Sentenza del 24/02/2020 n. 4848 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società E. s.r.l. impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Pescara il provvedimento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva negato, in conseguenza dell'esaurimento delle risorse finanziarie disponibili, il nulla osta alla fruizione del credito di imposta previsto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 280-283, pari al 10 per cento delle spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo volta alla cd. innovazione del prodotto.

A sostegno del ricorso deduceva la illegittimità costituzionale del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, convertito dalla L. n. 2 del 2009, che, modificando la normativa precedente, aveva previsto, per gli anni 2008-2011, uno stanziamento fisso nel bilancio dello Stato entro il quale quei crediti di imposta avrebbero trovato copertura ed aveva stabilito che le somme stanziate sarebbero state attribuite agli aventi diritto, per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, secondo un criterio meramente temporale, nel senso che sarebbero stati privilegiati coloro che, per primi, avessero inoltrato per via telematica un formulario di prenotazione contenente l'importo delle spese agevolabili da sostenere; eccepiva altresì la violazione di norme dello Statuto del Contribuente (L. n. 212 del 2000) e chiedeva dichiararsi la illegittimità del provvedimento di diniego.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio Centro Operativo di Pescara (COP) chiedeva il rigetto del ricorso, contestando i rilievi mossi dalla parte ricorrente.

La Commissione Tributaria provinciale accoglieva il ricorso ed avverso tale decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate dinanzi alla Commissione Tributaria regionale che lo accoglieva, evidenziando che il D.L. n. 185 del 2008, convertito dalla L. n. 2 del 2009, perseguendo l'obiettivo di "fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale", aveva la finalità di rendere prevedibili le entrate e le uscite del bilancio dello Stato e, per tale ragione, aveva esteso a quei crediti il sistema di monitoraggio ed il principio di fruizione entro limiti quantitativi prefissati, come previsto, in generale, per tutti gli altri crediti di imposta.

La società contribuente ricorre per la cassazione della suddetta decisione, affidandosi a sei motivi di ricorso.

La Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la parte ricorrente deduce l'illegittimità costituzionale del D.L. 29 novembre 2008, art. 29, commi 1, 2, 3, convertito in L. 28 gennaio 2009, n. 2, per violazione degli artt. 3, 41, 97 e 117 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Occorre, al riguardo, osservare che, in relazione all'asserito contrasto della suddetta normativa con gli artt. 41, 97 e 117 Cost., si è già espressa questa Corte con l'ordinanza interlocutoria Cass. sez. 6-5, 23 febbraio 2015, n. 3576, ritenendo, in relazione a detti parametri, la questione, posta in termini analoghi a quelli qui riproposti, manifestamente infondata, con motivazione che questo Collegio condivide ed alla quale si richiama espressamente.

1.3. Con la medesima ordinanza questa Corte ebbe poi a sollevare, con riferimento all'art. 3 Cost., questione di legittimità costituzionale in relazione a duplice profilo: riguardo al primo, in via principale, del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2 del 2009, nella parte in cui non fa salvi i diritti e le aspettative sorti - ai sensi della L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 280 e s.s. - in relazione ad attività di ricerca e sviluppo avviate prima del 29 novembre 2008; quanto al secondo, dedotto in via subordinata, del combinato disposto dal D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 2, lett. a) e comma 3 lett. a), primo periodo e prima parte, nella parte in cui, anche per i crediti di imposta relativi a costi sostenuti per attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, è prevista una procedura di ammissione al beneficio fiscale basata sul criterio cronologico di ricezione telematica delle domande dei contribuenti.

1.4. La Corte Costituzionale, con la sentenza del 27 giugno 2017, n. 149, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 2, lett. a) e comma 3 e non fondata la questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, comma 1, sollevate da questa Corte.

1.5. Dopo avere ricostruito il quadro normativo che regola i crediti di imposta richiesti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo, la Corte Costituzionale, dando atto che, secondo il rimettente, la disposizione censurata avrebbe di fatto "abolito" il diritto di credito già maturato in relazione ai costi già sostenuti, nonchè l'aspettativa del credito maturato in relazione ai costi da sostenere, ha rilevato che il valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici " anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti", ma esige che ciò avvenga alla condizione "che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica (....). L'intervento retroattivo del legislatore, dunque, 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 un interesse pubblico sopravvenuto o una "inderogabile esigenza"; 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza.... inteso, anche, come proporzionalità".

1.6. La Corte ha, quindi, ritenuto che la disposizione censurata abbia una "causa normativa adeguata", poichè trova giustificazione nei "principi, diritti e beni di rilievo costituzionale" tutelati

dagli artt. 2, 3 e 81 Cost., e non viola i principi di ragionevolezza e proporzionalità, dato che, a seguito di successivi interventi normativi, la posizione dei titolari di crediti "perdenti" non è stata incisa in maniera assoluta, considerato che gli ulteriori stanziamenti previsti hanno permesso la copertura di circa metà dei loro crediti, e tenuto conto che i crediti di imposta originariamente riconosciuti coprivano solo il 10 per cento dei costi destinati alla attività di ricerca, sicchè il loro venir meno non può avere avuto una incidenza decisiva sul complesso andamento economico delle imprese.

1.7. Con riguardo alla questione sollevata da questa Corte in via subordinata, premesso che secondo il rimettente la disposizione normativa era da censurare nella parte in cui prevedeva una procedura di ammissione al beneficio basata sul criterio cronologico di ricezione delle domande telematiche dei contribuenti, perchè il criterio selettivo è del tutto scollegato dal merito delle ragioni di credito e dalla solerzia del loro esercizio, la Corte Costituzionale ha ritenuto la questione inammissibile, sottolineando che un eventuale suo accoglimento determinerebbe un assetto normativo caratterizzato da iniquità ed irragionevolezza, perchè 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. 191 del 2009, art. 2, comma 236, finanziamento che è riservato ai "perdenti".

1.8. Non avendo parte ricorrente addotto argomenti nuovi a sostegno dell'eccezione di illegittimità costituzionale ribadita in questa sede riguardo alle stesse disposizioni di legge ed in relazione ai medesimi parametri costituzionali, la questione deve dunque ritenersi manifestamente infondata in relazione ai parametri di cui agli artt. 41, 97 e 117 Cost. secondo quanto già osservato da questa Corte con l'ordinanza n. 3576 del 2015, ed inammissibile nel resto riguardo al parametro dell'art. 3 Cost., costituendo mera riproposizione di questione di legittimità costituzionale, sulla quale si è già espresso il giudice delle leggi nei termini sopra indicati.

2. Con il secondo motivo la parte ricorrente denuncia contraddittorietà ed illogicità della motivazione circa un fatto controverso e risolutivo per la definizione del giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Ha, in particolare, sottolineato che la Commissione regionale, pur avendo affermato che la L. n. 296 del 2006 ha attribuito alle imprese un diritto soggettivo "perfetto" alla fruizione del credito di imposta, ha poi ritenuto legittimo il diniego di nulla-osta emesso dal C.O.P. sul presupposto che questo non riguarderebbe l'esistenza del diritto, ma la sua fruibilità, rinviata nel tempo per carenza di fondi.

Il motivo non è fondato.

Il Giudice di appello non ha reso una motivazione contraddittoria o illogica, in quanto ha spiegato che il D.L. n. 185 del 1998, convertito dalla L. n. 2 del 2009, perseguendo l'obiettivo di "fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale", non ha inciso sulla spettanza del diritto al credito di imposta, ma ha piuttosto introdotto un limite alla fruizione di quel diritto che

trova proprio giustificazione nella esigenza di non poter assumere oneri finanziari in assenza della necessaria copertura, dovendosi far fronte alla grave situazione economica in atto.

3. Con il terzo motivo la parte ricorrente ha dedotto violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la Commissione Tributaria regionale non ha censurato l'applicazione retroattiva del D.L. n. 185 del 2008, art. 29 che ha introdotto un tetto massimo per la fruibilità del credito di imposta, con effetto anche per i crediti maturati anteriormente.

Il motivo è infondato.

La L. n. 212 del 2000, art. 3 prevede che "Salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo".

Tuttavia, questa Corte, in tema di efficacia nel tempo di norme tributarie, in base alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 12 delle disp. gen., ha statuito che deve escludersi la applicazione retroattiva delle medesime, salvo che questa sia espressamente prevista (Cass. n. 25722 del 9/12/2009).

Peraltro, le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000) costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, ma non hanno, 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 che si ponga in contrasto con esse non è suscettibile di disapplicazione, nè può essere di per sè oggetto di questione di legittimità costituzionale, non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme parametro di costituzionalità (Cass. n. 4815 del 28/02/2014).

4. Anche il quarto motivo di ricorso, con il quale si lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, e dei principi comunitari in tema di legittimo affidamento, è infondato.

4.1. La Commissione regionale ha rilevato che la nuova normativa non viola il principio dell'affidamento, nè i principi comunitari di tutela del legittimo affidamento in ragione della sussistenza di un superiore interesse dello Stato a far fronte alla grave crisi economica ed a rispettare i parametri imposti dalla Comunità Europea, come successivamente sottolineato anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 149 del 27 giugno 2017.

4.2. Sebbene i giudici regionali abbiano fornito una interpretazione del principio di legittimo affidamento più restrittiva di quella ammessa dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea - interpretazione secondo la quale il principio non opera in relazione agli atti del legislatore, ma solo riguardo all'Amministrazione, mentre, al contrario, il giudice delle leggi nazionale e la Corte di Giustizia ritengono che il principio coinvolga anche l'esercizio della funzione legislativa - tuttavia l'imprecisione diventa irrilevante nell'economia complessiva del

giudizio, in quanto non solo la Corte Costituzionale, ma anche la stessa Corte di Giustizia, in qualche occasione, ha ammesso che l'applicazione del principio possa flettersi di fronte ad interventi legislativi in presenza di situazioni particolari e a determinate condizioni.

Con riferimento alle materie regolate da norme Euro-unitarie, la Corte di Giustizia, occupandosi della definizione del concetto di legittimo affidamento, ha affermato che, per quanto lo stesso sia un principio fondamentale dell'ordinamento dell'Unione, non si traduce nella aspettativa di intangibilità di una normativa, in particolare in settori in cui è necessario, e di conseguenza ragionevolmente prevedibile, che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (Corte Giust., sentenza del 23/11/1999 nella causa C-149/96).

Di conseguenza, gli operatori economici non possono fare legittimamente affidamento sulla conservazione di una situazione esistente che può essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle istituzioni comunitarie (cfr. sentenza 15 luglio 1982, causa 245/81, Edeka, Race. 1982, pag. 2745, punto 27 della motivazione; sentenza 28 ottobre 1982, causa 52/81, Faust, Race. 1987, 3745, punto 27 della motivazione; sentenza 17 giugno 1987, nelle cause riunite 424 e 425/85, Frico, Race. 1979, pag. 2755, punto 33 della motivazione) (Corte Giust., causa C-350/88).

5. Il quinto motivo di ricorso, con il quale si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e della L. n. 241 del 1990, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non è fondato.

Il provvedimento di diniego è stato adeguatamente motivato essendo stato comunicato che il mancato rilascio del nulla osta alla fruizione del credito di imposta è dipeso dall'"esaurimento delle risorse finanziarie", fatto di per sè idoneo a giustificare e motivare la mancata attribuzione della agevolazione fiscale.

Peraltro, come posto in evidenza dai giudici regionali, "...la intera procedura è stata gestita da un programma informatico..." e la indicazione del giorno e dell'ora di arrivo della domanda ha consentito alla società ricorrente di verificare che non siano state accolte istanze inviate in epoca o in ora successiva all'inoltro della propria istanza.

6. Con il sesto motivo di ricorso la parte ricorrente censura la sentenza per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, nonchè della L. n. 241 del 1990, art. 21-octies, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. La ricorrente lamenta che la Commissione regionale ha ritenuto che il diniego di nulla osta non dovesse indicare il responsabile del procedimento e sostiene che l'atto della Amministrazione finanziaria privo di tale requisito, previsto espressamente dall'art. 7, comma 2, dello Statuto del Contribuente, sarebbe annullabile per violazione di legge, a nulla rilevando che si sia trattato di una procedura telematica, essendo previsto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-octies che "è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge".

6.3. L'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'Amministrazione finanziaria non è richiesta, dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, a pena di nullità, in quanto tale sanzione è stata introdotta dal D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4-ter, conv., con modif., dalla L. n. 31 del 2008, solo con riguardo alle cartelle di pagamento riferite a ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008 (Cass. n. 11856 del 12/05/2017).

Peraltro, il D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4-ter, si riferisce espressamente alle cartelle esattoriali di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 25, mentre nella specie si tratta di un provvedimento di diniego di agevolazione, e, quindi, di atto di natura diversa.

6.4. Con riferimento alla dedotta violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-octies, va ribadito il principio già espresso, secondo cui in base a tale norma, la cui ratio va ravvisata nell'intento di sanare, con efficacia retroattiva, tutti gli eventuali vizi procedimentali non influenti sul diritto di difesa, va esclusa l'annullabilità di un provvedimento di natura vincolata, per la violazione delle norme del procedimento, in ragione dell'inidoneità dell'intervento dei soggetti ai quali è riconosciuto un interesse, ad interferire sul suo contenuto (Cass. Sez. U., n. 14878 del 25/6/2009).

Nella fattispecie in esame il provvedimento di diniego adottato ha sicuramente natura vincolata e non discrezionale, considerato che il rilascio del nulla osta dipendeva esclusivamente dalla disponibilità delle risorse economiche e dall'ordine cronologico di arrivo della domanda e non avrebbe, di conseguenza, potuto avere contenuto diverso da quello adottato.

7. In conclusione, il ricorso proposto va integralmente respinto.

In considerazione della novità delle questioni trattate e dell'intervento della sentenza della Corte Costituzionale in data successiva alla proposizione del ricorso, le spese di lite vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 2 dicembre 2019.

Depositato in cancelleria il 24 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza