Ordinanza del 08/03/2019 n. 6822 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

la contribuente D. Spa - facendo affidamento sulla normativa di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 280 e 282, (successivamente modificata dal D.L. n. 185 del 2008, art. 29), la quale prevedeva per le imprese una agevolazione fiscale sotto forma di credito d'imposta, in misura pari al 10% dei costi sostenuti nel triennio 2007-2009 per attività di ricerca industriale e sviluppo "precompetitivo" - poneva in essere investimenti volti alla innovazione del prodotto, maturando il credito d'imposta di Euro 13.665,00 per l'anno 2008, in relazione ad attività iniziate entro il 28 novembre 2008. In conformità a quanto previsto dal D.L. n. 185 del 2008, art. 29 - che modificava la disciplina in materia introducendo differenti regimi applicativi a seconda che le attività di ricerca fossero state iniziate entro il 29 novembre 2008, ovvero successivamente all'entrata in vigore della L. n. 2 del 2009 - in data 6 maggio 2009 (cosiddetto click day) la società provvedeva all'invio telematico del prescritto formulario. In data 15 giugno 2009, mediante canale (OMISSIS), il Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate comunicava all'aspirante beneficiaria il "Diniego del nulla osta alla fruizione del credito di ricerca e sviluppo per esaurimento delle risorse finanziarie" (ric. p. 4).

L'odierna ricorrente impugnava il provvedimento di diniego innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, prospettando in via preliminare l'illegittimità costituzionale del Decreto anticrisi n. 185 del 2008, art. 29, commi 1, 2 e 3, (conv. con modif. dalla L. n. 2 del 2009), in conseguenza della violazione degli artt. 3, 41, 97 e 117 Cost., e lamentava, nel merito, la violazione del principio di irretroattività delle norme tributarie, nonchè la nullità dell'atto per mancanza di motivazione ed omessa indicazione del responsabile del procedimento.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate difendendo la legittimità del proprio operato.

L'adita CTP accoglieva il ricorso proposto dalla contribuente società sul presupposto che il legislatore "non ha previsto un provvedimento negativo in relazione all'esaurimento delle risorse finanziarie... Inoltre proprio in base al principio previsto per il futuro e quindi alla maturazione dei crediti futuri, il legislatore in sede di esame delle prenotazioni degli investitori post art. 29, ha previsto anche il diniego pure in relazione alla capienza: la qualcosa, in uno con il fatto che le prenotazioni di tali investitori vanno in coda alle prenotazioni degli investitori ante art. 29, conferma che il nulla-osta ha lo scopo di legittimare tutti gli investitori ante art. 29 ad usufruire del credito maturato che proprio per essere già maturato doveva essere obbligatoriamente riconosciuto" (ric. p. 5).

L'Agenzia delle Entrate proponeva, quindi, appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di L'Aquila, sezione distaccata di Pescara, contestando la dichiarazione di illegittimità dell'impugnato provvedimento. In particolare, ribadiva la natura di "diritto condizionato" della situazione giuridica soggettiva attribuita alle imprese, aspiranti beneficiarie dell'agevolazione, la legittimità costituzionale dell'art. 29 cit., ed infine l'infondatezza delle altre doglianze sollevate dalla Società.

I Giudici dell'appello accoglievano il ricorso presentato dall'Ente impositore affermando, in conseguenza, la legittimità del provvedimento di diniego.

Avverso la pronuncia della Commissione Tributaria di secondo grado ha proposto ricorso per cassazione la D. Spa, affidandosi a sei, articolati, motivi di ricorso. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate. La ricorrente ha pure depositato memoria.

Motivi della decisione

1.1. - Con il suo primo motivo di ricorso, che indica di proporre a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la D. Spa ripropone la sollevata questione di legittimità costituzionale del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 29, commi 1, 2 e 3, convertito in L. 28 gennaio 2009, n. 2, per la ritenuta violazione degli artt. 3, 41, 97 e 117 Cost..

1.2. - L'odierna ricorrente lamenta, mediante il secondo motivo di gravame, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la contraddittorietà ed illogicità della motivazione adottata dai Giudici di seconde cure i quali, pur partendo da un presupposto corretto (e cioè la sussistenza in capo alla Società di un diritto soggettivo perfetto alla fruizione del credito d'imposta), nel confermare l'impugnato provvedimento sarebbero tuttavia pervenuti a conclusioni contraddittorie con le premesse e, dunque, anche con l'accertamento, "incontrovertibilmente" incontestato, compiuto in ordine alla situazione giuridica soggettiva della impugnante.

1.3. - La contribuente, con il terzo motivo di lagnanza contesta, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 3 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), avendo i Giudici di merito escluso l'esistenza di un divieto costituzionale alta "efficacia retroattiva di una norma tributaria", e ritenuto che la regola posta nello Statuto, sulla irretroattività delle norme tributarie, sia una "disposizione contenuta in una legge ordinaria la quale, come tutte le leggi ordinarie, deve cedere davanti ad una legge successiva".

1.4. - Con il quarto motivo di ricorso la contribuente censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2 e dei principi comunitari in tema di legittimo affidamento, ritenuto dalla CTR di Pescara non invocabile nella fattispecie concreta, non essendo tale principio idoneo a porre alcun vincolo alla potestà legislativa.

1.5. - L'odierna ricorrente, mediante il quinto motivo di impugnazione, critica il Collegio Tributario di secondo grado per aver ritenuto "sufficientemente motivato" il provvedimento di diniego del nulla osta, in quanto conterrebbe, "benchè in maniera succinta", tutte le informazioni necessarie alla contribuente per poter elaborare in modo compiuto la propria

difesa, e si duole della violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 ed ancora una volta, in relazione a diverso profilo, dell'art. 3 della legge cit..

1.6. - Il sesto motivo di doglianza proposto dalla contribuente concerne l'asserita violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2 e della L. n. 241 del 1990, art. 21-octies, denunziata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. L'aspirante beneficiaria contesta la decisione di seconde cure per aver reputato superflua l'indicazione, nel contestato provvedimento, del responsabile del procedimento, trattandosi di un atto trasmesso per via telematica, e per averlo comunque identificato nella figura del Direttore del Centro Operativo di Pescara.

2.1. - Con il suo articolato primo motivo di impugnazione la contribuente adduce la contrarietà della norma in esame, il Decreto anticrisi 2008, art. 29, ai superiori principi costituzionali espressi dagli artt. 3, 41, 97 e 117 Cost., per molteplici profili, rilevando in primo luogo l'irragionevole disparità di trattamento di imprese che verserebbero in posizioni identiche, avendo maturato il medesimo diritto a fruire del beneficio. In secondo luogo, la ricorrente sostiene l'arbitrarietà intrinseca della novellata normativa, ed infine lamenta il pregiudizio arrecato dalle disposizioni contestate alla libera iniziativa economica e alla salvaguardia della concorrenza. La ricorrente censura quindi la CTR di Pescara per non aver colto l'incompatibilità dell'art. 29 con le disposizioni appena richiamate e per aver ritenuto, in definitiva, che "la norma si sottrae al sospetto di incostituzionalità ventilato". La questione, sostiene la contribuente, è di manifesta rilevanza atteso che, dalla declaratoria di illegittimità costituzione dell'art. 29, deriverebbe il venir meno del provvedimento di diniego alla fruibilità del credito d'imposta, proprio perchè emanato in virtù di una norma incostituzionale. In particolare la norma censurata, secondo la ricorrente, risulterebbe "carente sotto i profili della coerenza, adeguatezza e proporzionalità rispetto al suo scopo dichiarato ("garantire congiuntamente la certezza delle strategie di investimento, i diritti quesiti")" (ric. p. 9), e violerebbe il principio di libertà di iniziativa economica sancito dall'art. 41 Cost. Difatti, il criterio di selezione dei crediti adottato dal legislatore, fondato su un dato meramente cronologico, sulla base del quale "solo i contribuenti "più veloci" sono stati premiati con l'ottenimento del nulla-osta, posto che al raggiungimento del tetto massimo di copertura finanziaria prevista è stato comunicato ai contribuenti il diniego di utilizzare il credito" (ric. p. 8), sarebbe suscettibile di ingenerare una disparità di trattamento di situazioni identiche, in contrasto con la previsione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., e sortirebbe un effetto anticoncorrenziale (in palese violazione dell'art. 117 Cost.), distorcendo in maniera significativa l'assetto competitivo delle imprese che operano sugli stessi mercati e che abbiano, tutte, maturato il diritto al beneficio del credito d'imposta. La conseguenza, a parere della ricorrente, sarebbe il ricorrere di un irragionevole esercizio della potestà legislativa (art. 97 Cost.), in quanto la norma oggetto di controversia "avrebbe dovuto, quanto meno, prevedere che in ogni caso per le attività iniziate prima della data di entrata in vigore del decreto fossero salvi i diritti quesiti (e, quindi, l'utilizzabilità in ogni caso del credito d'imposta)" (ric. ID. 9).

Invero, la ipotizzata illegittimità costituzionale del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 1, comma 2, lett. a) e comma 3, come conv., è stata già sottoposta al vaglio della Consulta che, con sentenza n. 149 del 2017, ne ha affermato la legittimità costituzionale, e gli argomenti proposti

dalla odierna ricorrente non si ritiene involgono profili che inducano a domandare nuovamente di pronunciarsi alla Corte costituzionale.

Alla luce della ratio legis, ovvero l'esigenza di "fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale" e "garantire il rispetto degli obiettivi fissati dal programma di stabilità e crescita approvato in sede europea", che è dato conoscere dalle stesse premesse alla L. n. 2 del 2009, come correttamente osservato dalla Commissione d'appello, nessuna censura potrebbe essere opposta al criterio predisposto per la selezione delle imprese beneficiarie che, fra i tanti possibili, appare comunque idoneo, in modo trasparente, a realizzare la finalità di porre gli aspiranti su di un medesimo piano e premiare, fra di essi, quelli che siano stati più diligenti.

Non è neppure ravvisabile alcuna arbitrarietà del legislatore, posto che la novella, ponendosi l'obiettivo di rendere prevedibili le entrate e le uscite del bilancio dello Stato, risponde pienamente al principio espresso nella Carta costituzionale all'art. 81, laddove viene escluso che lo Stato possa assumere oneri finanziari mancando la dovuta copertura, certa e reale. "Di qui", ben lungi da qualsivoglia irragionevolezza, "la scelta di stanziare, anno per anno, una certa somma entro la quale avrebbero trovato capienza i crediti d'imposta già sorti, e di ammettere entro certi limiti del pari prefissati i crediti derivanti da investimenti successivi alla legge riformata" (sent. CTR p. 8), così da rendere prevedibile, anno per anno, la spesa pubblica ed il conseguente onere di cui lo Stato sarebbe stato gravato e che avrebbe dovuto sopportare. E' di tutta evidenza ed agevolmente comprensibile che, dinanzi alla necessità di far fronte ad una gravissima crisi dell'economia internazionale, l'interesse egoistico del singolo debba arretrare e recedere in favore di un bene collettivo, che si esplichi nell'attuazione di qualsivoglia misura che sia volta a scongiurare eventuali fenomeni deflattivi ed a rispettare i vincoli di bilancio, cui è tenuto lo Stato, imposti anche dalla partecipazione alla Unione Europea.

L'interpretazione che, della norma controversa, è stata fornita dalla CTR risulta priva di ogni vizio logico - deduttivo e si sottrae al sindacato di legittimità.

Contrariamente a quanto ritenuto dalla D. Spa, la norma non viola neppure il principio d'irretroattività della legge, nè tantomeno i principi cardine dello Stato di diritto del legittimo affidamento e di buona fede, per avere l'impugnata normativa, con effetto retroattivo, mediante l'introduzione di un limite quantitativo fino ad allora inesistente, "legato la stabilità di posizioni giuridiche già perfette a elementi di vera e propria casualità" (ric. p. 9), detto in altri termini, per aver sottratto alle imprese risorse sulle quali le stesse avevano confidato. Tali osservazioni debbono essere smentite, anche in considerazione della recente giurisprudenza di legittimità cui si intende assicurare continuità, la quale, pronunciandosi in merito alla retroattività della procedura prevista dal D.L. n. 185 del 2008, art. 29, ha statuito che "in materia di agevolazioni tributarie, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, la previsione D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 1, (cd. "decreto anticrisi"), conv. con modif., dalla L. n. 2 del 2009, nella parte in cui istituisce un tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, anche con riguardo ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perchè, come affermato dalla Corte Cost. e dalla Corte di Giustizia UE, detto principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla salvaguardia di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità di detto decreto di mantenere il bilancio dello Stato nel

rispetto dei limiti approvati anche in sede europea", Cass. sez. V, 09.03.2018, n. 5733. In senso conforme, pare utile rammentare pure Cass. sez. V, 28.02.2018, n. 4579, la quale ha ribadito che "la procedura di assegnazione prevista dal D.L. n. 185 del 2008, art. 29, conv. in L. n. 2 del 2009, relativa alle spese per attività di ricerca e sviluppo di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi da 280 a 283, nella parte in cui si applica anche ai crediti maturati e non fruiti prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 185 del 2008, non viola il legittimo affidamento del contribuente, in quanto, come evidenziato da Corte Cost. n. 149 del 2017, la retroattività di tale normativa non è irrazionale e costituisce una misura proporzionata e giustificata dall'esigenza di salvaguardare le finanze statali". I principi espressi in materia dalla Suprema Corte appaiono chiari e condivisibili, e devono pertanto essere confermati.

In conseguenza dell'esame della normativa di riferimento, non è possibile quindi accogliere le ragioni del ricorrente, che risultano manifestamente infondate, e rimettere nuovamente alla Consulta per l'esame delle relative questioni.

2.2. - Mediante il secondo motivo di ricorso, concernente il vizio di motivazione, l'impugnante si duole che la Commissione Tributaria Regionale, pur avendo espressamente riconosciuto il maturare di un diritto soggettivo pieno e perfetto al credito d'imposta in favore delle imprese che avevano effettuato investimenti per attività di ricerca scientifica prima dell'entrata in vigore della L. n. 2 del 2009 e che si trovavano, pertanto, nelle condizioni prescritte dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi da 281 a 284, abbia poi negato l'illegittimità del provvedimento di diniego del nulla osta emesso dalla Agenzia delle Entrate, sull'erroneo presupposto che l'atto in contestazione non riguardasse l'esistenza del diritto, ma incidesse solamente sulle modalità di fruizione del medesimo, rinviata nel tempo a causa dell'esaurimento delle risorse finanziare disponibili.

Osserva la ricorrente che la formulazione letterale dell'atto oggetto del presente giudizio, secondo cui "si comunica che non è rilasciato il nulla osta alla fruizione del credito d'imposta per esaurimento delle risorse finanziarie" (ric. p. 15), pare impedire, tout court ed in via definitiva, l'utilizzabilità del credito, anzichè prevederne il differimento. Secondo la contribuente "affermare la sussistenza di un diritto soggettivo (e non di un interesse legittimo) per poi ritenere corretto un provvedimento che ne nega completamente l'esercizio, non trova alcuna giustificazione, prima ancora sul piano logico, rispetto a quello giuridico" (ric. p. 14).

Per coerenza logico - giuridica il legislatore, una volta attribuito un diritto soggettivo, come tale illimitato e perfetto, non potrebbe poi, con disposizioni successive, negarne retroattivamente l'esercizio per carenza di fondi adeguati, essendo invece obbligato a reperire altrove le risorse economiche necessarie a soddisfarlo, attraverso "un intervento correttivo a valle rispetto alla pianificazione originaria, ridimensionando altri progetti in corso" (ric. p. 15), in modo da non incidere su assetti ormai definiti come il diritto di credito in questione.

In merito, pare opportuno ricordare che la Suprema Corte ha in più occasioni ribadito che "risulta integrato il vizio di omessa o insufficiente motivazione, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, quando, dal compendio giustificativo sviluppato a supporto della decisione, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa soluzione o sia evincibile

un'obiettiva carenza dell'"iter" logico - argomentativo che ha portato il giudice a regolare la vicenda al suo esame in base alla regola concretamente applicata", mentre, per quanto di nostro interesse, "il vizio di contraddittorietà si rende ravvisabile solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la ratio decidendi posta a fondamento della decisione adottata" (cfr. Cass. sez. I, 24.05.2018, n. 12967).

Invero, il paventato vizio formale di illogicità, nella specie, non è ravvisabile, posto che l'iter logico-giuridico seguito dal Giudicante risulta corretto, perchè strettamente ancorato al dettato normativo di riferimento. La censurata Commissione Regionale, difatti, nel corpo della motivazione ha operato espresso richiamo al disposto di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 29, comma 3, lett. a), il quale recita che "la fruizione del credito di imposta è possibile nell'esercizio in corso ovvero, in caso di esaurimento delle risorse disponibili in funzione delle disponibilità finanziarie, negli esercizi successivi" e, fondando il proprio convincimento sulla lettera della norma citata, correttamente è giunta ad affermare che "la fruizione del diritto al credito d'imposta è stata solo rinviata nel tempo, agli esercizi successivi al 2011" (sent. CTR, p. 9), nei limiti della capienza delle ulteriori somme che il legislatore riterrà di stanziare pro futuro.

In considerazione di quanto argomentato, il motivo di lagnanza risulta infondato e deve essere, pertanto, respinto.

2.3. - La contribuente, nella formulazione del terzo motivo di gravame, deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 3, in quanto secondo i Giudici di merito le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente non avrebbero, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (essendone, invero, ammessa la modifica o la deroga, purchè espressa e non ad opera di leggi speciali), con la conseguenza che una previsione legislativa la quale, apertamente, si ponga in contrasto con esse non sarebbe suscettibile di disapplicazione, nè potrebbe essere di per sè oggetto di questione di legittimità costituzionale, non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da parametro di costituzionalità. Così statuendo il Collegio, ad avviso della ricorrente Società, avrebbe trascurato il "monolitico" orientamento formatosi in seno alla giurisprudenza di legittimità, che ha inteso conferire alle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente il valore di "principi generali dell'ordinamento tributario", con funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante per il giudice nell'interpretazione delle altre leggi tributarie, ed in quanto tali poste su di un piano sovraordinato rispetto alle leggi ordinarie.

La doglianza si appalesa infondata. Costituisce, infatti, orientamento ormai consolidato di questa Corte di legittimità, il principio in base al quale "le disposizioni dello statuto del contribuente - che costituiscono meri criteri guida per il giudice in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici - non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme-parametro di costituzionalità, nè consentire la disapplicazione delle norme tributarie in asserito contrasto con le stesse". Pertanto, sebbene in materia fiscale sia prevista, in generale, l'esclusione dell'applicazione retroattiva delle norme, in base al principio codificato dall'art. 3 della legge n. 212 del 2000, la retroattività "può essere espressamente prevista dalle singole leggi tributarie", Cass. sez. V,

20.06.2018, n. 16227 (cfr. anche Cass. sez. V, 16.01.2015, n. 697; e Cass. sez. V, 28/02/2014, n. 4815).

Relativamente ai tributi periodici, quindi, le modifiche normativamente introdotte trovano applicazione solo a far data dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono, di regola, ma l'applicazione di questo principio generale non è idonea ad ostare all'operatività retroattiva di una previsione espressa come quella di cui al ricordato D.L. n. 185 del 2008, art. 29, potendo il principio essere legittimamente derogato, da questa come da altre norme facenti parte dell'ordinamento giuridico, purchè particolari ragioni giustifichino la ragionevolezza della modifica, e non si pongano in conflitto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.

Nel caso de quo, l'esigenza di far fronte alla critica situazione economico - finanziaria dello Stato, risulta essere una ragione sufficiente a consentire al legislatore l'emanazione di norme tributarie retroattive, ragion per cui il motivo di ricorso deve essere rigettato.

2.4. - Con il quarto motivo di ricorso, la società ricorrente impugna la sentenza della CTR nella parte in cui nega la pretesa violazione dei principi di buona fede e legittimo affidamento, in considerazione della circostanza che "l'art. 10 della L. 212 del 2000 dispone che i rapporti tra l'Amministrazione ed il contribuente debbano essere improntati ai principi di collaborazione, buona fede ed affidamento: per cui pone un vincolo alla discrezionalità dell'A.F., ma non anche alla potestà legislativa" (sent. CTR, pp. 6 e 7). Nella sostanza, dall'odierna ricorrente viene ritenuta "priva di pregio" l'argomentazione de qua, secondo cui i principi summenzionati, considerati fondamentali nell'ambito dell'ordinamento giuridico comunitario oltrechè interno, riguarderebbero soltanto la fase d'attuazione dei tributi e troverebbero applicazione solamente nel rapporto fra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, senza vincolare al loro rispetto anche il legislatore tributario.

In merito questa Corte ritiene che l'assunto del Commissione Tributaria Regionale risulti corretto ed in linea con quanto già acclarato dal giudice di legittimità, il quale ha avuto cura di chiarire che "il principio della leale collaborazione e della buona fede, tutelato dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 (cd. Statuto del contribuente), attiene ai rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria e non è riferibile alla potestà legislativa che, ove esercitata in violazione del legittimo affidamento dei cittadini, può assumere rilevanza sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale", Cass. sez. V, 06.06.2018, n. 14587.

Invero, la ricorrente solleva la questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 185 del 2008, art. 29 - asserendo che le imprese, le quali, confidando sulle agevolazioni previste dalla Finanziaria 2007, avevano effettuato degli investimenti per costi anche rilevanti, si siano poi viste violare il proprio affidamento nella fruibilità del credito d'imposta, per effetto delle modifiche apportate dalla L. n. 2 del 2009, che ha introdotto una serie di limiti all'utilizzo del credito - tuttavia, come chiarito in precedenza, nel caso di specie non è configurabile alcuna violazione del legittimo affidamento, in quanto la retroattività di tale normativa non è irrazionale e costituisce una misura proporzionata e giustificata dall'esigenza di salvaguardare le finanze statali.

Sul punto occorre rinviare alle osservazioni svolte relativamente al primo motivo di ricorso, sembrando soltanto opportuno, in questa sede, ribadire quanto anche recentemente confermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui "la L. n. 448 del 1998, art. 3, comma 11, ha abrogato, con decorrenza dal 1^ gennaio 1999, la L. n. 662 del 1996, art. 2, commi 210 e 213, sicchè il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive o professionali ivi attribuito non spetta per le annualità successive al 1998, non sussistendo alcun diritto soggettivo perfetto dell'interessato a godere dell'agevolazione nè potendo lo stesso vantare un legittimo affidamento, in quanto il cd. Statuto del contribuente non ha rango superiore alla legge ordinaria e, pertanto, le norme tributarie possono essere modificate retroattivamente, anche in senso sfavorevole, purchè ciò avvenga in modo razionale, nei limiti della proporzionalità e nel perseguimento di interessi pubblici", Cass. sez. V, 9.05.2018, n. 11077.

Anche il quarto motivo deve essere, pertanto, respinto.

2.5. - L'odierna ricorrente censura, con il quinto motivo di lagnanza, la sentenza impugnata nella parte in cui la CTR asserisce che "il COP ha spiegato, in maniera succinta ma esauriente, che il nulla osta alla fruizione del credito d'imposta veniva negato "per esaurimento delle risorse finanziarie";

ed il provvedimento reca anche la data e l'ora nella quale il formulario dell'appellante è pervenuto al COP. Il contribuente, quindi, è stato posto in grado di difendersi compitamente" (sent. CTR, p. 10 e 11).

Ad avviso della D. Spa il provvedimento del Centro Operativo di Pescare mancherebbe di esplicitare gli elementi che giustificherebbero la negazione del beneficio fiscale e le ragioni per le quali la medesima Società "che non ha potuto usufruire del credito d'imposta nell'esercizio in corso, non è stata inserita tra i soggetti ammessi a fruire degli stanziamenti successivi, fino al 2011 - pure espressamente quantificati dal legislatore" (ric. p. 21).

Poco chiare sarebbero anche le risorse finanziare alle quali l'impugnato provvedimento si riferisce. Inoltre, detto diniego non darebbe neppure conto della graduatoria formata dall'Ufficio, con l'indicazione dei soggetti ammessi alla fruizione del credito d'imposta, della posizione in graduatoria del soggetto escluso dal beneficio, e dei parametri presi in considerazione ai fini della formazione della stessa graduatoria. "Appare altresì eccessivamente semplicistica e superficiale" (ric. p. 22), a parere della ricorrente, l'affermazione della CTR di Pescara secondo cui "la stessa lettera della legge... dà conto del fatto che il diniego si riferisce a tutte le somme dalla L. n. 2 del 2009, e quindi fino al 2011" (sent. CTR, p. 11), in quanto se il provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria avesse davvero inteso rinviare nel tempo la fruizione del credito in questione, il suo estensore (il COP) avrebbe quantomeno dovuto indicare tale circostanza, anzichè limitarsi a negare sine die l'esercizio del diritto. A nulla rileverebbe, peraltro, la mera indicazione del giorno e dell'ora di ricezione della propria domanda di prenotazione che, contrariamente a quanto ritenuto dai Giudici d'appello, non consentirebbe affatto alla contribuente di "verificare che non siano state accolte istanze inviate in epoca o in ora successiva alla sua" (sent. CTR, p. 11).

La doglianza si appalesa infondata. Dalla lettura del disposto del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 3, lett. a) e b), è difatti agevole evincere che l'Ente impositore, relativamente alle prenotazioni di cui al comma 2, lett. a), è tenuto a comunicare ai soggetti interessati esclusivamente il nulla osta ai soli fini della copertura finanziaria, mentre relativamente alle prenotazioni di cui al comma 2, lett. b), deve dare comunicazione della certificazione dell'avvenuta presentazione del formulario, dell'accoglimento della relativa prenotazione, nonchè nei successivi novanta giorni dell'eventuale diniego, in ragione della capienza. Ne consegue che il COP ha pienamente assolto al proprio onere di motivazione, non essendo vincolato de iure a fornire ulteriori informazioni, se non a comunicare agli interessati, mediante procedura telematica, la concessione o meno del nulla osta, sulla base dei dati rilevati dai formulari pervenuti, esaminati rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico d'arrivo.

A sostegno del dato normativo soccorre, pure, Cass. sez. V, 28.03.2018, n. 7629, pronuncia con la quale questa Suprema Corte ha chiarito che "il nulla osta, previsto dal D.L. n. 185 del 2008, art. 29, conv. in L. n. 2 del 2009, alla fruizione del credito d'imposta per le spese sostenute in relazione alle attività di ricerca e sviluppo, di cui alla L. n. 296 del 2006, è un atto vincolato all'esistenza o al difetto della copertura finanziaria, sicchè 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 invece assunta dal contribuente rispetto alla pretesa del quale l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla stessa".

Da quanto rilevato, discende il rigetto del quinto motivo d'impugnazione.

2.6. - La doglianza esposta dalla ricorrente nell'ultimo motivo di ricorso attiene la violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, art. 7, comma 2, in quanto l'impugnata CTR avrebbe erroneamente ritenuto non necessaria l'indicazione del responsabile del procedimento, posto che "la procedura di accertamento degli aventi diritto al nulla osta è stata gestita da un elaboratore elettronico", per cui la contribuente non avrebbe, comunque, potuto interloquire con un dipendente della medesima Amministrazione, dovendosi invece ricondurre la responsabilità amministrativa e contabile alla persona del Direttore del COP, che "risulta avere emesso il provvedimento di diniego" (sent. CTR, p. 11).

La norma invocata, secondo la ricorrente, nel prescrivere espressamente che "gli atti dell'amministrazione finanziaria devono tassativamente indicare il responsabile del procedimento", non opererebbe alcun distinguo in ragione della natura e tipologia dei provvedimenti emessi, e troverebbe pertanto applicazione, senza esclusioni di sorta, per tutti gli atti dell'Amministrazione Finanziaria, incluso l'annoverato diniego di nulla osta, e non solo per quelli di accertamento. Ciò parrebbe tanto più giusto se si ponesse mente, secondo la ricorrente Società, al fatto che la stessa Suprema Corte, con ordinanza del 9 novembre 2007, n. 377, ha precisato che l'indicazione del responsabile del procedimento ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino, nonchè la garanzia del diritto di difesa di questi nel caso in cui sorgano eventuali controversie nei confronti del responsabile.

Se è ineccepibile che lo Statuto dei diritti del contribuente non commina la sanzione della nullità dei provvedimenti nei quali l'indicazione del responsabile sia stata omessa (art. 7), la ricorrente asserisce tuttavia essere altrettanto vero che la nullità non esaurisce i vizi di un atto amministrativo, il quale ben può essere annullato per violazione di legge, non essendo richiesta per l'annullabilità una espressa previsione legislativa. Conclude pertanto che, nel silenzio dello Statuto, laddove l'atto dell'Amministrazione difetti dell'indicazione del responsabile del procedimento, debba farsi riferimento alla L. n. 241 del 1990, art. 21 - octies, il quale sancisce l'annullabilità dei provvedimenti amministrativi adottati in violazione di legge, non essendo condivisibile l'assunto della CTR, secondo la quale "il provvedimento di che trattasi non potrebbe comunque essere annullato in quanto a contenuto vincolato" (ric. p. 25) difettando, in relazione ad esso, ogni discrezionalità in capo all'Amministrazione (al punto che l'intera procedura sarebbe stata gestita da un elaboratore elettronico).

Anche sul punto la motivazione adottata dalla CTR non appare viziata.

Occorre in proposito innanzitutto rilevare che ci si trova in presenza di un procedimento particolare, completamente telematico, consistente nella introduzione in via elettronica di una domanda alla quale segue, a distanza di tempo, un provvedimento, emesso sulla base di una elaborazione meramente informatica della domanda. L'elaborazione consiste nella mera assegnazione automatica di fondi in base ad un puro criterio cronologico, fino ad esaurimento delle risorse finanziarie, ed il provvedimento, che dà semplicemente atto dell'assegnazione o meno del credito di imposta, è sempre un atto telematico, generato automaticamente dal sistema, e quindi a contenuto vincolato, nel senso che è predeterminato nella forma e nel contenuto. Può, quindi, fondatamente ritenersi che un simile atto rientri tra quelli a contenuto vincolato per il quale la L. n. 241 del 1990, art. 21 - octies, comma 2, esclude non solo la nullità, ma anche l'annullabilità, in caso di adozione in violazione delle norme sul procedimento o sulla forma. La Suprema Corte ha, del resto, già avuto modo di pronunciarsi in materia, stabilendo 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, in quanto 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: ne deriva che trova applicazione la L. n. 241 del 1990, art. 21 - octies, che 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", Cass. sez. V, 09.03.2018, n. 5733.

La censura risulta, pertanto, infondata.

Merita ancora di essere osservato, peraltro, che la CTR ha pure dato atto che il provvedimento recava, comunque, l'indicazione di un nominativo al quale riferire il provvedimento di diniego, identificabile nella persona del Direttore del Centro operativo di Pescara (dott. C.G.). Al riguardo deve essere evidenziato che questa Corte ha già avuto modo di affermare che, al fine di non incorrere nel vizio dell'atto, è sufficiente l'indicazione sul documento di una persona responsabile del procedimento, a prescindere quindi dalla funzione (apicale o meno) della stessa effettivamente esercitata; siffatta indicazione appare, infatti, sufficiente ad assicurare gli

interessi sottostanti alla detta indicazione, che sono la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, Cass. sez. VI - V, 23.02.2016, n. 3533.

Anche il sesto motivo di ricorso deve pertanto rigettato.

In conseguenza delle osservazioni che precedono, il ricorso deve essere rigettato.

La complessità e parziale novità delle questioni esaminate, riscontrata l'assenza di un orientamento della giurisprudenza di legittimità formatosi in materia prima della proposizione del ricorso per cassazione, nonchè il sopravvenire della ricordata pronuncia della Corte Costituzionale, anch'essa successiva all'introduzione della presente impugnazione, sono elementi che inducono a ritenere equo disporre la compensazione delle spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso proposto dalla D. Spa, in persona del legale rappresentante pro - tempore.

Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 16 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 8 marzo 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza