

Sentenza del 28/11/2024 n. 30682 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della EDILCALCESTRUZZI Srl atto di recupero del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate ai sensi dell' art. 8 della legge n. 388/2000 , disconoscendo il credito di cui la società aveva beneficiato.

2. La Commissione tributaria provinciale di Avellino accoglieva il ricorso della società, fondato sulla circostanza che la Regione Campania aveva cofinanziato i crediti di imposta in questione, stipulando apposita Convenzione con l'Agenzia delle Entrate.

3. La Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, accogliendo l'appello erariale, confermava l'atto di recupero; in particolare evidenziava che la società aveva presentato istanza all'Agenzia delle Entrate, COP di Pescara, in data 31/01/2006 ma che il centro operativo aveva respinto l'istanza per esaurimento delle risorse finanziarie statali disponibili per l'anno 2006, ai sensi dell' art. 62 , comma 1, lettera h) della legge n. 289 del 2002 , evidenziando peraltro che restava fermo il potere dell'Agenzia delle Entrate di revocare il contributo a seguito di successivi riscontri di merito in relazione a quanto previsto dalle vigenti disposizioni di legge. I giudici d'appello ritenevano che, alla luce di tale annotazione contenuta nell'atto di diniego, non era vero quanto affermato dalla società nel proprio ricorso, ove si affermava la spettanza del credito d'imposta, rivelandosi invece che l'istanza non era stata valutata nel merito per cui il credito non era stato riconosciuto; evidenziavano altresì che, non essendo la società stata inserita nella lista delle imprese da finanziare con i fondi regionali, la questione non poteva trovare ingresso nel presente giudizio dove si verteva del recupero dell'agevolazione non attribuita e quindi non utilizzabile in compensazione.

4. Contro tale decisione la società propone ricorso affidato a tre motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 20/09/2024.

Il PM, in persona del sostituto Procuratore generale dott. Alessandro Pepe, ha rassegnato conclusioni scritte per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Occorre premettere che l'intervenuto decesso del difensore della società ricorrente (verificato dalla cancelleria) non determina l'interruzione del giudizio di cassazione (Cass. 20/09/2013, n. 21608) e che l'avviso di fissazione dell'udienza pubblica risulta essere stato effettuato in data 4 giugno 2024 direttamente alla società a mezzo p.e.c., con

indicazione del decesso dell'originario difensore, senza che essa si sia munita di nuovo difensore.

Va sul punto fatta applicazione del principio per cui nel giudizio di cassazione, qualora la cancelleria provveda direttamente a notificare alla parte personalmente il predetto avviso, unitamente alla relata di notifica negativa al difensore, e la parte non provveda alla nomina di un nuovo difensore, non ricorrono i presupposti per rinviare la discussione della causa quando la notifica alla parte sia avvenuta in una data che non solo rispetti il termine stabilito dall' art. 377 , secondo comma, cod. proc. civ. ma consenta, altresì, alla stessa parte di fruire di un tempo ragionevole per provvedere alla nomina di un nuovo difensore (Cass. 24/11/2009, n. 24681), come avvenuto nel caso di specie.

2. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., si deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 8 della legge n. 388/2000 , dell' art. 62 della legge n. 289/2002 , del Decreto Dir. Ag. 30/01/2003 n. 25 e dell' art. 97 Cost.; la società deduce di aver presentato per la prima volta in data 31 gennaio 2006 istanza diretta all'attribuzione del credito d'imposta ai sensi dell' art. 62 lettera e) della legge n. 289/2002 e dell' art. 8 della legge n. 388 del 2000 , istanza respinta con atto di diniego del Centro operativo di Pescara che aveva evidenziato che il credito d'imposta non era attribuito per l'esaurimento delle risorse finanziarie;

evidenzia ancora che nel frattempo la Regione Campania, con delibera di giunta n. 1640 del 19 ottobre 2006, nell'ambito dell'attuazione della "linea di azione 3" prevista dal Piano di azione per lo sviluppo economico regionale (PASER), approvato con delibera di giunta regionale n. 1318 del 2006 , aveva deciso di cofinanziare il credito di imposta nazionale, integrando con risorse regionali le risorse statali destinate al finanziamento del medesimo, ciò in favore delle imprese che avevano presentato domanda di attribuzione del credito di imposta nel 2006 e che non fossero state finanziate per esaurimento dei fondi statali disponibili;

a tale decisione della Regione faceva seguito una convenzione con l'Agenzia delle Entrate, sottoscritta il 02/11/2006, che prevedeva il trasferimento delle risorse finanziarie dalla Regione Campania entro 60 giorni, fermo il controllo della spettanza dei crediti di imposta da operarsi da parte dell'Agenzia.

Ciò premesso, la società deduce che per l'ammissione al beneficio doveva considerarsi sufficiente il possesso del duplice requisito oggettivo costituito dall'istanza presentata nel 2006 ex art. 8 della legge n. 388/2000 e dal relativo atto di diniego per esaurimento del fondo; in presenza di tali due presupposti, da parte di ogni investitore campano poteva essere esercitato il diritto alla compensazione delle imposte mediante il codice tributo nel frattempo istituito dall'Agenzia delle Entrate.

Deduce quindi la società che la CTR abbia errato laddove ha implicitamente ritenuto necessaria la presentazione di un'istanza di rinnovo in quanto in realtà essa non è prevista dalla convenzione, come dimostrato dal fatto che quest'ultima prevede una sequenza fattuale e temporale incompatibile con la possibilità che la società presentasse un'istanza di rinnovo a fronte del primo diniego, dovendo quindi necessariamente riconoscersi che l'Agenzia, sottoscrivendo la convenzione con la Regione Campania, abbia implicitamente abrogato il

precedente atto di diniego, riconoscendo il beneficio in favore di tutti coloro che avevano ricevuto un provvedimento di diniego per mancanza di capienza dei fondi. Precisa che l'abrogazione dell'atto amministrativo è rinvenibile in presenza di una fattispecie che, per se stessa, determina incompatibilità logica e giuridica con l'efficacia di un atto, indipendentemente dalla sua invalidità o dall'esercizio del potere di autotutela.

Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., si deduce omessa pronuncia su un'eccezione ritualmente proposta dalla parte (violazione dell'art. 8 della legge n. 332/1980, dell' art. 62 della legge n. 289/2002 , del Decr. Dir. Ag. 30/01/2003 n. 25, dell' art. 10 della legge n. 212/2000), laddove la CTR ha ritenuto che la questione del mancato inserimento della società nella lista dei soggetti destinatari dell'agevolazione formata dall'Agenzia delle Entrate e trasmessa alla Regione fosse da esaminare in un separato giudizio perché non attinente alla questione in causa.

I due motivi vanno esaminati congiuntamente e sono infondati.

2.1. L' art. 8 della legge n. 388/2000 prevede un credito di imposta per nuovi investimenti in alcuni ambiti territoriali, credito utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 legge n. 241/1997; occorre a tal fine presentare una istanza con determinati requisiti formali che l'Agenzia è chiamata a vagliare, prevedendo la legge (art. 8, comma 1-ter) espressamente un diniego per mancanza dei requisiti per l'istanza indicati dalla legge stessa (dall'art. 8, comma 1-bis) o per incapienza dei fondi. Il controllo sostanziale sulla sussistenza dell'investimento e sulla sua entrata in funzione è rimesso ad un successivo atto di recupero.

L' art. 62 della legge n. 289 del 2002 , anche a seguito di interventi comunitari, ha regolato le modalità di presentazione delle istanze distinguendo tra quelle presentate prima o dopo il 1/01/2003, prevedendo alla lett. d) che coloro i quali avevano presentato l'istanza prima di tale data dovessero reiterrarla nel periodo compreso tra il 20 febbraio 2003 ed il 10 marzo 2003, per le istanze di rinnovo che concorrevano all'assegnazione delle risorse disponibili per l'anno 2003; nel periodo compreso tra il 2 ed il 20 gennaio di ogni anno, per le istanze di rinnovo che concorrevano all'assegnazione delle risorse disponibili per gli anni successivi. Per le istanze presentate dopo la data dell'1/01/2003, l'art. 62 lett. e) si è limitato a precisare i requisiti formali ("le istanze presentate per la prima volta dai soggetti che intendono effettuare investimenti a decorrere dal 1 gennaio 2003 contengono le indicazioni di cui al comma 1-bis del citato articolo 8 della legge n. 388 del 2000 , come modificato dall' articolo 10 del citato decreto-legge n. 138 del 2002 , integrate con gli ulteriori elementi stabiliti con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dalla lettera a"). Ma dal complesso delle disposizioni appare chiaro che l'istanza presentata dopo l'1/01/2003, se denegata per carenza fondi, doveva essere reiterata tra il 2 e il 20 gennaio dell'anno successivo; in tal senso si è espressa anche la circolare 03/06/2003, n. 32/E dell'Agenzia delle Entrate che ha espressamente precisato che "Le modalità di presentazione delle istanze di rinnovo, ancorché espressamente indicate solo per le risorse da assegnare nel 2003, sono applicabili per tutto il periodo di maturazione del contributo (quindi fino al 31 dicembre 2006), per consentire ai soggetti esclusi nell'anno precedente (per esaurimento di fondi) di concorrere all'assegnazione delle risorse finanziarie disponibili per gli anni successivi".

2.2. In tale quadro normativo si inserisce la convenzione tra l'Agenzia delle Entrate e la Regione Campania invocata in giudizio; si tratta di una convenzione volta al cofinanziamento del credito di imposta per le istanze proposte per il riconoscimento del beneficio per l'anno 2006 e rimaste insoddisfatte per carenza dei fondi.

L'art. 2, par. 3, della Convenzione prevede che "Il controllo preventivo della capienza delle risorse finanziarie disponibili è assicurato dall'Agenzia attraverso il Centro Operativo di Pescara, in conformità ai criteri ed alle modalità delineati dal citato articolo 8 della Legge n. 388/2000 ", e il par. 5 prevede che "L'Agenzia fornisce alla Regione i dati relativi ai crediti d'imposta concessi in base alle disposizioni contenute nel presente articolo".

L'art. 3 della Convenzione (Flussi informativi) prevede poi che l'Agenzia fornisce alla Regione: "a. alla sottoscrizione della presente convenzione, i flussi informativi relativi alle istanze di attribuzione del credito d'imposta presentate nell'anno 2006 dai contribuenti e non finanziate per esaurimento delle risorse statali disponibili;

b. entro 9 giorni lavorativi dalle operazioni di fruizione del credito d'imposta, i flussi informativi relativi alle operazioni stesse, con le modalità previste nell'allegato n. 1, che costituisce parte integrante della presente convenzione".

Nella premessa all'allegato 1 della Convenzione è previsto che "Il controllo preventivo della capienza delle risorse finanziarie disponibili è assicurato dall'Agenzia delle Entrate attraverso il Centro Operativo di Pescara che, in base alle istanze di richiesta diniegate per non disponibilità dei fondi statali, tramite apposite procedure automatizzate concede un provvedimento di attribuzione del credito nel rispetto dei fondi cofinanziati dalla Regione".

2.3. È pacifico in fatto che la società ha presentato istanza nel 2006 e ha ricevuto un diniego per incapienza; nel frattempo, è subentrata la Convenzione e la società ha utilizzato il credito di imposta; appare pacifico che nell'elenco formato dall'Agenzia non rientra la società.

La CTR fonda la sua pronuncia su due convergenti affermazioni per le quali "il credito non è stato accertato o deliberato nel merito" e la società avrebbe dovuto dolersi aliunde del mancato inserimento nella lista delle imprese da finanziare con i fondi regionali previa verifica delle condizioni per ottenere l'agevolazione, questione che non poteva trovare ingresso nel giudizio, avente ad oggetto il recupero di un'agevolazione non attribuita.

2.4. Alla luce di tali considerazioni in diritto e circostanze di fatto, vanno esaminati i due motivi di ricorso.

In primo luogo, va esclusa ogni omessa pronuncia sulle doglianze relative al merito della pretesa, in quanto tale vizio sussiste solo ove vi sia la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass. 06/12/2017, n. 29191 ; Cass. 29/01/2021, n. 2151 ; Cass. 25/06/2024, n.17532 ; Cass. 13/10/2017,

n. 24155), come invece nel caso di specie ove la ratio decidendi, sopra esposta, appare chiara e idonea, in astratto, a sorreggere la pronuncia.

2.5. Procedendo nell'esame delle doglianze, in secondo luogo, appare evidente che la Convenzione mira a disciplinare le modalità di attuazione del cofinanziamento ma presuppone, come visto in precedenza, pur sempre i presupposti e le verifiche procedurali dettati dalle norme statali e dalla prassi erariale.

La stessa Convenzione né nell'art. 2 né nell'allegato 1 prevede un termine per il controllo preventivo della capienza delle risorse finanziarie disponibili e dispone che il COP, tramite apposite procedure automatizzate, conceda un "provvedimento di attribuzione del credito" nel rispetto dei fondi cofinanziati dalla Regione, il che appare incompatibile con una generalizzata ed automatica estensione del beneficio a tutti coloro che avessero ricevuto un diniego per incapienza.

Inoltre il motivo, di fatto, presuppone che il diniego per indisponibilità dei fondi presupponga implicitamente, ma necessariamente, l'accertata sussistenza degli altri requisiti di spettanza dell'agevolazione per cui il beneficio spetterebbe in base ad un automatismo tra rifiuto per incapienza e implicito accertamento della spettanza, grazie alla intervenuta convenzione.

Ma a ciò osta la generale considerazione che nella interpretazione dell'atto amministrativo vada privilegiato il canone della interpretazione letterale, senza attribuirvi significati impliciti o inespressi che evidentemente sarebbero in contrasto con il principio di legalità (in tal senso Cons. Stato 9/11/2020, n. 6859), per cui va negato che all'atto di diniego per incapienza possa essere attribuito significato di implicito accertamento della sussistenza dei presupposti di merito.

2.6. Quanto al profilo della violazione dell'obbligo di buona fede di cui all' art. 10 , comma 2, della legge n. 212 del 2000 , dedotto nell'ambito del secondo motivo come fonte di un diritto all'inserimento della società nell'elenco trasmesso dall'Agenzia delle Entrate, esso è inammissibile poiché la sentenza non ne parla e la stessa parte, nella descrizione dei motivi di ricorso e di appello, spende la questione unicamente ai fini della debenza di sanzioni e interessi.

Comunque, esso è anche infondato nel merito poiché costituisce principio consolidato che il legittimo affidamento del contribuente può comportare, ai sensi dell' art. 10 , commi 1 e 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , l'esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori conseguenti all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non incide sulla debenza del tributo, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettivo realizzazione dei presupposti impositivi (Cass. 25/03/2015, n. 5934 ; Cass. 30/09/2020, n. 20819).

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4 e n. 3 cod. proc. civ., si deduce, in via graduata rispetto ai primi due motivi, l'omessa pronuncia sulla dedotta violazione dell' art. 1227 cod. civ., degli artt. 10 , commi 2 e 3, legge n. 212/2000 , dell' art. 6 , comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 e dell' art. 10 , comma 3, legge n. 212/2000 , degli artt. 8 e 58 D.Lgs. n. 546/1992 .

In particolare la società deduce che la CTR avrebbe omesso di pronunciare sulla richiesta subordinata di esclusione delle sanzioni e degli interessi e comunque nel merito la domanda in questione avrebbe dovuto essere accolta in quanto: a) gli interessi di mora non sarebbero dovuti in quanto l'Agenzia avrebbe ricevuto il finanziamento dalla Regione Campania anche per la quota parte spettante a EDILCALCESTRUZZI; b) a fini sanzionatori, la parte, ai sensi dell' art. 10 , comma 2, legge n. 212 del 2000 aveva fatto affidamento, nel dichiarare il credito di imposta, sulla risoluzione 212/E/2006 ove era previsto il codice tributo n. 3891 per utilizzare il credito di imposta; c) sussistevano evidenti incertezze interpretative irrilevanti ai sensi dell' art. 6 , comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 e dell' art. 10 , comma 3, della legge n. 212/2000 . Trattasi di questioni introdotte nel ricorso originario e riproposte dalla società in appello (la ricorrente individua la parte del ricorso introduttivo, pag. 10, e delle controdeduzioni, pag. 11).

Effettivamente la CTR ha del tutto omesso di pronunciare su tali doglianze. Né può farsi applicazione del principio per cui alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell' art. 111 , secondo comma, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 cod. proc. civ. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), poiché di ciò può farsi applicazione solo che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (Cass. 28/06/2017, n. 16171 ; Cass. 28/10/2015, n. 21968 ; Cass. 19/04/2018, n. 9693), laddove nel caso di specie tale condizione non ricorre.

Pertanto, il terzo motivo deve essere accolto.

4. Concludendo, rigettati i primi due motivi, va accolto il terzo.

In relazione a tale ultimo motivo, pertanto, la sentenza va cassata, e la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, cui va demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte rigetta i primi due motivi; accoglie il terzo e cassa in relazione ad esso la sentenza impugnata; rinvia alla Corte di giustizia tributaria della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza