# Sentenza del 14/11/2019 n. 29645 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. - O. N. V. ha impugnato il provvedimento con il quale le è stato negato il nulla osta al credito di imposta previsto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 280 - 283 (10% delle spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo per innovazione di prodotto). Il nulla osta è stato negato per esaurimento delle risorse disponibili sulla base del D.L. n. 185 del 2008, art. 29.

2. - La società, impugnando il provvedimento innanzi alla CTP di Pescara, ha dedotto che l'attività di ricerca era stata avviata anteriormente alla entrata in vigore dell'art. 29, deducendo che il diritto era stato interamente fruito ante riforma e quindi rientrava nelle ipotesi previste dalla lett. A) della suddetta norma.

3. - La CTP ha accolto la tesi della società ricorrente e ritenuto illegittimo il diniego del nulla-osta. L'Agenzia ha proposto appello e la CTR territorialmente competente, con sentenza depositata in data 11 settembre 2012, ha accolto l'appello confermando il provvedimento impugnato.

4. - Avverso la predetta sentenza ricorre in cassazione la V., affidandosi a cinque motivi. Resiste l'Agenzia con controricorso.

Motivi della decisione

5. - Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, nonchè dei principi di irretroattività, certezza e ragionevolezza della legge e del legittimo affidamento, posti dallo Statuto del contribuente, artt. 1, 3 e 10.

Secondo la ricorrente il diritto al credito di imposta era maturato in data antecedente alla entrata in vigore della legge e non poteva più essere sottoposto a vincoli, nè condizionato alla capienza delle risorse. Osserva che la applicazione retroattiva della legge oltre a violare i principi posti dalla L. n. 212 del 2000, art. 3, viola anche il principio del legittimo affidamento. Il nulla osta doveva quindi essere concesso.

Il motivo è fondato. Questa Corte, dopo l'autorevole intervento della Consulta che con le sentenze n. 236/2014 e n. 149/2017 ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 29 cit., si è pronunciata in merito, esprimendo un principio cui si intende dare qui continuità, nel senso che "In materia di agevolazioni tributarie, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, la previsione del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 1, (cd. "decreto anticrisi"), conv., con modif., in 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. n. 5733/2018; v. anche Cass. 4579/2018). Vero è che l'art. 3 dello Statuto del contribuente afferma il principio di irretroattività della legge tributaria, ma poichè lo Statuto è una legge ordinaria, è derogabile da altra legge ordinaria, a maggior ragione se fondata su esigenze di tutela del bene pubblico, nonchè sulla necessità di armonizzare il diritto interno alle norme UE, che hanno rango superiore alla legge ordinaria nazionale. In materia è consolidato il principio che "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 sia esclusa l'applicazione retroattiva, in via generale, in base al principio di irretroattività codificato, in materia fiscale, in seno alla L. n. 212 del 2000, art. 3, può essere espressamente prevista dalle singole leggi tributarie" (Cass. n. 16227/2018). Si deve inoltre rilevare che successivi interventi normativi, di cui alla L. n. 191 del 2009, resi per tutelare le posizioni dei titolari di crediti "perdenti", hanno salvaguardato il rispetto dei principi di ragionevolezza e proporzionalità dell'intera disciplina.

Non può quindi dirsi che la fattispecie si sia perfezionata in maniera immodificabile dal legislatore. La parte lamenta anche che il nulla osta doveva obbligatoriamente essere concesso perchè avrebbe consentito alla parte di fruire del credito per gli esercizi successivi, ma si tratta di una censura che non tiene conto di quella che è la effettiva funzione del nulla osta, che è un atto vincolato che dipende esclusivamente dall'esistenza o dal difetto di copertura finanziaria (v. Cass. 7629/2018) e che in ogni caso i c.d. perdenti hanno poi beneficiato degli effetti di ulteriori interventi normativi: infatti, per effetto della L. n. 191 del 2009 di cui sopra si è detto, (che ha previsto per essi un ulteriore finanziamento di 400 milioni di Euro, poi ridotto a 350 dal D.L. n. 40 del 2010), hanno recuperato circa la metà dei loro crediti.

6. - Con il secondo motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente nonchè della L. n. 241 del 1990, art. 3 e del D.L. n. 185 del 2008, art. 29.

Parte ricorrente lamenta che il diniego di nulla osta fosse carente di motivazione ed in particolare che non consentisse al contribuente di sapere se era stata formata una graduatoria e quali i criteri e rispetto a quali anni le risorse erano esaurite per cui non era possibile alcun controllo sulla correttezza dei criteri utilizzati dalla amministrazione.

Il motivo è infondato. E' stato infatti superato il dubbio di legittimità costituzionale sulla procedura d'ammissione al beneficio fiscale, prevista dall'art. 29, basata sul criterio cronologico della ricezione delle domande telematiche dei contribuenti, che peratro non è irrazionale, perchè espressione del principio di antica tradizione "prior in tempore potior in iure". La Corte Costituzionale (v. sent. 149/2017 cit.), ha concluso inammissibilità della questione perchè: "un

suo eventuale accoglimento (...) determinerebbe un assetto normativo caratterizzato da iniquità e irragionevolezza, poichè coloro che sono risultati vincitori nella procedura telematica, non solo perderebbero il beneficio ottenuto, ma non potrebbero neanche concorrere alla distribuzione del successivo finanziamento previsto dalla L. n. 91 del 2009, art. 2, comma 236, finanziamento che è riservato ai "perdenti".

Questa Corte, dopo l'autorevole intervento, ha espresso un orientamento, cui in questa sede si intende dare continuità, nel senso 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. (Cass. 7629/2018)

7. - Con il terzo motivo del ricorso si denuncia il vizio di motivazione in relazione ad un fatto decisivo. La parte lamenta che la CTR nel decidere in senso contrario alla ricorrente sulla prospettata questione dell'insufficienza motivazione del diniego di nulla osta abbia reso "una motivazione illogica, incongrua comunque largamente insufficiente allo scopo" Ciò in quanto la CTR ha ritenuto esauriente la motivazione del diniego, che si limitava ad addurre l'esaurimento delle risorse finanziare. Tale spiegazione, secondo la parte, è del tutto inadeguata. Con il quarto motivo si denuncia il vizio di omessa motivazione su un fatto decisivo, lamentando che la motivazione del giudice di secondo grado si appalesa incongrua, illogica o perlomeno carente sul punto che il diniego del nulla osta debba valere anche per i crediti maturati al 31 dicembre 2007. Si tratta - secondo parte ricorrente - di una motivazione erronea e insufficiente, fondata su un inadeguato esame delle risultanze probatorie in quanto la CTR si è limitata a dire che i limiti di capienza introdotti dal cit. art. 29 valessero anche per i crediti maturati fino al 31.12.2017 "non essendo esaurito il relativo rapporto tributario perchè i fondi non erano stati erogati". Al riguardo la parte deduce che la CTR non ha bene valutato i documenti in atti dal momento che dalla dichiarazione dei redditi risultava in termini inequivoci che il credito maturato era già stato utilizzato dalla ricorrente prima che fossero introdotti suddetti vincoli.

I due motivi da esaminarsi congiuntamente e sono inammissibili. Permesso quanto sopra si è detto sulla insussistenza del vizio di violazione di legge, per cui la sentenza della CTR costituisce una corretta applicazione della norma in esame e dei principi ermeneutici sopra espressi, deve ribadirsi che in questa sede non sono consentiti accertamenti in fatto e quindi non si può rivedere il giudizio di merito che ha reso la CTR esaminando i documenti. Si osserva quindi che la parte, pur rubricando i motivi come "omessa motivazione su un fatto decisivo" in realtà lamenta la illogicità ed insufficienza della motivazione stessa. Non si lamenta infatti l'omesso esame di un fatto, di un documento o di un punto decisivo, bensì la valutazione erronea degli stessi, che si renderebbe palese attraverso la lettura della motivazione ritenuta inadeguata e contraddittoria. Deve quindi osservarsi che la sentenza impugnata è stata pubblicata il 11 settembre 2012 e pertanto è sottoposta, quanto alla sua impugnabilità per cassazione, alla regola posta dall'art. 360 c.p.c., n. 5, nuova formulazione. In virtù della riforma operata dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54,

conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. 23940/2017). Peraltro, si deve osservare che nel vizio di omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass. 26305/2018).

8. - Con il quinto motivo del ricorso la parte pone la questione di legittimità costituzionale dell'art. 29 cit..

Il motivo è inammissibile, perchè come sopra si è detto già la norma è stata scrutinata per ben due volte dalla Corte Costituzionale che con le sentenze n. 149/2017 e 236/2014, hanno dichiarato inammissibili le questioni.

Il ricorso è pertanto da rigettarsi. Considerando il progressivo consolidamento della giurisprudenza, anche in ragione del secondo intervento della Consulta, le spese del giudizio si compensano interamente tra le parti.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e compensa le spese dell'intero procedimento.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza