

GIURISDIZIONE: Aiuti di Stato – Finanziamenti pubblici – Contributi – Controversie – Giurisdizione del Giudice amministrativo – Del Giudice ordinario – Condizioni – Limiti.

Cass. civ., Sez. Unite, ordinanza luglio 2021, n. 19425

- in *Guida al Diritto*, 36, 2021, pag. 97

“[...] ogni qualvolta la norma di previsione affidi alla p.a. il discrezionale apprezzamento circa l'erogazione del contributo, l'aspirante è titolare di un interesse legittimo, che conserva identica natura durante tutta la fase procedimentale che precede il provvedimento di attribuzione del beneficio ed è tutelabile davanti al giudice amministrativo;

l'emanazione di siffatto provvedimento determina, poi, l'insorgenza di un diritto soggettivo alla concreta erogazione, tutelabile davanti al giudice ordinario, se al provvedimento stesso non sia stata data concreta attuazione, per mero comportamento omissivo, oppure perchè l'amministrazione intenda far valere la decadenza del beneficiario dal contributo, in relazione alla mancata osservanza, da parte del medesimo, di obblighi al cui adempimento la legge o il provvedimento condizionano l'erogazione suddetta o la sua permanenza;

la situazione giuridica soggettiva del destinatario della sovvenzione torna, invece, ad essere di interesse legittimo se la mancata erogazione del finanziamento, pur oggetto di specifico provvedimento di attribuzione, dipenda dall'esercizio di poteri di autotutela dell'amministrazione, la quale intenda annullare il provvedimento stesso [...]”.

Svolgimento del processo

che:

con Decreto Direttoriale Ministero dello Sviluppo Economico 23 maggio 2014, la Tessil Casillo s.r.l. venne ammessa, per un importo pari a Euro 25.947,00, alle agevolazioni previste, ai sensi della L. n. 296 del 2006, art. 1, commi da 341 a 341 ter in favore delle imprese inserite nella Zona Franca Urbana di San Giuseppe Vesuviano;

con successivo decreto n. 26 del 2 gennaio 2017 il Direttore Generale per gli incentivi alle imprese presso il Ministero dello Sviluppo Economico revocò l'agevolazione e ordinò alla Società di restituire l'importo fruito;

la Società impugnò tale revoca, come da indicazione in calce al provvedimento, innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 12700 del 31 luglio 2017,

declinò la giurisdizione ritenendo che la stessa appartenesse al Giudice amministrativo, trattandosi della revoca di un finanziamento pubblico e non di un tributo;

dopo la regolare traslacio judici, alla prima udienza di trattazione, il secondo giudice, Tribunale Amministrativo Regionale per la Campania, Sezione terza, con ordinanza del 26 agosto 2020 n. 3655, denunciava conflitto di giurisdizione, ritenendo che, nella fattispecie, andasse affermata la giurisdizione del giudice tributario, giacché l'espresso riferimento della norma di legge (L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 341) a fattispecie di esenzione da imposte, rendeva evidente che il beneficio accordato atteneva ad agevolazioni fiscali, comportanti una riduzione dei tributi dovuti dal contribuente, rispetto alla cui revoca la giurisdizione del giudice tributario era espressamente prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, lett. h);

il conflitto negativo è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio sulla base delle conclusioni scritte, ai sensi dell'art. 380-ter c.p.c., del pubblico ministero, il quale ha chiesto dichiararsi la giurisdizione del giudice tributario;

le parti del giudizio di merito, alle quali l'ordinanza per il regolamento di giurisdizione è stata comunicata, non si sono costituite.

Motivi della decisione

che:

1. va, innanzi tutto, affermata l'ammissibilità del proposto conflitto di giurisdizione, in quanto sollevato tempestivamente all'esito della prima udienza di discussione.

2. Oggetto della domanda, come emergente dagli atti, è l'opposizione avverso il decreto con cui il Ministero dello Sviluppo Economico revocò l'agevolazione, concessa alla Società con precedente decreto, ai sensi della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 341, e del D.L. n. 179 del 2012, art. 37 relativamente alla Zona Franca Urbana di San Giuseppe Vesuviano e le ordinò la restituzione dell'importo fruito.

3. Le Zone Franche Urbane sono state istituite con la finalità "di contrastare i fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani e favorire l'integrazione sociale e culturale delle popolazioni abitanti in circoscrizioni o quartieri caratterizzati da degrado urbano e sociale" dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 340 a 343 ter.

Nel testo applicabile *ratione temporis* il comma 340 dispone che: "Al fine di contrastare i fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani e favorire l'integrazione sociale e culturale delle popolazioni abitanti in circoscrizioni o quartieri delle città caratterizzati da degrado urbano e sociale, sono istituite, con le modalità di cui al comma 342, zone franche urbane con un numero di abitanti non superiore a 30.000. Per le finalità di cui al periodo precedente, è istituito nello stato di previsione

del Ministero dello sviluppo economico un apposito Fondo con una dotazione di 50 milioni di Euro per ciascuno degli anni 2008 e 2009, che provvede al finanziamento di programmi di intervento, ai sensi del comma 342. L'importo di cui al periodo precedente costituisce tetto massimo di spesa".

Per il successivo comma 341: Le piccole e micro imprese, come individuate dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003, che iniziano, nel periodo compreso tra il 6 aprile 2009 e il 31 dicembre 2012, una nuova attività economica nelle zone franche urbane individuate secondo le modalità di cui al comma 342, possono fruire delle seguenti agevolazioni, nei limiti delle risorse del Fondo di cui al comma 340 a tal fine vincolate:

- a) esenzione dalle imposte sui redditi...
- b) esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive, per i primi cinque periodi di imposta, fino a concorrenza di Euro 300.000, per ciascun periodo di imposta, del valore della produzione netta;
- c) esenzione dall'imposta comunale sugli immobili, a decorrere dall'anno 2009 e fino all'anno 2012, per i soli immobili siti nelle zone franche urbane dalle stesse imprese posseduti ed utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche;
- d) esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente...

Il comma 341-bis prevede, poi, che: Le piccole e le micro imprese che hanno avviato la propria attività in una zona franca urbana antecedentemente al 6 aprile 2009 possono fruire delle agevolazioni di cui al comma 341, nel rispetto del regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato agli aiuti di importanza minore, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea n. L 379 del 28 dicembre 2006.

E, infine, il comma 341-quater, stabilisce che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, saranno determinati le condizioni, i limiti e le modalità di applicazione delle esenzioni fiscali di cui ai commi da 341 a 341-ter.

In materia è, poi, intervenuto il D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221, art. 1, comma 1, e, in particolare, l'art. 37, che dispone che la riprogrammazione dei programmi cofinanziati dai Fondi strutturali 2007-2013 oggetto del Piano di Azione Coesione nonché la destinazione di risorse proprie regionali possono prevedere il finanziamento delle tipologie di agevolazioni di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 341, lett. da a) a d) in favore delle imprese di micro e piccola dimensione localizzate o che si localizzano nelle Zone Urbane individuate dalla delibera CIPE n. 14/2009, nonché in quelle valutate

ammissibili nella relazione istruttoria ad essa allegata e nelle ulteriori, rivenienti da altra procedura di cui alla medesima L. n. 296 del 2006, all'art. 1, comma 342, ricadenti nelle regioni ammissibili all'obiettivo "Convergenza".

Ai sensi del comma 4 del citato art. 37: All'attuazione del presente articolo si provvede nel limite massimo delle risorse come individuate ai sensi del comma 1. Le condizioni, i limiti, le modalità e i termini di decorrenza e durata delle agevolazioni di cui al comma 1 sono stabiliti con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

E' stato, quindi, emanato dal Ministero dello Sviluppo economico, in concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze, il decreto 10 aprile 2013 n. 69373 "Condizioni, limiti, modalità e termini di decorrenza delle agevolazioni fiscali e contributive in favore di micro e piccole imprese localizzate nelle Zone Franche Urbane delle regioni dell'Obiettivo "Convergenza"" che, all'art. 4, intitolato Agevolazioni concedibili, prevede che:

1. I soggetti di cui all'art. 3 possono beneficiare, nei limiti previsti al comma 2 e delle risorse finanziarie rese disponibili ai sensi di quanto previsto dal presente decreto, delle agevolazioni di cui alla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 341, lett. a), b), c) e d) e successive modificazioni e integrazioni, consistenti in:

a) esenzione dalle imposte sui redditi di cui all'art. 9;

b) esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui all'art. 11;

c) esenzione dall'imposta municipale propria per i soli immobili siti nella ZFU, posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'art. 3 per l'esercizio dell'attività economica, di cui all'art. 12;

d) esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente di cui all'art. 13.

2. Le agevolazioni di cui al presente decreto sono concesse ai sensi e alle condizioni del Regolamento (CE) n. 1998/2006. Ciascun soggetto ammesso alle agevolazioni può, pertanto, beneficiare delle esenzioni di cui al comma 1, tenuto conto di eventuali ulteriori agevolazioni già ottenute dall'impresa a titolo di "de minimis" nell'esercizio finanziario in corso alla data di presentazione dell'istanza di cui all'art. 14 e nei due esercizi finanziari precedenti, fino al limite massimo di 200.000,00 Euro, ovvero di 100.000,00 Euro nel caso di imprese attive nel settore del trasporto su strada.

3. Le agevolazioni di cui al comma 1 decorrono dal periodo di imposta di accoglimento dell'istanza di cui all'art. 14.

Nello stesso decreto ministeriale vengono, poi, previste le concrete modalità di utilizzo delle agevolazioni da parte delle imprese ammesse, prevedendosi:

- che per il finanziamento delle agevolazioni...sono utilizzate le risorse finanziarie allo scopo individuate nel "Piano Azione Coesione: terza e ultima riprogrammazione", ripartite per singola ZFU...eventualmente integrate con ulteriori risorse regionali (art. 6);
- che le risorse finanziarie stanziare per la concessione delle agevolazioni di cui al presente decreto sono versate su contabilità speciale, intestata "Agenzia delle Entrate - fondi di bilancio" e sono utilizzate dalla medesima Agenzia per l'esecuzione delle regolazioni contabili... (art. 8, comma 7);
- che nei casi in cui è disposta la revoca delle agevolazioni ovvero si verifica la decadenza dalle stesse, il Ministero dello sviluppo economico procede al recupero presso le imprese delle agevolazioni indebitamente percepite... (art. 19, comma 3).

4. Questo il quadro normativo di riferimento, il Giudice amministrativo ha ritenuto che, risolvendosi i benefici previsti dalla legge in agevolazioni fiscali, comportanti una riduzione dei tributi dovuti dal contribuente, la giurisdizione spettasse alla giurisdizione tributaria dinnanzi al quale sono impugnabili, per espressa previsione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, lett. h) gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni.

5. Il Pubblico Ministero, nelle sue conclusioni, ha condiviso tale soluzione, comportante l'affermazione della giurisdizione del giudice tributario, evidenziando che la valorizzazione del criterio funzionale è già stato affermato da queste Sezioni Unite che, con l'ordinanza n. 9841 del 5 maggio 2011, hanno devoluto "alla giurisdizione del giudice tributario l'impugnazione del provvedimento della Presidenza del Consiglio dei Ministri con cui viene revocato il credito imposta, previsto dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, commi da 181 a 186 e 189 a favore delle imprese editrici, in misura corrispondente ad una percentuale della spesa che sarebbe stata sostenuta nell'anno 2004 per la carta utilizzata per la stampa delle testate edite e dei libri, in quanto tale beneficio, avendo l'effetto di ridurre l'importo dell'imposta altrimenti dovuta, è da considerarsi un'agevolazione tributaria, il cui diniego o la cui revoca sono impugnabili dinanzi alla Commissione tributaria, in base all'espressa previsione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, lett. h)".

6. Dall'analisi della giurisprudenza di queste Sezioni Unite in materia emerge, in effetti, quanto all'inclusione tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, previsti dalla lettera h) del citato art. 19, un'interpretazione ampia della nozione di agevolazione fiscale, che privilegia il criterio funzionale e attribuisce rilevanza alla circostanza che laddove i benefici concessi (e poi oggetto di revoca) esplicano i propri effetti sui tributi e in genere sul rapporto tributario che lega il beneficiario allo Stato, deve parlarsi di agevolazione fiscale con conseguente attrazione dei provvedimenti di revoca o di diniego alla giurisdizione tributaria.

7. Alla luce del complessivo quadro normativo di riferimento, come sopra illustrato e sulla base dell'oggetto della controversia, identificata (secondo i principi statuiti da Cass. Sez. Un. 20350 del 31/07/2018) alla stregua del petitum e della causa petendi azionati, ritenengono queste Sezioni Unite che il citato precedente - attinente, peraltro, non ad una esenzione da imposta ma al diverso istituto del credito di imposta - non si abili al caso in esame in cui, invece, il presupposto rapporto funzionale non appare sussistere e ciò perchè le "agevolazioni" previste dal legislatore in favore delle imprese ricadenti nelle Z.F.U., pur concretizzandosi anche in esenzione parziale di imposta, non vengono ad incidere unicamente e direttamente sul rapporto tributario che lega il beneficiario allo Stato, ma integrano, piuttosto, una forma di finanziamento pubblico.

7.1. L'oggetto della controversia in esame, per come è pacifico, è l'opposizione avverso il provvedimento, avente una connotazione latu sensu di annullamento in autotutela, di revoca dell'originario provvedimento con cui la stessa Autorità amministrativa ha ammesso, nella sussistenza dei requisiti richiesti, i soggetti, che ne hanno fatto domanda, tra i beneficiari del programma relativo alle zone franche urbane.

Nello specifico, con tale provvedimento, revocato dal provvedimento per cui vi è controversia, l'Autorità amministrativa si limita ad ammettere il beneficiario, inserendolo in un apposito elenco, alle agevolazioni, così, genericamente indicate, per un determinato importo monetario.

7.2 Tra le agevolazioni in parola, come previste dalla normativa di riferimento, sono, però, ricomprese, come sopra illustrato, non solo le esenzioni di imposta di cui si è detto ma, anche, alla lettera d), l'esonero del versamento dei contributi previdenziali sulle retribuzioni da lavoro dipendente, rispetto al quale non appare certamente configurabile alcun criterio funzionale che possa ricollegare tale ultima agevolazione alla giurisdizione del giudice tributario 7.3. Inoltre, e, anzi ancor prima, per la realizzazione delle finalità per le quali sono state istituite le Zone Franche Urbane, come già detto, è istituito un apposito fondo il cui tetto massimo, variamente fissato, non può essere superato, mentre le risorse finanziarie stanziare per le agevolazioni vengono versate su apposita contabilità speciale intestata e gestita dall'Agenzia delle entrate. Di converso, il recupero delle agevolazioni indebitamente percepite è affidato al Ministero dello Sviluppo Economico che, poi, le riversa all'Entrate dello Stato.

8. Alla luce di quanto esposto, può concludersi, che attese le modalità di legge e regolamentari con cui è strutturato il meccanismo di fruizione delle agevolazioni di cui si discute, le stesse si concretino in un finanziamento pubblico, che può realizzarsi, materialmente, attraverso un meccanismo che comprende, per il beneficiario, l'esenzione fiscale e l'esonero dei versamenti contributivi, ovvero l'una e non anche l'altro e viceversa, senza però incidere sul gettito fiscale e

contributivo che rimane, alla fine, invariato e rispetto al quale i rapporti diretti contribuente/ Fisco e datore di lavoro/Ente previdenziale rimangono estranei.

8.1 La posizione del beneficiario, rispetto al provvedimento che ha revocato il provvedimento di ammissione alle agevolazioni, per la ravvisata originaria insussistenza dei richiesti requisiti oggettivi, può qualificarsi, di interesse legittimo, perchè la debenza di tali agevolazioni non discende direttamente dalla legge, spettando, comunque, come sopra illustrato, alla P.A. determinarne i limiti, le modalità e i termini di decorrenza.

8.2 Ritiene, invero, il Collegio di dare continuità ai principi elaborati circa la situazione giuridica soggettiva individuabile in capo a colui che aspiri a finanziamenti o sovvenzioni da parte della pubblica amministrazione, dalla giurisprudenza delle Sezioni unite (Cass., Sez. U., 01/12/2009, n. 25261; 16/12/2010, n. 25398; 27/06/2018, n. 16960; 11/07/2018, n. 18241; n. 19042 del 17/07/2018; n. 30418 del 23/11/2018) che possono essere così sintetizzati:

- ogni qualvolta la norma di previsione affidi alla p.a. il discrezionale apprezzamento circa l'erogazione del contributo, l'aspirante è titolare di un interesse legittimo, che conserva identica natura durante tutta la fase procedimentale che precede il provvedimento di attribuzione del beneficio ed è tutelabile davanti al giudice amministrativo;

l'emanazione di siffatto provvedimento determina, poi, l'insorgenza di un diritto soggettivo alla concreta erogazione, tutelabile davanti al giudice ordinario, se al provvedimento stesso non sia stata data concreta attuazione, per mero comportamento omissivo, oppure perchè l'amministrazione intenda far valere la decadenza del beneficiario dal contributo, in relazione alla mancata osservanza, da parte del medesimo, di obblighi al cui adempimento la legge o il provvedimento condizionano l'erogazione suddetta o la sua permanenza;

la situazione giuridica soggettiva del destinatario della sovvenzione torna, invece, ad essere di interesse legittimo se la mancata erogazione del finanziamento, pur oggetto di specifico provvedimento di attribuzione, dipenda dall'esercizio di poteri di autotutela dell'amministrazione, la quale intenda annullare il provvedimento stesso.

9. In conclusione, alla stregua delle considerazioni che precedono, va affermata la giurisdizione del giudice amministrativo.

10. Non v'è luogo a provvedere sulle spese, trattandosi di regolamento di giurisdizione sollevato d'ufficio nel quale nessuna delle parti ha svolto attività difensiva.

P.Q.M.

Dichiara la giurisdizione del giudice amministrativo innanzi al quale rimette le parti.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 13 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 8 luglio 2021