

Sentenza del 25/09/2024 n. 25657 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Manifattura Valcisman Spa, avendo maturato per l'anno 2007 un credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo pari ad Euro 32.541,00 ai sensi di quanto disposto dalla L. n. 296/06 e non avendo immediatamente usufruito di tale credito, stante l'incapienza delle imposte dovute, lo portava in compensazione nell'anno 2009.

2. In data 28.03.2013 l'Agenzia delle Entrate emetteva l'atto di recupero del credito di imposta n. (Omissis) a mezzo del quale contestava l'utilizzo nell'anno 2009 del predetto credito, maturato nel 2007, e procedeva al recupero integrale dello stesso, irrogando sanzioni pari al 100% del credito contestato.

4. Il disconoscimento veniva motivato dall'Amministrazione sul presupposto che il credito di imposta utilizzato in compensazione fosse inesistente, perché privo di nulla osta e oggetto di diniego.

5. Avverso tale provvedimento la società contribuente proponeva ricorso dinanzi la Commissione tributaria provinciale di Belluno, chiedendo che ne venisse disposto l'annullamento, denunciando: i) in via preliminare il difetto di motivazione in violazione degli artt. 42 D.P.R. n. 600/1973 e 7 L. n. 212/2000 ; ii) nel merito in via principale l'infondatezza della ripresa in quanto fondata su una applicazione retroattiva dell' art. 29 D.L. n. 185/2008 in violazione dell' art. 3 dello Statuto del contribuente ; iii) in ogni caso per l'errata quantificazione del recupero e iv) per l'errata quantificazione della sanzione, in violazione dell' art. 27 commi 16 e ss. del D.L. n. 185/2008 , stante l'assenza del presupposto dell'utilizzo di un credito "inesistente".

6. Le ragioni della società contribuente non trovavano accoglimento nei gradi di merito, con rigetto dell'appello da parte della CTR del Veneto con sentenza n. 1722/2015 depositata il 16/11/2015.

7. La società ricorre avverso la predetta decisione con quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Michele Di Mauro, ha depositato in data 15 luglio 2024 requisitoria scritta, chiedendo accogliersi il primo e quarto motivo di ricorso e dichiararsi inammissibili o rigettarsi i restanti.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente lamenta l'omessa pronuncia circa un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione fra le parti, qual è quello relativo all'obbligo di motivare compiutamente e senza contraddizioni l'atto impositivo. Violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. e degli artt. 7 L. 212/2000 , 42 D.P.R. n. 600/1973 e 24 Cost. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.".

2. Con il secondo motivo di ricorso denuncia la "Violazione e falsa applicazione degli artt. 1, commi 280 - 284 della L. n. 296/2006, 29, comma 2, D.L. n. 185/2008 e 3 L. n. 212/2000 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.".

3. Con il terzo strumento di impugnazione la ricorrente lamenta la "Violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 2, comma 236, L. n. 291/2009 e 1, comma 3 D.M. 4.03.2011 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.".

4. Con il quarto motivo si denuncia l'omessa pronuncia sull'eccepita indebita irrogazione della sanzione di cui all' art. 27 D.L. n. 185/2008 , stante la mancanza del presupposto oggettivo richiesto dalla norma e comunque la sussistenza delle esimenti di cui agli artt. 8 D.Lgs. n. 546/1992 e 6 D.Lgs. n. 472/1997 , in violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. e degli artt. 27 D.L. n. 185/2008 , 8 D.Lgs. n. 546/1992 e 6 D.Lgs. n. 472/1997 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

5. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente lamenta che la Commissione tributaria regionale sia incorsa nella violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., per non essersi pronunciata sul motivo d'appello con il quale è stata dedotta l'insufficienza e la contraddittorietà della motivazione dell'atto di recupero, vizio, questo, ritenuto insussistente dai giudici di primo grado.

5.1. Dall'estratto atto di appello trascritto nel motivo di ricorso in esame si evince che la società contribuente, formulando sul punto uno specifico motivo di gravame, aveva censurato la sentenza di primo grado nella parte in cui la Commissione tributaria provinciale aveva ritenuto immune da censure la motivazione dell'atto di recupero del credito dell'Agenzia delle Entrate.

5.2. I giudici di appello, nel rigettare integralmente il gravame, hanno omesso di esaminare tale censura, né è configurabile una statuizione di rigetto implicito del motivo di appello non esaminato, considerato che l'accertamento de quo era stato impugnato dalla contribuente sia per ragioni di carattere formale, legate alla ritenuta insufficienza e contraddittorietà della motivazione, perché mancante di una compiuta indicazione del quadro normativo applicabile nel caso di specie, sia per ragioni di merito e di carattere sostanziale, riguardanti la fondatezza della pretesa impositiva nell'an e nel quantum.

5.3. Il motivo è pertanto fondato, in applicazione del consolidato principio secondo il quale l'omessa pronuncia su un motivo di appello (e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio) integra la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in quanto il motivo di gravame costituisce la specifica domanda sottesa alla proposizione

dell'appello (v. ex multis Cass. Sez. L, n. 29952 del 13/10/2022 e da ultimo Cass. Sez. T., n. 21444 del 31/07/2024).

6. Con il secondo strumento di gravame la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui vi si afferma che "la disciplina richiamata prevede chiaramente che le società che avessero sostenuto costi e maturato crediti negli anni 2007 il 2008, per la parte di credito già goduta in compensazione vedevano consolidato il credito fruito, mentre il credito residuo, compensabile, diventava fruibile solo previo nulla osta, così come per i costi e il credito maturati nel 2009, rimanendo esclusi dalla compensazione tutti i crediti privi di nullaosta o oggetto di diniego. Le circostanze fondanti del diritto in capo alla ditta, nel caso specifico, mancano, pertanto il credito è insussistente. La norma invocata ha quindi disposto per il futuro una limitazione all'acquisizione in compensazione ponendo alcuni requisiti da rispettare, circostanza questa che evidenzia come il diritto al rimborso non sia pieno ma condizionato al rispetto di specifici parametri".

6.1. Ad avviso della società contribuente la Commissione tributaria regionale non avrebbe correttamente interpretato e applicato le norme in materia di sostegno alle imprese in funzione anti-crisi dalla medesima invocate, in quanto, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di secondo grado: a) in base alla normativa in materia di credito d'imposta di cui all' art. 1 , commi 280 - 284 della legge n. 296 del 2006 , la società istante vantava già per l'anno 2007 un credito d'imposta perfetto, esistente e fruibile, costituente oggetto di un vero e proprio diritto quesito; b) tale credito non può ritenersi venuto meno a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008 , essendo la relativa disciplina applicabile solo per i costi sostenuti tra l'1 gennaio 2008 e il 29 novembre 2008, che non erano stati ancora indicati nella dichiarazione dei redditi come credito imposta, e ciò secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme, osservante degli articoli 3 , 41 e 97 Cost.

6.2. Si rende opportuna una sintetica ricostruzione delle vicende normative attinenti alla fattispecie.

La legge 296 del 2006 attribuiva un credito di imposta del 10% (poi innalzato al 40% ex lege n. 244 del 2007 per i contratti con università) per il periodo 2007 - 2009 in relazione al sostenimento di costi di ricerca e sviluppo (la norma è stata poi abrogata nel 2012). I costi non potevano superare per ciascuna impresa e ciascun periodo di imposta 15 milioni di Euro (poi 50 milioni ex legge 244 del 2007).

Interveniva successivamente il d.l. n. 185 del 2008 , conv. in L. n. 2 del 2009 . L'art. 29, co. 1, del suddetto decreto legislativo affermava che: "1. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2, dell' articolo 5 , del decreto - legge 8 luglio 2002, n. 138 , convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178 , sul monitoraggio dei crediti di imposta si applicano anche con riferimento a tutti i crediti di imposta vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto tenendo conto degli oneri finanziari previsti in relazione alle disposizioni medesime. In applicazione del principio di cui al presente comma, al credito di imposta per spese per attività di ricerca di cui all' articolo 1 , commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 , si applicano le disposizioni di cui ai commi seguenti".

Si stabiliva pertanto che tutti i crediti di imposta vigenti (inclusi quelli della legge 296 del 2006) fossero soggetti ad un tetto massimo fruibile dalle imprese (Euro 375 milioni per il 2008, Euro 533 milioni per il 2009) ai sensi della normativa generale già in vigore per i crediti di imposta, rappresentata dal menzionato d.l. 138 del 2002 .

Per fruire dei crediti di imposta riconosciuti dalla legge n. 296 cit. occorreva quindi una selezione dei contribuenti da ammettere al beneficio, e ciò anche per quelli maturati prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 185 del 2008 , relativi a costi sostenuti prima di tale data (salva l'ipotesi in cui il contribuente non ne avesse già usufruito).

Al fine della selezione l'art. 29, commi 2, 3 e 5 del d.l. 185 cit. prevede quindi l'invio da parte dei contribuenti di un formulario telematico, con una finestra temporale entro la quale introdurre le domande, poi stabilita con successivo atto amministrativo nel periodo decorrente dalle ore 10.00 del 6.05.2009 (giorno denominato poi informalmente "click day") alle ore 24.00 del 5.06.2009, risultando fruibile il credito solo previo nulla osta da parte dell'Amministrazione.

6.3. Sulla questione prospettata dalla ricorrente si è pronunciata la Corte Costituzionale con sentenza n. 149 del 4 aprile 2017 , affermando i seguenti principi: "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. Solo in presenza di posizioni giuridiche non adeguatamente consolidate, dunque, ovvero in seguito alla sopravvenienza di interessi pubblici che esigano interventi normativi diretti a incidere peggiorativamente su di esse, ma sempre nei limiti della proporzionalità dell'incisione rispetto agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti, è consentito alla legge di intervenire in senso sfavorevole su assetti regolatori precedentemente definiti.

(Precedenti citati: sentenze n. 216 del 2015, n. 56 del 2015 del 2013, n. 103 del 2013, n. 302 del 2010, n. 236 del 2009, n. 206 del 2009 e n. 416 del 1999)."; "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 un interesse pubblico sopravvenuto o una inderogabile esigenza; 2) sia comunque rispettoso del principio di ragionevolezza inteso, anche, come proporzionalità. In altri termini, il principio dell'affidamento è sottoposto al normale bilanciamento proprio di tutti i diritti e valori costituzionali. (Precedenti citati: sentenze n. 16 del 2017, n. 203 del 2016, n. 108 del 2016, n. 216 del 2015, n. 56 del 2015, n. 34 del 2015, n. 308 del 2013, n. 92 del 2013, n. 264 del 2012 e n. 349 del 1985)"; "È dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale dell' art. 29 , comma 1, del d.l. n. 185 del 2008 , censurato dalla Corte di cassazione - in riferimento all' art. 3 Cost., per violazione del principio di affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche - nella parte in cui, nell'introdurre un tetto massimo di stanziamento e una procedura per la selezione dei crediti d'imposta regolati dall' art. 1 , commi 280-283, della legge n. 296 del 2006 , non fa salvi i diritti e le aspettative sorti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo avviate

prima del 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del citato d.l.) La disposizione censurata è inserita nel primo intervento legislativo diretto a fronteggiare la crisi economica internazionale iniziata nel 2008, e - alla luce delle sue finalità e del contesto economico che ne ha visto la genesi - ha una causa normativa adeguata, perché trova giustificazione nei principi, diritti e beni di rilievo costituzionale tutelati dagli artt. 2, 3 e 81 Cost. Essa inoltre non viola i principi di ragionevolezza e proporzionalità, in quanto la retroattiva ablazione dei crediti non ammessi nella selezione si è ridotta di circa la metà per effetto dei successivi interventi normativi che hanno destinato ulteriori stanziamenti ad essi soltanto, con la conseguenza che la posizione dei loro titolari (c.d. creditori "perdenti") è stata incisa non già in maniera assoluta, ma solo in una misura (pari al 5 o al 20 per cento dei costi sostenuti) non decisiva per il complessivo andamento economico delle imprese. Né è senza rilievo che il diritto in questione non sia espressione di una pretesa fondata su un rapporto convenzionale, ma abbia ad oggetto il riconoscimento di un beneficio, per di più di natura fiscale, e quindi maturato in un ambito in cui il tasso di politicità delle scelte legislative è massimo, come riconosciuto dalla stessa giurisprudenza della Corte EDU. (Precedenti citati:

sentenze n. 203 del 2016, n. 34 del 2015, n. 308 del 2013, n. 170 del 2013, n. 103 del 2013, n. 92 del 2013, n. 264 del 2012, n. 78 del 2012)" (Corte cost. 27 giugno 2017, n. 149).

6.4. La successiva giurisprudenza di legittimità ha preso atto della pronuncia della Corte costituzionale e ha ulteriormente ritenuto che "In tema di crediti di imposta relativi a spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo, è inammissibile la questione di legittimità costituzionale, prospettata in relazione all' art. 3 Cost, dell' art. 29 , comma 2, lett. a), d.l. n. 185 del 2008 , conv. in l. n. 2 del 2009 - il quale ha previsto l'applicazione retroattiva della procedura di ammissione al beneficio fiscale basata sul criterio della priorità temporale - potendo il legislatore modificare in senso sfavorevole la disciplina dei rapporti giuridici a condizione che, come statuito dalla Corte cost., per identica questione, con sentenza n. 149 del 2017, ciò trovi giustificazione in principi, diritti e beni di rilievo costituzionale e rispetti il principio di ragionevolezza e proporzionalità, nella specie non violato, non essendo stata pregiudicata in senso assoluto l'aspettativa del credito" (Cass. 24 febbraio 2020, n. 4848 ; sull'argomento, v. anche Cass. 4 aprile 2018, n. 8263 del Cass. 28 febbraio 2018, n. 4579 ; Cass. 9 marzo 2018, n. 5733 ; Cass. 4 aprile 2018, n. 8263).

6.5. I giudici dell'appello hanno correttamente ricostruito il quadro normativo e si sono conformati ai richiamati principi.

Pertanto, il secondo motivo di ricorso è infondato.

7. Con il terzo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata "per violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell' art. 2 , comma 236, l. n. 191/2009 e 1, comma 3, d.m. 4 marzo 2011 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ."

7.1. Va a tale riguardo rilevato che, al fine di sopperire all'esaurimento delle disponibilità finanziarie, l' articolo 2 , co. 236, della L. n. 191 del 2009 (come modificato dall' articolo 4 , co. 1, del d.l. n. 40 del 2010 , convertito, con modificazioni, in L. n. 73 del

2010 dispose - per gli anni 2010 e 2011 - uno stanziamento di ulteriori risorse destinate al finanziamento del credito d'imposta in argomento (complessivamente pari a 350 milioni di Euro). Con decreto del Ministro dello sviluppo economico emanato il 4 marzo 2011 di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, venivano individuate le modalità di utilizzo dell'ulteriore stanziamento disposto dal co. 236 dell'articolo 2 della citata l. n. 191 e, con le nuove risorse, il credito di imposta era divenuto utilizzabile nella misura massima del 47,53%.

7.2. Sostiene la società che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe dovuto almeno rideterminare il quantum dell'atto di recupero riducendolo a Euro 17.075,00 in virtù delle disposizioni da ultimo citate, ricorrendo entrambi i requisiti richiesti per l'applicazione della novella legislativa (maturazione di un credito d'imposta per l'anno 2007 di Euro 32.541,00 ed emissione di un provvedimento di diniego del nulla - osta per l'esaurimento delle risorse finanziarie in data 15 giugno 2009).

7.3. Come da eccezione del pubblico ministero, il motivo è inammissibile per novità della censura proposta.

7.4. Non risulta dalla sentenza della Commissione tributaria regionale che il provvedimento di recupero di credito di imposta per cui è causa sia stato impugnato nel quantum anche in relazione al combinato disposto dell' art. 2 , comma 236, legge n. 191 del 2009 e dell' art. 1 , comma 3, d.m. 4 marzo 2011 .

Dalla lettura della sentenza della Commissione Tributaria Regionale si evince, al contrario, che: a) il provvedimento dell'amministrazione finanziaria citato è stato impugnato, in primo grado, esclusivamente per violazione dell' art. 3 della legge n. 212 del 2000 e dell' art. 27 , comma 18, primo periodo, del d.l. n. 185 del 2008 e non anche in relazione all' art. 2 , comma 236, della legge n. 191 del 2009 e dell' art. 1 , comma 3, d.m. 4 marzo 2011 ; b) la sentenza di primo grado della Commissione Tributaria Provinciale di Belluno risulta essere stata impugnata "nella parte in cui non riconosce il diritto alla deduzione, anche parziale del credito di imposta", senza alcuna ulteriore menzione delle disposizioni che giustificerebbero la rideterminazione nel quantum della pretesa dell'amministrazione finanziaria.

7.5. Tanto rilevato, si osserva che la ricorrente non ha riportato il motivo di gravame vertente sulla questione dell'applicabilità dell' art. 2 , comma 236, della legge n. 191 del 2009 e dell' art. 1 , comma 3, d.m. 4 marzo 2011 e neppure ha "localizzato" all'interno dell'atto di appello le parti nelle quali avrebbe svolto la relativa argomentazione, pur essendo a ciò tenuta in applicazione del criterio dell'autosufficienza del ricorso per cassazione.

Ha affermato questa Corte che "In tema di ricorso per cassazione, qualora siano prospettate questioni di cui non vi è cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito, ma anche, in virtù del principio di autosufficienza, indicare in quale specifico atto del grado precedente ciò sia avvenuto, giacché i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel "thema decidendum" del giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazione nuovi, non trattati nella fase di

merito e non rilevabili di ufficio" (così, da ultimo, Cass. n. 18018 del 1° luglio 2024 ; v. anche, ex plurimis, Cass. 13 giugno 2023, n. 16899 ; Cass. 9 agosto 2018, n. 20964).

8. Con il quarto motivo la società ricorrente lamenta che la Commissione tributaria regionale non si sia pronunciata sulla questione dell'illegittimità delle sanzioni applicate ex art. 27 d.l. n. 185/2008 , dall'Amministrazione finanziaria, espressamente affermando di avere impugnato la sentenza di primo grado nel relativo capo della decisione con specifico motivo di gravame - che ai fini dell'autosufficienza è integralmente trascritto nel ricorso, con specifica indicazione della sua collocazione topografica nel corpo del ricorso di appello - sostenendo che alcuna sanzione le avrebbe dovuto applicare l'Ufficio, in considerazione del fatto che nessun comportamento fraudolento le era stato ascritto e che il mancato riconoscimento del credito d'imposta era dipeso esclusivamente dall'insufficienza dei fondi statali stanziati (pagine 28 - 31 dell'atto d'appello).

8.1. La CTR, pur dando sinteticamente atto della doglianza nella parte narrativa della sentenza qui impugnata, non l'ha in alcun modo esaminata.

Il motivo è pertanto fondato.

9. In conclusione, rigettato il secondo motivo di ricorso e dichiarato inammissibile il terzo, vanno accolti il primo ed il quarto motivo e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

9.1. Con particolare riguardo al trattamento sanzionatolo, il giudice del rinvio dovrà fare riferimento alla distinzione tra "crediti non spettanti" e "crediti inesistenti" in conformità a quanto affermato dalle S.U. di questa Corte, e segnatamente che "In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, è applicabile la sanzione di cui all' art. 27 , comma 18, d.l. n. 185 del 2008 , vigente *ratione temporis*, ovvero, se più favorevole, quella prevista dall' art. 13 , comma 5, D.Lgs. n. 471 del 1997 quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell' art. 13 , comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471 del 1997 , come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36 - bis e 36 - ter D.P.R. n. 600 del 1973 e all' art. 54-bis D.P.R. n. 633 del 1972 ; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano le sanzioni previste dall' art. 13 , comma 1, D.Lgs. n. 471 del 1997 ovvero dall' art. 13 , comma 4, D.Lgs. n. 471 del 1997 come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015 qualora *ratione temporis* applicabile (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 34452 del 11/12/2023).

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa

composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza