, **Sez. T, n. 23766/2013, Ferro, Rv. 628462-01**, ove si è affermato che il credito d'imposta concesso, ai sensi dell'art. 7, comma 1, della l. n. 388 del 2000, ai datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003, abbiano incrementato il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, trova applicazione solo quando i nuovi assunti non abbiano comunque svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi, aggiungendo che, a tal fine è irrilevante, trattandosi di agevolazione fiscale da interpretare in senso restrittivo, ogni apprezzamento sulla durata effettiva del rapporto comunque espletato dal soggetto che si intende assumere (nella specie, si è trattato di un lavoratore che non aveva superato il periodo di prova).

5.8. Il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. L'art. 8 della l. n. 388 del 2000 ha, inoltre, previsto un credito d'imposta, dettagliatamente disciplinato, in favore di determinate categorie di imprese, che effettuano nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, stabilendo un limite massimo di spesa annuo e regolando le modalità di presentazione della relativa domanda.

Alcune circolari ministeriali (n. 41/E del 18 aprile 2001, paragrafo 4, e n. 38/E del 9 maggio 2002, paragrafo 2.1) hanno previsto l'obbligo di apporre, sulle fatture relative alle spese sostenute per gli investimenti sopra menzionati, la dicitura "bene acquistato con il credito d'imposta di cui all'art. 8 della l. 23 dicembre 2000 n. 388".

Come evidenziato, confermando un orientamento già espresso, **Sez. T, n. 15482/2018, Balsamo, Rv. 649188-01**, ha sottolineato che la previsione di adempimenti, prescritti a pena di revoca dei benefici, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio, in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute, aggiungendo che il rinvio operato dall'art. 8 della l. cit. a decreti ministeriali, per disciplinare lo svolgimento delle verifiche necessarie e garantire la corretta applicazione dell'agevolazione, non fornisce alcun fondamento alla prassi di introdurre, a mezzo di circolare, una causa di revoca dell'agevolazione non contemplata dalla legge.

6. Agevolazioni nella forma di esenzioni o riduzioni d'imposta. Vengono di seguito esaminate le pronunce adottate dalla Suprema Corte nel periodo in esame, relative a forme di agevolazione tra loro molto diverse, accomunate, tuttavia, dall'effetto di comportare esenzioni o riduzioni d'imposta.

6.1. La riduzione dell'imposta sul reddito di determinati enti. L'art. 6 del richiamato d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ha previsto la riduzione a metà dell'imposta sul reddito in favore di alcuni enti, che (in base al testo normativo aggiornato), vengono di seguito elencati: a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; c- bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, costituiti nella forma di società, che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di *in house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

La giurisprudenza della Corte di legittimità ha negli anni esaminato più volte la questione relativa all'applicabilità di tale forma di agevolazione alle fondazioni bancarie, assumendo un orientamento ormai consolidato.

Da ultimo, **Sez. T, n. 16229/2018, D'Orazio, Rv. 649231-01**, ha evidenziato che gli enti di gestione delle partecipazioni bancarie, risultanti dal conferimento delle aziende di credito in apposite società per azioni, gravati dall'obbligo di detenzione e conservazione della maggioranza del relativo capitale, ai sensi della l. 30 luglio 1990, n. 218 (ed in base all'art. 12 del d.lgs. 20 novembre 1990, n. 356), a causa del particolare vincolo genetico che le unisce alle aziende scorporate, non possono essere assimilati alle persone giuridiche di cui all'art. 10-bis della l. 29 dicembre 1962, n. 1745 (che perseguono esclusivamente scopi di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica), ai fini della esenzione dal versamento della ritenuta d'acconto sugli utili, nè agli enti ed istituti di interesse generale (aventi scopi esclusivamente culturali) di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, ai fini del riconoscimento della riduzione a metà dell'aliquota sull'imposta sul reddito. La disciplina agevolativa non può infatti trovare applicazione, nè in via analogica (trattandosi di disposizioni eccezionali), nè in via estensiva, dovendo individuarsi la relativa *ratio* nella esclusività e tipicità del fine sociale, previsto per ciascun ente, individuato in maniera tassativa, quale già esistente al momento dell'entrata in vigore delle predette norme.

La Corte di legittimità ha inoltre aggiunto che la successiva disciplina di riforma del sistema creditizio, nell'attribuire a tali enti, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153, la qualifica di fondazioni con personalità giuridica di diritto privato (ove si siano adeguati alle nuove prescrizioni), ha ad essi esteso il regime tributario proprio degli enti non commerciali, ex art. 87, comma 1, lettera c), del d.P.R. n. 917 del 1986, ma la norma non ha assunto valenza interpretativa, e quindi efficacia retroattiva, avendo previsto adempimenti collegati all'attuazione della riforma stessa, senza influenza sui periodi precedenti. Ne consegue l'esistenza di una presunzione di esercizio di impresa bancaria in capo ai soggetti che, in relazione all'entità della partecipazione al capitale sociale, sono in grado di influire sull'attività dell'ente creditizio, potendo fruire dei menzionati benefici solo a seguito della dimostrazione, di cui sono onerati secondo il comune regime della prova ex art. 2697 c.c., di aver in concreto svolto un'attività, per l'anno d'imposta rilevante, del tutto differente da quella prevista dal legislatore, caratterizzata dalla prevalente o esclusiva promozione sociale e culturale, anzichè da quella di controllo e governo delle partecipazioni bancarie, e sempre che il relativo tema sia stato introdotto nel giudizio secondo le regole proprie del processo tributario, ovvero sia mediante la proposizione di specifiche questioni nel ricorso introduttivo.

Come anticipato, tale statuizione conferma numerose precedenti statuizioni conformi (v. già Sez. U, n. 1576/2009, Merone, Rv. 606191-01, e, più di recente, Sez. T, n. 11648/2017, Tricomi L., Rv. 644108-01).

6.2. Le agevolazioni per le operazioni di credito a medio e a lungo termine. L'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973 stabilisce, inoltre, che le operazioni effettuate da aziende ed istituti di credito, relative ai finanziamenti a medio e a lungo termine, e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, analiticamente indicati nel medesimo articolo, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle stesse sulle concessioni governative (con alcune eccezioni, per le imposte relative agli atti giudiziari e alle cambiali), con la precisazione che si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi.

Nel valutare l'ambito operativo della descritta agevolazione, si deve, comunque, tenere conto della recente sentenza della Corte costituzionale (Corte Cost. 20 novembre 2017 n. 242), che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione richiamata, nella parte in cui esclude l'applicazione dell'agevolazione in questione alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari.

Le pronunce della Suprema Corte nel periodo in rassegna hanno riguardato tutto il tema della durata minima del finanziamento ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione.

Sez. T, n. 7649/2018, Delli Priscoli, Rv. 647558-01, ha, in particolare, affermato che, ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, è necessaria l'assunzione di un vincolo negoziale della durata minima di diciotto mesi stabilita dalla legge, indipendentemente dal successivo evolversi del rapporto contrattuale, sicché la possibilità di fruire del beneficio deve essere valutata considerando la causa concreta del contratto (o, nell'ipotesi di negozi collegati, l'operazione economica complessiva), in conformità all'art. 53 Cost., tenuto conto che sarebbe irragionevole trattare in maniera fiscalmente diversa situazioni simili dal punto di vista socio-economico (ad esempio, il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che attribuiscono il recesso ed il medesimo contratto che consente espressamente la risoluzione per grave inadempimento o il recesso per giusta causa), ovvero prevedere un identico regime impositivo per situazioni tra loro diverse (come il mutuo garantito da ipoteca, privo di clausole che consentano il recesso, ed il mutuo che, invece, ammette il recesso *ad nutum*).

Coerente con tale impostazione è **Sez. T, n. 9506/2018, Stalla, Rv. 647832-01**, ove si afferma che l'agevolazione prevista dall'art. 15 del d.P.R.

n. 601 del 1973, per le operazioni di finanziamento a medio ed a lungo termine, opera anche nell'ipotesi in cui il contratto preveda la facoltà dell'istituto erogante di recedere per giusta causa, anche prima della scadenza del termine di diciotto mesi contemplato da detta disposizione, poiché in tale ipotesi la cessazione anticipata del rapporto si correla a circostanze di fatto obiettivamente accertabili e sottoponibili a vaglio giudiziale che non implicano, pertanto, una degradazione della durata del rapporto ad elemento variabile in funzione dell'interesse della banca.

6.3. Le agevolazioni in favore dell'edilizia economica e popolare. L'art. 32, comma 2, dello stesso d.P.R. n. 601 del 1973, ha, inoltre, stabilito che gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della l. 22 ottobre 1971, n. 865, e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali, aggiungendo che le stesse agevolazioni si applicano anche agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della medesima legge.

Si deve precisare che, a norma dell'articolo 1, comma 58, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, la disposizione sopra richiamata si interpreta nel senso che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della l. n. 865 del 1971, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali.

Con riferimento agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale, di cui al titolo IV della l. n. 865 del 1971, si deve peraltro segnalare, una importante pronuncia della Corte, riguardante, in particolare, l'applicazione (o meno) dell'agevolazione con riferimento all'atto di assegnazione al socio di un alloggio per civile abitazione, edificato in cooperativa ai sensi della l. n. 865 del 1971, effettuata prima del quinquennio dall'ultimazione dell'immobile.

La questione è sorta perché, nella specie, l'assegnazione è senza dubbio soggetta ad IVA, in applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non potendo qualificarsi esente ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis, del d.P.R. da ultimo menzionato.

Sez. 6-T, n. 8094/2018, Napolitano, Rv. 647725-01, ha affermato che l'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 601 del 1973 non indica tra i beneficiari i contribuenti soggetti ad imposizione IVA, pur essendo successivo al d.P.R. n. 633 del 1972, istitutivo di detta imposta, sicché, trattandosi di norma che, per sua natura, è insuscettibile di interpretazione estensiva, non trova applicazione nell'ipotesi di assegnazione, che rientra nell'ambito

di applicazione dell'IVA e che, come tale, deve essere considerata fuori dal campo dell'edilizia sovvenzionata e dai relativi benefici di cui al d.P.R. n. 601 del 1973.

6.4. Le altre agevolazioni in favore dell'edilizia. L'art. 44 del d.l. 15 marzo 1965, n. 124, recante interventi per la ripresa dell'economia nazionale, conv., con modif., in l. 13 maggio 1965, n. 431 (poi abrogato dall'art. 1 del d.lgs. 13 dicembre 2010, n. 212), ha introdotto un'aliquota fissa agevolata per la registrazione dei trasferimenti a titolo oneroso di aree destinate alle costruzioni edilizie di carattere civile o anche industriale, ma ha previsto un termine entro il quale le opere dovevano essere effettuate.

L'art. 1 del d.l. 11 dicembre 1967, n. 1150, conv., con modif., in l. 7 febbraio 1968, n. 26, ha disposto, con riferimento all'agevolazione in questione, che la costruzione degli edifici sulle aree acquistate con i benefici sopradescritti dovesse essere ultimata entro il 31 dicembre 1973, a pena di decadenza dalle agevolazioni concesse.

L'art. 6 dello stesso d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, ha, inoltre, stabilito, con riferimento all'agevolazione in questione, che i contribuenti ammessi alla fruizione della stessa, in via provvisoria, dovevano presentare all'Ufficio presso il quale l'atto era stato registrato, entro un anno dall'ultimazione dei lavori, una denuncia corredata da documentazione attestante l'adempimento degli obblighi previsti per ottenere la conferma dell'agevolazione medesima, aggiungendo che tale denuncia doveva essere presentata anche se le opere non erano ultimate e che, in quest'ultima ipotesi, l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dei tributi nella misura ordinaria si sarebbe prescritta con il decorso di tre anni dalla data di presentazione della denuncia.

La Corte di legittimità si è pronunciata proprio sul computo di tale termine. In particolare, **Sez. T, n. 3543/2018, De Masi, Rv. 647271-01**, ha ritenuto applicabile anche alle agevolazioni previste dall'art. 44 del d.l. n. 124 del 1965, conv. in l. n. 431 del 1965, il regime di proroga previsto dall'art. 1 del d.l. 22 dicembre 1981 n. 790, conv., con modif., in l. 23 febbraio 1982 n. 47 - norma che, malgrado l'intitolazione del provvedimento che la contiene, è stata ritenuta operante nell'intero territorio nazionale - sicché il termine perentorio annuale per la presentazione della denuncia, dalla quale risulti l'adempimento degli obblighi richiesti per la conferma delle agevolazioni fruite in via provvisoria in sede di registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, non decorre dalla data di ultimazione dei lavori, come previsto dall'art. 6 del d.l. n. 1150 del 1967, conv., con modif., in l. n. 26 del 1968, bensì dal 31 dicembre 1985, ovvero dalla scadenza del detto regime di proroga, con

la conseguenza che soltanto dal 31 dicembre 1986 inizia a decorrere il termine triennale entro il quale l'Ufficio può disconoscere il diritto del contribuente al beneficio.

6.5. Le agevolazioni per i trasferimenti di immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. L'art. 33, comma 3, della richiamata l. n. 388 del 2000 ha previsto che *«I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento»*.

L'art. 36, comma 15, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, ha, poi, abrogato la norma appena richiamata, *«ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione»*.

Successivamente, l'art. 1, comma 306, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007) ha modificato la disposizione da ultimo menzionata, ampliando le ipotesi di permanenza dell'agevolazione, fino a quando l'art. 1 della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008), ai commi 25-28, ha totalmente riscritto la disciplina, con effetto dal 1° gennaio 2008.

In relazione a tale successione di norme, **Sez. T, n. 3536/2018, De Masi, Rv. 647090-01**, ha precisato che l'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) ed al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (T.U. delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), prevedendo una nuova regolamentazione, per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica, sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale, anche se resta, comunque, ferma la *ratio* della disciplina originaria, volta a diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Tuttavia, infatti, tali agevolazioni spettano nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima

della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni.

Oviamente la mancata edificazione nel termine indicato comporta la revoca del beneficio.

In proposito, **Sez. T, n. 2382/2018, Fasano, Rv. 646927-01**, ha precisato che, anche con riguardo a tale provvedimento di revoca, opera l'obbligo di idonea e completa motivazione previsto dall'art. 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212, e volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione, senza che l'Ufficio accertatore possa integrare il contenuto della motivazione in corso di causa (fattispecie nella quale la S.C. ha annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, con il quale erano state revocate le agevolazioni fiscali concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, in quanto in tale avviso era indicato, quale motivo della revoca, soltanto che l'area oggetto della compravendita, al momento dell'acquisto, non era compresa in un piano urbanistico particolareggiato, e solo nel corso del giudizio di impugnazione di tale atto l'Amministrazione finanziaria aveva integrato la motivazione, deducendo l'insussistenza dei presupposti del regime agevolativo in ragione dell'avvenuta realizzazione delle opere di urbanizzazione del terreno).

6.5.1. Mancata utilizzazione edificatoria e forza maggiore.

Sempre con riferimento alle conseguenze della mancata edificazione nel termine indicato dalla legge, durante la vigenza del disposto dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, **Sez. T, n. 3198/2018, De Masi, Rv. 646936-01**, ha ritenuto che la revoca del beneficio, accordato dalla norma appena richiamata, al fine di ridurre i costi necessari per l'edificazione, non è esclusa dalla forza maggiore, poiché l'omessa destinazione edificatoria del terreno nel termine quinquennale fissato dalla legge comporta la sopravvenuta mancanza di causa dello stesso, che, integrando una deroga al regime impositivo generale, è da ritenersi di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi.

In motivazione, la Corte di cassazione ha prima di tutto richiamato una precedente statuizione, adottata con riferimento ad un'altra (similare) ipotesi di agevolazione fiscale, ove ha affermato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 1 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16 (conv., con modificazioni, dalla l. 24 marzo 1993, n. 75), nella parte in cui è prevista l'applicazione delle imposte ordinarie anche nel caso in cui il mancato riacquisto di altro immobile destinato ad abitazione principale, entro un anno dalla vendita infraquinquennale dell'immobile precedentemente acquistato con i benefici fiscali, sia dovuto a causa di forza maggiore, perché l'applicazione

dell'ordinario regime tributario «*non ha natura sanzionatoria di una condotta dell'acquirente dell'immobile - solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la forza maggiore - ma consegue alla sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato all'atto dell'acquisto, essendo venuta meno la finalità abitativa*» (Sez. T, n. 2552/2003, Oddo, Rv. 560597-01).

Ha quindi ritenuto che lo stesso principio potesse essere applicato alla fattispecie esaminata, nella quale l'operatività del regime impositivo ordinario, in luogo di quello agevolatorio, consegue alla «*sopravvenuta - conclamata - mancanza di causa per la concessione del beneficio, destinato a ridurre i costi sostenibili per l'edificazione, non essendosi verificata la destinazione edificatoria del terreno entro il termine previsto dalla legge*».

In altre parole, la Corte di legittimità ha ritenuto che, essendo l'agevolazione giustificata dalla finalità di ridurre i costi di edificazione, se le opere non vengono realizzate nel termine fissato dalla legge, il beneficio fiscale non ha più ragione d'essere e deve essere revocato, senza che abbia alcun rilievo il fatto che la mancata edificazione sia stata determinata da forza maggiore, perché l'applicazione del regime impositivo ordinario, in luogo di quello beneficiario, non è una sanzione rivolta alla condotta del contribuente, ma la conseguenza della obiettiva sopravvenuta mancanza della causa, per la quale l'agevolazione era stata applicata.

Tale assunto è confermato dal successivo richiamo, sempre in motivazione, ad un altro precedente (Sez. T, n. 18040/2016, Meloni, Rv. 641505-01), ove la medesima Suprema Corte ha evidenziato che la disposizione agevolativa, ispirata alla *ratio* di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione, connesso all'acquisto dell'area, è di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 disp. prel. c.c., e pertanto, in caso di mancata edificazione nel quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, non può non comportare la revoca del beneficio usufruito (v. però *infra* la statuizione completa).

Nell'applicare alla fattispecie concreta i principi enunciati, la S.C. ha, quindi, ritenuto non censurabile l'affermazione della decisione impugnata, nella parte in cui ha sostenuto che la revoca delle agevolazioni non ha natura sanzionatoria della condotta del contribuente - in relazione alla quale avrebbe rilievo l'esimente della causa di forza maggiore - ma deriva dal fatto che è venuta meno la condizione sospensiva del pagamento dell'imposta in misura normale, stante la sopravvenuta mancanza dei requisiti per applicare la norma agevolata.

Per completezza, si deve precisare che la medesima Corte di legittimità ha, infine, aggiunto che non può, in ogni caso, attribuirsi efficacia esimente alla condotta del comune - che, come descritto dai ricorrenti, aveva bloccato l'intera lottizzazione - perché la forza maggiore è soltanto quella imprevedibile e sopravvenuta, che non dipende in alcun

modo da un comportamento, direttamente o indirettamente, addebitabile al contribuente.

In tale modo, la S.C. ha introdotto un'argomentazione ulteriore, evidentemente gradata, posto che, come sopra evidenziato, a sostegno della decisione vi è comunque l'affermazione della irrilevanza dell'intervento della forza maggiore come elemento idoneo ad impedire la revoca del beneficio.

L'*iter* argomentativo seguito nella sentenza in esame è analogo a quello di Sez. 6-T, n. 24573/2014, Caracciolo, Rv. 633583-01.

Anche in quest'ultima decisione, la S.C. ha richiamato il medesimo precedente, relativo ad altra ipotesi di agevolazione fiscale, ove è stata espressamente esclusa la rilevanza, quale esimente, della forza maggiore (Sez. T, n. 2552/2003, Oddo, Rv. 560597-01) e ha ritenuto di poter applicare lo stesso principio all'agevolazione in questione, spiegando, con le stesse parole della sentenza illustrata, che l'operatività dell'ordinario regime fiscale - al posto di quello agevolato - consegue alla sopravvenuta conclamata mancanza di causa per la concessione del beneficio, in ragione della mancata realizzazione della destinazione edificatoria nel termine previsto dalla legge.

In questo caso, però, la Corte di cassazione ha aggiunto, quale ulteriore argomento, con riferimento alla fattispecie esaminata, la considerazione secondo la quale, comunque, in astratto non poteva darsi rilievo al sopravvenuto mutamento di destinazione edificatoria dell'area, perché la nuova destinazione, effettuata in epoca successiva alla compravendita, non impediva in modo assoluto e generalizzato l'intento edificatorio ma manteneva la possibilità di edificare, sia pure per finalità diverse, perché la "forza maggiore" deve essere impediente in termini assoluti e con riferimento alla finalità prevista dalla legge, non già con riferimento alla finalità soggettiva del privato.

Si rinvencono, invece, numerose statuizioni della S.C. che, sempre con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, hanno attribuito, in linea di principio, rilevanza certa alla forza maggiore, ai fini dell'esclusione della revoca del beneficio fiscale, dopo averne descritto le caratteristiche - a volte esaltando alcuni aspetti, a volte sottolineandone altri - e non sempre pervenendo a soluzioni convergenti con riferimento alle fattispecie concrete.

In alcune pronunce la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dall'agevolazione in esame, è descritta come caratterizzata dai requisiti di non imputabilità al contribuente, necessità e imprevedibilità.

In questo senso, v., da ultimo, **Sez. T, n. 2383/2018, Fasano, Rv. 646928-01**, ove, dopo avere affermato che la *ratio* dell'agevolazione è quella di diminuire il costo di prima edificazione, quale 'contropartita' per

l'adempimento delle prescrizioni che scaturiscono dagli oneri contemplati dalla pianificazione urbanistica, la S.C. ha precisato che, trattandosi di disposizione eccezionale, la relativa previsione è di stretta interpretazione, per cui *«non può spettare qualora l'edificazione sul terreno non sia realizzabile entro il quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, ove la stessa non integri forza maggiore che, dovendo essere caratterizzata da non imputabilità, necessità ed imprevedibilità, non è integrata da un successivo provvedimento di destinazione dell'area a verde pubblico, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che il perseguimento dell'interesse pubblico è da ritenersi immanente nell'attività amministrativa»*.

In motivazione, la Corte di cassazione ha spiegato che, nell'ambito delle proprie valutazioni discrezionali, la P.A. ben può modificare in ogni momento l'assetto urbanistico del territorio, al fine di perseguire l'interesse pubblico, sicché, ove ritenga di destinare a verde pubblico un'area in un primo momento resa edificabile, tale scelta non può ritenersi imprevedibile, perché la relativa esigenza è immanente nell'attività amministrativa.

La pronuncia assume in questa sede rilievo soprattutto per la parte che esclude la riconduzione alla nozione di forza maggiore dell'attività della P.A. che, nel perseguimento dell'interesse pubblico, influisce sulla possibilità di edificare.

Conforme alla pronuncia da ultimo richiamata è Sez. T, n. 18040/2016, Meloni, Rv. 641505-01, ove si è affermato che le agevolazioni fiscali, concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, rispondendo alla *ratio* di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, devono essere revocate ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, quale l'esecuzione di lavori di bonifica dell'area acquistata, che non può essere ricondotta alla forza maggiore, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che la relativa esigenza è originata da una situazione preesistente all'acquisto, sebbene il contribuente ne sia venuto a conoscenza solo successivamente.

Anche in questo caso, infatti, in motivazione, la Suprema Corte ha evidenziato che la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dalle agevolazioni fiscali, deve essere caratterizzata dai requisiti di non imputabilità al contribuente, necessità e imprevedibilità.

In altre statuizioni la forza maggiore che esclude la revoca del beneficio fiscale è intesa come una causa esterna, imprevedibile e sopravvenuta.

In questi termini, v. Sez. T, n. 9851/2017, Zoso, Rv. 644040-01, nella quale viene evidenziato che il beneficio di cui all'art. 33, comma 3,

della l. n. 388 del 2000 deve essere revocato ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, salvo che ciò sia derivato da forza maggiore, da intendersi come una causa esterna, imprevedibile e sopravvenuta, che non dipende da un comportamento addebitabile, anche solo a titolo di colpa nei vari gradi o specie (in applicazione di tale principio, la S.C. ha escluso la forza maggiore nell'ipotesi di mancata edificazione dovuta a sequestro penale dell'immobile per il reato di smaltimento illecito di rifiuti, attesa la colpa dell'acquirente per omessa vigilanza sulla natura dei rifiuti conferiti nell'area).

In altre pronunce viene, invece, esaltata la natura imprevedibile ed inevitabile della forza maggiore, che impedisce la revoca del beneficio.

Il riferimento è, da ultimo, a Sez. T, n. 3535/2017, Crucitti, Rv. 643202-01, per la quale il beneficio di cui all'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, si applica anche qualora l'edificazione, che costituisce un obbligo di *facere* del contribuente, non sia realizzata nei termini di legge, purché tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma da una causa esterna imprevedibile ed inevitabile, tale da configurare la forza maggiore (nella specie, la riprogettazione, la revisione del piano regolatore generale e gli atti collegati, con la conseguente necessità di rinnovo delle concessioni edilizie).

Conforme alla decisione da ultimo richiamata è Sez. T, n. 14892/2016, Stalla, Rv. 640639-01, che ha ritenuto operante l'esimente della forza maggiore, con riferimento ad una fattispecie in cui era intervenuta la sospensione, da parte dell'autorità amministrativa, della pratica per la concessione edilizia, in attesa della definizione di un contenzioso con altri soggetti.

A ben vedere, queste ultime due pronunce non si pongono in linea con alcuni dei precedenti già menzionati, ove, in fattispecie analoghe a quelle appena riportate, la S.C. ha escluso che l'attività funzionale della P.A., che incide sull'edificabilità dell'area trasferita, possa essere considerata forza maggiore (v. *supra*).

Le medesime pronunce, peraltro, esaminano fattispecie molto simili a quella valutata nella decisione in esame (ove è stata operata la sospensione ad opera del comune di tutta la lottizzazione), pervenendo, tuttavia, a conclusioni opposte.

In conclusione, dall'esame della giurisprudenza riportata, emerge la presenza di diversi orientamenti, tra loro discordanti, non solo con riferimento alla questione della rilevanza o meno della forza maggiore, quale evento impeditivo della decadenza dal beneficio previsto dall'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, ma anche in relazione all'individuazione di ciò che può essere definito come tale.

6.6. Le agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina. La l. 6 agosto 1954, n. 604, recante modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie in favore della piccola proprietà contadina, all'art. 1 ha introdotto l'esenzione dell'imposta di bollo, oltre alla riduzione dell'imposta di registro e di quella ipotecaria, per determinati atti – quali la compravendita, la permuta, la concessione di enfiteusi, ed altri – posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, quando ricorrono i requisiti e le condizioni, stabiliti dal successivo art. 2, con la precisazione che le menzionate agevolazioni operano anche per gli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando vengano effettuati contestualmente ad uno degli atti sopra indicati, per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia.

In forza dell'art. 3 della medesima l. n. 604 del 1954, il riconoscimento dell'agevolazione presuppone che l'acquirente produca, assieme all'atto presentato alla registrazione, un certificato del competente ispettorato provinciale agrario, attestante la sussistenza dei richiamati requisiti dell'agevolazione (tra i quali, il requisito soggettivo di coltivatore diretto). Qualora il richiedente non sia in grado di produrre tale certificato, l'art. 4 della l. cit. ammette la possibilità di produzione di un'attestazione provvisoria del medesimo ispettorato, concernente la pendenza degli accertamenti per il rilascio del certificato definitivo. In tal caso l'interessato deve, entro tre anni dalla registrazione, presentare all'Ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti prescritti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto. In difetto sono dovute le normali imposte, fatto salvo – in assenza tanto del certificato provvisorio quanto di quello definitivo – il diritto del contribuente di chiedere il rimborso nel termine triennale di prescrizione, previa allegazione del certificato mancante.

E' peraltro da considerare che, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 604 del 1954, decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, alieni volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessi dal coltivarlo direttamente. Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case, sopra richiamato, l'acquirente che, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente la casa o la conceda in locazione o la adibisca ad uso diverso da quello indicato.

Ovviamente, in tutte queste ipotesi, l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta decaduti sono tenuti al pagamento dei tributi ordinari.

Con riferimento alla mancata produzione del certificato definitivo, previsto dal menzionato art. 4 della l. n. 604 del 1954, **Sez. T, n.**

2941/2018, Stalla, Rv. 646931-01, ha affermato che il contribuente che non adempia all'obbligo di produrre tale certificato definitivo entro il prescritto termine di decadenza di tre anni dalla registrazione dell'atto (ove stipulato prima dell'entrata in vigore della l. 26 febbraio 2010, n. 25), perde il diritto al beneficio, salvo che dimostri di essersi attivato per conseguire la documentazione in tempo utile e che il superamento del predetto termine sia dovuto all'inerzia degli uffici competenti e non alla propria negligenza nel richiedere o sollecitare il rilascio del certificato.

La pronuncia è conforme ad un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo il quale il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il sopra menzionato certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale di tre anni dalla registrazione dell'atto, non perde il diritto ai benefici, qualora provi che si è adoperato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente, e che il superamento del predetto termine è stato causato dagli uffici competenti, per avere gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione (Sez. T, n. 10406/2011, Bognanni, Rv. 617941-01).

Come evidenziato in motivazione dalla decisione per prima richiamata, tale orientamento non contrasta con quello più volte espresso dalla S.C., secondo il quale, qualora l'organo competente non abbia rilasciato il prescritto parere favorevole e, quindi, non venga tempestivamente prodotto il certificato di cui all'art. 4 della l. n. 604 del 1954, non può essere dichiarata la decadenza dal beneficio, quando il contribuente faccia valere, con libertà di prova, la sussistenza del presupposto per l'agevolazione richiesta (v., da ultimo, Sez. T, n. 8326/2014, Botta, Rv. 630171-01), perché l'accertamento della qualità di coltivatore diretto, come pure la dimostrazione di tutti gli altri requisiti richiesti per l'ottenimento dell'agevolazione, ben può essere compiuto autonomamente dal giudice tributario, sulla base delle prove a tal fine offerte dal contribuente, ma ciò unicamente qualora il certificato prescritto dalla legge non venga rilasciato in tempo utile, a causa della comprovata inerzia della P.A., e non per il ritardo o la negligenza del contribuente nel richiederne o sollecitarne il rilascio.

In altre parole, il contribuente deve prima provare che la mancata tempestiva produzione del certificato definitivo non è lui addebitabile e poi è ammesso a provare la sussistenza dei requisiti previsti per ottenere il beneficio in questione.

Con riferimento alle ipotesi di decadenza, previste dall'art. 7 della l. n. 604 del 1954, **Sez. T, n. 3199/2018, Stalla, Rv. 646937-01**, ha affermato che la decadenza dal beneficio fiscale opera nel caso di acquisto della piccola proprietà contadina, se, nei cinque anni successivi, il fondo

non viene coltivato, anche qualora ciò dipenda dall'esecuzione di opere prodromiche e funzionali all'esercizio dell'agricoltura, che non siano riconducibili a quelle indicate dall'art. 3 della l. 1° febbraio 1956, n. 53 (che individua gli atti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina), perché si tratta di opere che rispondono a scelte imprenditoriali e organizzative dell'acquirente e che, dunque, non possono ritenersi non imputabili allo stesso (nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha confermato la sentenza impugnata che aveva dichiarato l'intervenuta decadenza dall'agevolazione, perché l'acquirente aveva coltivato una minima parte del fondo, eseguendo sul resto opere di demolizione dei manufatti e delle strutture del pregresso allevamento di animali da pelliccia e di bonifica del terreno).

Va, infine, menzionata **Sez. T, n. 15863/2018, Zoso, Rv. 649262-01**, che ha esaminato una particolare fattispecie, in cui il contribuente, al momento dell'acquisto del terreno, ha chiesto di fruire del regime previsto per l'imprenditore agricolo dall'art. 1, nota 1, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, e poi ha presentato istanza di rimborso della maggior imposta versata, sostenendo di avere diritto all'agevolazione prevista dalla l. n. 604 del 1954, impugnando il silenzio-rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate.

La S.C. ha ritenuto di dovere richiamare l'orientamento già espresso, secondo il quale non sono presenti nell'ordinamento principi generali immanenti al sistema, secondo i quali un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione deve ritenersi irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione. La normativa speciale in materia di agevolazioni per l'edilizia popolare, in particolare, non contiene una norma che preveda la decadenza dal trattamento agevolato, qualora questo non venga richiesto all'atto della registrazione, e, quando l'accesso all'agevolazione è subordinato a particolari formalità, da eseguirsi a pena di decadenza, ciò è espressamente stabilito, come si ricava proprio dall'art. 5 della l. n. 604 del 1954, recante la disciplina delle agevolazioni alla proprietà contadina (Sez. T, n. 14122/2010, Magno, Rv. 613854-01), con la conseguenza che, nel caso di specie, mancando la tempestiva richiesta di fruire dell'agevolazione di cui alla l. n. 604 del 1954 ed essendo prevista la formulazione della richiesta nell'atto da sottoporre a registrazione, poiché in quell'occasione il contribuente ha chiesto di beneficiare di una diversa disciplina, connessa alla qualifica di imprenditore agricolo, è stata ritenuta preclusa la concessione della ridetta agevolazione.

7. Agevolazioni in favore di soggetti colpiti da calamità naturali. Occorre prima di tutto richiamare le pronunce adottate dalla S.C. nel semestre di riferimento, relative alle misure di sostegno assunte in favore dei soggetti colpiti da diversi eventi sismici. Posto che le agevolazioni per le vittime di calamità naturali, se erogate ad imprese, possono costituire aiuti di Stato vietati dall'art. 87, paragrafo 1, TUE, vengono infine esaminate le pronunce che, con riferimento a tali tipologie di agevolazioni, hanno affrontato tale argomento.

7.1. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia. L'art. 9, comma 17, della l. 27 dicembre 2002, n. 289 (finanziaria 2003), ha introdotto, per i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'O.M. 21 dicembre 1990 del Ministro per il coordinamento della protezione civile, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi, la possibilità di definire in maniera automatica la loro posizione nei confronti dell'Erario relativa agli anni 1990-1992 versando, entro il 16 aprile 2003 (termine poi prorogato), l'intero ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 10%, con la precisazione che, ove gli importi da versare complessivamente eccedessero la somma di € 5.000, l'eccedenza poteva essere versata in un massimo di otto rate semestrali con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003 (termine poi prorogato).

L'art. 1, comma 665, della l. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha poi espressamente previsto che, nel caso i cui i soggetti sopra indicati avessero già versato imposte per il triennio 1990-1992 d'importo superiore a quello previsto dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, potessero ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso - con esclusione di quelli che svolgevano attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione era stata sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea - sempre che avessero presentato l'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e successive modificazioni. Il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di entrata in vigore della l. 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248.

È poi intervenuto l'art. 16-octies, comma 1, lett. b), del d.l. 20 giugno 2017, n. 91, inserito dalla legge di conversione (l. 3 agosto 2017, n. 123), il quale, oltre a specificare che il diritto al rimborso spetta anche ai

titolari di redditi di lavoro dipendente (e ai titolari di redditi equiparati o assimilati a questi ultimi), ha anche introdotto limiti quantitativi allo stesso, aggiungendo che esso deve essere erogato, nei limiti della spesa autorizzata. In particolare, ha previsto che, qualora l'ammontare delle richieste ecceda le complessive risorse stanziare, i rimborsi devono essere effettuati, applicando la riduzione percentuale del 50% sulle somme dovute e che, a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziare, non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi.

In argomento, occorre prima di tutto richiamare **Sez. 6-T, n. 4291/2018, Manzon, Rv. 647136-01**, ove, ribadendo un orientamento oramai consolidato (v., da ultimo, Sez. 6-T, n. 9577/2012, Caracciolo, Rv. 622961 – 01), si è affermato che, anche prima che venisse espressamente disciplinato il rimborso delle imposte versate dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, la definizione automatica della posizione fiscale poteva avvenire con due modalità: in favore di chi non aveva ancora pagato, mediante il versamento solo del 10% del dovuto, da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi aveva già pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo, operato già dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, cui va riconosciuto il carattere di *ius superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato *ex post* nondovuto.

Con specifico riferimento alle sopra descritte modifiche apportate all'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, **Sez. 6-T, n. 6213/2018, Lucioti, Rv. 647496-01**, ha precisato che, in mancanza di disposizioni transitorie, non incide sui giudizi in corso l'introduzione di limiti quantitativi al procedimento di rimborso da parte della legge sopravvenuta (nella specie, l'art. 16-octies, comma 1, lett. b), del d.l. n. 91 del 2017), in quanto la stessa non incide sul titolo del diritto alla ripetizione, che si forma nel relativo processo, ma esclusivamente sull'esecuzione del medesimo, delineandosi come un *posterius* rispetto al giudizio sulla spettanza o meno del rimborso.

Nessuna questione interpretativa ha, invece, posto la specificazione, inserita dall'art. 16-octies, comma 1, lett. b), del d.l. n. 91 del 2017, relativa alla spettanza del rimborso anche in favore dei percettori di reddito da lavoro dipendente (o a questi ultimi assimilati o equiparati), considerato che la giurisprudenza era già da tempo concorde nell'affermare la legittimazione a fare richiesta di tale rimborso (e ad impugnare l'eventuale rifiuto) non solo in capo al soggetto che aveva effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), ma anche a colui che aveva percepito le somme assoggettate a ritenuta (cd. sostituto d'imposta), essendo quest'ultimo il beneficiario diretto del provvedimento agevolativo (v., da ultimo, Sez. T,

n. 17472/2017, Iannello, Rv. 644905-01 e Sez. 6-T, n. 29039/2017, Carbone, Rv. 646972-01).

Ad ulteriore conferma di tale orientamento è intervenuta **Sez. 6-T, n. 4291/2018, Manzon, Rv. 647136-02**, nella quale si ribadisce che, per quanto riguarda le misure agevolative in esame - come poi confermato dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, nel testo novellato dall'art. 16-octies, comma 1, lett. b), della l. n. 123 del 2017, di conv., con modificazioni, del d.l. n. 91 del 2017 - anche il percettore di reddito da lavoro dipendente può esercitare il diritto al rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, in virtù della regola generale enunciata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che legittima alla presentazione della relativa richiesta anche il cd. sostituto, quale effettivo beneficiario del provvedimento agevolativo.

7.2. Le misure in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 31 ottobre 2002 in Molise. L'art. 6, comma 4-bis, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009 n. 2 ha previsto che le disposizioni recate dall'art. 3 del d.l. 23 ottobre 2008, n. 162, conv., con modif., in l. 22 dicembre 2008, n. 201, si applicassero a tutti i soggetti residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002.

Il richiamato art. 3, comma 2, del d.l. n. 162 del 2008, conv., con modif., in l. n. 201 del 2008 consentiva, al fine di definire la posizione previdenziale e tributaria, la corresponsione dell'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni ivi indicate, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al quaranta per cento, in centoventi rate mensili di pari importo da versare entro il giorno 16 di ciascun mese a decorrere da gennaio 2009.

La norma, che prevede la possibilità di un pagamento ridotto delle somme dovute e non pagate, nulla dice in ordine alla possibilità di chiedere il rimborso delle somme che invece sono state già pagate per intero.

Sulla linea di quanto già riportato, con riferimento all'orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine alle misure previste in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia prima che il legislatore contemplasse espressamente il diritto al rimborso delle somme già pagate per intero, **Sez. L, n. 37/2018, Boghetich, Rv. 646621-01**, ha affermato che l'art. 6, comma 4-bis, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nel prevedere la possibilità di definizione della posizione previdenziale e tributaria con il pagamento del quaranta per cento del dovuto, ha una *ratio* diversa rispetto a quella che informa in generale i provvedimenti di sanatoria, essendo diretta ad indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi, sicché, in deroga al principio per cui

la sanatoria non determina la possibilità di ottenere rimborsi dallo Stato, si deve ritenere, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, che chi ha interamente onorato il carico tributario o previdenziale possa ottenere l'eguale riduzione prevista per chi nulla ha pagato.

In motivazione, la S.C. ha tenuto conto che a tali conclusioni la giurisprudenza è pervenuta anche con riferimento ad analoghe misure agevolative (v. la già menzionata Sez. 6-T, n. 4291/2018, Manzon, Rv. 647136-01 ed i precedenti ivi richiamati), evidenziando che, sul tema della sopravvenienza di disposizioni incidenti su obbligazioni pubbliche già perfezionate, sopprimendole ovvero riducendole, la Corte Costituzionale aveva già espresso un univoco orientamento conforme a quello appena espresso, ravvisando la non compatibilità costituzionale di una diversa soluzione, sotto il profilo della irragionevolezza, atteso che, altrimenti, si applicherebbe un trattamento peggiore al soggetto che, nel rispetto della normativa previgente, abbia già provveduto all'adempimento, rispetto a chi non abbia invece effettuato alcun pagamento o abbia pagato somme inferiori al dovuto (Corte cost. 22 luglio 2009 n. 227; Corte cost. 26 luglio 2005 n. 320; Corte cost. 11 ottobre 2000 n. 416; Corte cost. 8 settembre 1995 n. 421).

7.3. Divieto di aiuti di Stato e agevolazioni per calamità naturali in favore di imprese. Com'è noto, la Commissione europea, con la decisione definitiva del 14 agosto 2015, C(2015) 5549, ha stabilito che determinate misure, adottate dal nostro Stato, che hanno ridotto tributi e contributi dovuti da imprese rimaste vittime di calamità naturali (l. 27 dicembre 2002, 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, commi 4-bis e 4-ter, conv., con modif., in l. 28 gennaio 2009 n. 2, e successive modifiche e integrazioni; l. 12 novembre 2011 n. 183, art. 33, comma 28, e successive modifiche e integrazioni), costituiscono aiuti di Stato vietati dall'art. 108, par. 3, TFUE e sono incompatibili con il mercato interno.

Nella stessa decisione è fatta salva l'ipotesi che si tratti di aiuti individuali, che, al momento della concessione, soddisfano le condizioni previste dal Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013 (relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE agli aiuti *de minimis*) o dal Regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014 (relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE

agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura), ovvero dai regolamenti che individuano gli aiuti *de minimis*, o che, comunque, al momento della loro concessione, soddisfano le condizioni previste dal Regolamento, adottato in applicazione dell'articolo 1 del Regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998 (sull'applicazione degli articoli 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea – ora artt. 87 e 88 TUE – a determinate categorie di aiuti di stato orizzontali), o da ogni altro regime di aiuto approvato, ovviamente fino alla concorrenza dell'entità massima consentita.

Secondo la Commissione europea, infatti, 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 possono essere considerate imprese, oppure perché il beneficio individuale è in linea con il regolamento *de minimis* o è stato concesso in conformità ad un regime di aiuto approvato o a un regolamento di esenzione).

Ovviamente il giudice nazionale deve dare attuazione alle decisioni della Commissione europea, anche mediante disapplicazione delle norme interne con esse contrastanti (v., tra le tante, Sez. T, n. 22318/2010, Persico, Rv. 615131-01).

In particolare, come ribadito da **Sez. T, n. 1325/2018, Venegoni, Rv. 646919-01**, tali decisioni (nella specie, proprio in tema di aiuti di Stato), ancorché prive dei requisiti della generalità e dell'astrattezza, costituiscono fonte di produzione del diritto e, pertanto, vincolano il giudice nazionale anche nei giudizi pendenti, in quanto *ius superveniens* incidente sul rapporto controverso, tant'è che, laddove detta disciplina venga adottata nel corso del giudizio di legittimità, e renda necessario procedere ad accertamenti di fatto, incompatibili con la struttura dello stesso, la pronuncia impugnata, se incompatibile con il nuovo regime, deve essere cassata con rinvio.

Al fine di delimitare l'ambito soggettivo di applicazione della menzionata decisione della Commissione europea, occorre prima di tutto individuare quale sia la definizione di impresa fatta propria dal diritto unionale.

Deve pertanto essere richiamata **Sez. 6-T, n. 10450 del 2018, Solaini, Rv. 648403-01**, ove è stato precisato che, in tema di aiuti di Stato, la nozione euro-unitaria di impresa include – come confermato dalla normativa europea sull'individuazione del soggetto passivo dell'IVA e da quella che ha interessato la disciplina degli 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 in tale nozione rientrano anche le libere professioni regolamentate, che si estrinsecano nello svolgimento di prestazioni intellettuali, tecniche e specialistiche.

Occorre poi verificare se, da un punto di vista oggettivo, il beneficio fiscale che costituisce aiuto di Stato non sia tra quelli consentiti dal diritto dell'unione.

Sul punto, **Sez. 6-T, n. 10450/2018, Solaini, Rv. 648403-02**, ha precisato che, in tema di aiuti di Stato, erogati a imprese per calamità naturali, il giudice nazionale è tenuto a verificare se il beneficio individuale sia compatibile con il regolamento *de minimis* applicabile o, in difetto, se ricorrono le condizioni che rendono l'aiuto compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, par. 2, lett. b), TFUE (e cioè che si tratti di aiuto destinato a compensare i danni causati da calamità naturali).

Da ciò deriva, secondo la S.C., che il contribuente che voglia fruire del beneficio deve fornire la prova, per il rispetto del limite del *de minimis*, che l'ammontare totale degli aiuti ottenuti nel periodo di tre anni (decorrente dal momento dell'ottenimento del primo aiuto e comprendente qualsiasi aiuto pubblico, accordato sotto qualsiasi forma) non supera la soglia prevista nel regolamento, ovvero, in caso di applicazione dell'ipotesi prevista dall'art. 107, par. 2, lett. b) TFUE, di avere avuto la sede operativa nell'area colpita dalla calamità al momento dell'evento ed anche l'assenza di una sovracompensazione dei danni subiti, scorporando dal pregiudizio accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o derivanti da altre forme di aiuto).

La pronuncia è stata adottata con riferimento alle misure stabilite dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, in favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia, sopra illustrate. A medesime conclusioni, e con gli stessi argomenti, è pervenuta **Sez. 6-T, n. 3070/2018, Cirillo E., Rv. 647113-01**, con riferimento alle misure introdotte dall'art. 6, commi 4-bis e 4-ter, del d.l. n. 185 del 2008 n. 185, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, in favore delle vittime degli eventi sismici che avevano interessato le province di Campobasso e Foggia nell'ottobre 2002.

8. Recupero degli aiuti di Stato. L'accertamento dell'incompatibilità con il diritto unionale di aiuti di Stato, già percepiti, ha comportato la necessità di disciplinarne la restituzione.

Nel semestre di riferimento, la S.C. ha esaminato la disciplina per la restituzione degli aiuti di Stato, erogati ai sensi dell'art. 5-sexies del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv., con modif., in l. 21 febbraio 2003, n. 27,

in relazione ad investimenti effettuati in comuni colpiti da determinati eventi calamitosi.

In particolare, **Sez. T, n. 5434/2018, Locatelli, Rv. 647251-01**, ha precisato che, nel caso in cui tali aiuti siano stati concessi a società di persone non soggette ad imposta sui redditi, l'attestazione prevista dall'art. 24, comma 2, della l. 25 gennaio 2006, n. 29, finalizzata a fornire all'Amministrazione gli elementi necessari a individuare l'aiuto fruito, deve essere presentata dai soci, quali unici beneficiari della detassazione del reddito d'impresa, imputato direttamente agli stessi, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917.

Con riguardo invece agli aiuti di Stato, dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla decisione della Commissione europea n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002, notificata con il numero C(2002) 2006 def. - si tratta dei benefici fiscali previsti dall'art. 66, comma 14, del d.l. 30 agosto del 1993, n. 331, conv., con modif., in l. 29 ottobre 1993 n. 427 e dall'art. 3, comma 70, della l. 28 dicembre 1995, n. 549 - l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007 n. 10, conv., con modif., in l. 6 aprile 2007 n. 46, ha stabilito che l'Agenzia delle entrate deve procedere al recupero delle imposte non versate mediante comunicazione-ingiunzione. È tuttavia consentito al beneficiario dimostrare che l'agevolazione della quale ha goduto rientra tra le deroghe al divieto previsto dall'articolo 87, paragrafo 1, TUE, producendo una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, contenente tutte le informazioni relative agli aiuti de *minimis* ricevuti, ma tale dichiarazione deve essere consegnata a mano, o inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, entro quindici giorni dalla notifica della comunicazione-ingiunzione.

Sul punto, **Sez. T, n. 2218/2018, Esposito, Rv. 646925-01**, ha precisato che tale termine, decorrente dalla notifica della comunicazione-ingiunzione, previsto dall'art. 1, comma 10, del d.l. cit., per l'invio della documentazione volta a dimostrare la sussistenza dei presupposti per la deroga al divieto di cui all'art. 87, paragrafo 1, del Trattato UE, ha natura perentoria, in ragione dell'eccezionalità della relativa disciplina derogatoria, rispetto a quella generale.

In motivazione si legge che il contribuente può ottenere l'esenzione dal recupero dei benefici concessi esclusivamente attivando la procedura prevista dalla citata norma. Non assume, pertanto, rilievo, una volta emesso l'atto di recupero, la circostanza che la società contribuente, sulla base del d.m. 21 luglio 2006 - relativo alla determinazione dei criteri e delle modalità procedurali per la corretta valutazione dei casi individuali di non applicazione totale o parziale del recupero degli aiuti di Stato, disposto con decisione della Comunità europea n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002 - abbia in precedenza inoltrato la documentazione probatoria volta a

dimostrare la sussistenza delle condizioni di esenzione dal recupero, posto che la disciplina dettata dal citato decreto ministeriale aveva natura transitoria, in attesa della definizione dei ricorsi pendenti presso la Corte di giustizia, mentre il comma 11 dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007 ha abrogato le modalità accertative della ricorrenza dei presupposti per l'esenzione, in precedenza previste.

La S.C. ha anche esaminato la disciplina per la restituzione degli aiuti di Stato, erogati ai sensi dell'art. 5-sexies del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv., con modif., in l. 21 febbraio 2003, n. 27, in relazione ad investimenti effettuati in comuni colpiti da determinati eventi calamitosi.

In particolare, **Sez. T, n. 5434/2018, Locatelli, Rv. 647251-01**, ha precisato che, nel caso in cui tali aiuti siano stati concessi a società di persone, non soggette ad imposta sui redditi, l'attestazione prevista dall'art. 24, comma 2, della l. n. 29 del 2006, finalizzata a fornire all'Amministrazione gli elementi necessari a individuare l'aiuto fruito, deve essere presentata dai soci, quali unici beneficiari della detassazione del reddito d'impresa, imputato direttamente agli stessi, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.