

# CREDITI D'IMPOSTA

## CLICK DAY – POSSIBILE INCOSTITUZIONALITA'

**Nella tormentata vicenda dei crediti d'imposta, nei mesi scorsi è intervenuta l'interessante ordinanza interlocutoria n. 09026/13, depositata in cancelleria il 12/04/2013, della Corte Suprema di Cassazione – Sez. Sesta Civile – T – che, per quanto riguarda la particolare procedura del “click day”, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale, dichiarando rilevante e non manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale del disposto del comma 1 dell'art. 29 del D.L. n. 185/2008, convertito in Legge, con modificazioni con la L. n. 2/2009, nella parte in cui non fa salvi i diritti e le aspettative sorti, ai sensi dell'art. 1, comma 280 e seguenti, della L. n. 296/06, in relazione alle attività di ricerca e sviluppo avviate prima del 29/11/2008, nonché del combinato disposto del comma 2, lett. a), e del comma 3, primo periodo e prima parte della lett. a), del medesimo art. 29 del D.L. n. 185/2008.**

**Prima di commentare l'interessante ordinanza della Corte di Cassazione, è importante fare un excursus storico della normativa del credito d'imposta in relazione ai costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo avviate prima del 29/11/2008, anche se i principi esposti possono valere per altri tipi di crediti d'imposta.**

I commi da 280 a 283 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 n. 296/06 (abrogati per il disposto dell'articolo 23, settimo comma, del decreto legge n. 83/12, convertito con la legge n. 134/12, e del numero 42 del relativo allegato 1, ma applicabili *ratione temporis* alla fattispecie in esame) avevano attribuito alle imprese a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009 un credito d'imposta, fruibile in compensazione nel modello F24, pari al 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo; se i costi di ricerca e sviluppo si riferivano a contratti stipulati con università ed enti pubblici il credito di imposta era riconosciuto nella percentuale del 15%, poi aumentato al 40% dal comma 66 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 n. 244/07. I costi a cui si rapportava il diritto al credito di imposta non potevano superare, a mente del comma 281, l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (poi elevato a 50 milioni di euro dal comma 66 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 n. 244/07).

La legge non fissava alcun tetto globale alla erogazione dei crediti di imposta, nè prevedeva limiti di copertura del minor gettito fiscale derivante dalla relativa fruizione da parte dei contribuenti; conseguentemente, il singolo contribuente non era tenuto alla presentazione di alcuna istanza preventiva di ammissione al beneficio e poteva fruire del credito (nella misura risultante dall'applicazione della percentuale prevista dal comma 280 sul costo per ricerca e sviluppo effettivamente sostenuto, entro il tetto di cui al comma 281) con la mera indicazione del credito stesso nella dichiarazione dei redditi.

Successivamente, con l'articolo 29 del decreto legge 29/11/2008 n. 185, convertito in legge con la legge n. 2/2009 (c.d. decreto anticrisi, adottato nell'intento, enunciato

nell'epigrafe, di "fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale", provvedendo, tra l'altro, a "potenziare le misure fiscali e finanziarie occorrenti per garantire il rispetto degli obiettivi fissati dal programma di stabilità e crescita approvato in sede europea"), il legislatore, nel primo comma, ha esteso anche al credito di imposta di cui si tratta la disciplina sul monitoraggio dei crediti di imposta dettata dai commi 1 e 2 dell'articolo 5 e del decreto legge 08/07/2002 n. 138, convertito in legge con la legge n. 178/08, e conseguentemente, nel secondo comma, ha previsto un tetto massimo al credito di imposta fruibile da parte delle imprese, definendo i relativi stanziamenti nel bilancio dello Stato (375,2 milioni di euro per l'anno 2008, 533,6 milioni di euro per l'anno 2009, 654 milioni di euro per l'anno 2010 e 65,4 milioni di euro per l'anno 2011).

La suddetta predeterminazione del tetto massimo dell'ammontare del credito d'imposta riconoscibile al sistema delle imprese innovativa rispetto alla disciplina originariamente dettata dalla legge n. 296/06 presupponeva evidentemente l'individuazione di una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire concretamente del credito di imposta rispetto a quelle destinate ad essere escluse da tale fruizione per il superamento del suddetto tetto, ossia per l'incapienza dello stanziamento fissato dalla legge nel bilancio statale. Tale procedura di selezione dettata al dichiarato "fine di garantire congiuntamente la certezza delle strategie di investimento, i diritti quesiti, nonché l'effettiva copertura finanziaria" si rinviene nella seconda parte del secondo comma, nonché nel terzo comma, dell'articolo 29 d.l. 185/08.

Con tali disposizioni si stabiliva che, a decorrere dall'anno 2009:

- per la fruizione del credito d'imposta le imprese dovessero inoltrare per via telematica all'Agenzia delle entrate un apposito formulario, valevole come "prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta";
- la prenotazione del credito d'imposta per le attività di ricerca avviate a partite dalla data di entrata in vigore del decreto legge 185/2008 (emanato, pubblicato in Gazzetta Ufficiale ed entrato in vigore il 29/11/2008) fosse "successiva" rispetto a quella relativa alle attività di ricerca avviate prima della anzidetta data;
- i formulari venissero acquisiti ed evasi dall'Agenzia delle entrate rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo;
- l'Agenzia delle entrate provvedesse, in via telematica e con procedura automatizzata, a rispondere alle imprese che avevano presentato il formulario, comunicando alle stesse, ove si trattasse di attività già avviate prima del 29/11/2008, "esclusivamente un nulla osta, ai soliti fini della copertura finanziaria" e, ove invece si trattasse di attività avviate a partire dal 29/11/2008, la certificazione dell'avvenuta presentazione del formulario, l'accoglimento della relativa prenotazione, nonché, "nei successivi novanta giorni l'eventuale diniego, in ragione della capienza".

Nel quinto comma del citato articolo 29, infine, si prevedeva che la procedura per la trasmissione telematica del menzionato formulario fosse attivata entro 30 giorni dalla data di adozione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del formulario medesimo.

In effetti, con provvedimento del 21 aprile 2009, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito che i formulari per i progetti d'investimento in attività di ricerca e sviluppo già

avviati alla data del 28 novembre 2008 dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10.00 del 06 maggio 2009 (c.d. click day) alle ore 24.00 del 05 giugno 2009.

Giova ancor aggiungere che la capienza degli stanziamenti fu esaurita con i formulari prevenuti nei primi minuti successivi all'apertura della procedura di trasmissione telematica e numerose imprese furono escluse, al pari della odierna ricorrente, dalla fruizione del credito di imposta per costi sostenuti (e sostenendi) in relazione ad attività di ricerca avviate prima dell'entrata in vigore del decreto legge 185/08 (si veda pag. 21 del controricorso, ove la difesa dell'Agenzia delle entrate riferisce che furono emessi "in pochi secondi dall'apertura della procedura n. 29.394 atti, di cui 8.100 di accoglimento delle istanze").

In concreto si vennero quindi a determinare, con riferimento ai crediti d'imposta per i costi relativi ad attività di ricerca avviate prima dell'entrata in vigore del decreto legge 185/08, le seguenti situazioni:

- a) i crediti d'imposta maturati negli anni 2007 e 2008 e utilizzati in compensazione (mediante il modello F24) entro il 31 dicembre 2008 non furono toccati dal decreto legge 185/98 e rimasero validamente fruiti;
- b) i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009 che non erano stati utilizzati entro la data del 31 dicembre 2008 ma di cui era stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle entrate sono pur essi rimasti validamente fruibili;
- c) i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009 non utilizzati entro la data del 31 dicembre 2008 e di cui non era stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle entrate per esaurimento dei fondi disponibili sono rimasti non fruibili. Per queste ultime situazioni l'articolo 2, comma 236, della legge 191/09 (finanziaria 2010) ha successivamente autorizzato un ulteriore stanziamento (poi ridotto dall'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 40/10, convertito, con modificazioni, dalla legge 73/10) le cui modalità di utilizzo sono state definite con decreto ministeriale del 4 marzo 2011; tale decreto ha autorizzato la fruizione del 47,53% dei crediti d'imposta relativi ad attività di ricerca avviate prima del 29/11/2008, quali risultanti dai formulari presentati telematicamente che fossero stati denegati per esaurimento delle risorse disponibili.

Non manifestamente infondato appare, il sospetto di illegittimità costituzionale sollevato con riferimento all'articolo 3 Cost..

Dal tenore letterale del comma 280 dell'articolo 1 della legge 296/06 ("A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, alle imprese è attribuita un credito di imposta nella misura del 10 per cento dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo") emerge infatti che il credito d'imposta per cui è causa entrava ope legis nel patrimonio dei contribuenti che sostenessero, entro l'arco temporale indicato dalla legge, costi per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, all'atto stesso del sostenimento di tali costi. Si trattava, dunque, di un diritto soggettivo perfetto, il cui fatto costitutivo è indicato dalla legge nel sostenimento di

costi per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo nei periodi di imposta in corso al 31 dicembre degli anni 2007, 2008 e 2009.

Al riguardo, non appare persuasivo l'assunto della difesa erariale secondo il quale nel tempo intercorrente tra la maturazione del credito di imposta (cioè il sostenimento dei costi da cui tale credito deriva) e l'utilizzo del medesimo in compensazione dei debiti tributari, tramite il modello F24 il credito stesso non sarebbe qualificabile come un diritto soggettivo pieno, bensì come un diritto condizionato alla sussistenza di copertura finanziaria. Tale assunto si fonda sul disposto dell'articolo 5 del decreto legge n. 138/02, convertito con la legge 178/2002, rubricato "monitoraggio dei crediti di imposta" ed il cui primo comma, come modificato dalla legge di conversione, recita: "I crediti di imposta previsti dalle vigenti disposizioni di legge sono integralmente confermati e, fermo restando quanto stabilito dagli articoli 10 e 11, possono essere fruiti entro i limiti degli oneri finanziari previsti in relazione alle disposizioni medesime. I soggetti interessati hanno diritto al credito d'imposta fino all'esaurimento delle risorse finanziarie". Questa disposizione, tuttavia, non operava (fino all'entrata in vigore del decreto legge 185/08) per i crediti di imposta oggetto del presente giudizio, in quanto essa, emanata nel 2002, concerne i crediti "previsti dalle vigenti disposizioni", ossia quelli previsti dalle disposizioni vigenti nel 2002; mentre i crediti di imposta oggetto del presente giudizio sono stati introdotti solo nel 2006, con la legge n. 269. Ciò è del resto reso palese dal rilievo che solo nel 2008, con il più volte citato articolo 29 del decreto legge 185/08, il legislatore ha esteso il principio del monitoraggio anche ai crediti di imposta oggetto del presente giudizio, fissando il relativo limite di copertura finanziaria (vedi il primo comma del citato articolo 29: "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 d'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"). Né, sotto altro profilo, appare concludente la considerazione dell'Avvocatura Generale dello Stato secondo cui al principio del monitoraggio dei crediti di imposta fissato dall'articolo 5 d.l. 138/02 dovrebbe attribuirsi natura di principio generale, attuativo dell'articolo 81 della Costituzione. Indipendentemente dalla fondatezza di tale tesi, è infatti evidente che un principio generale di limitazione del diritto al credito di imposta "fino all'esaurimento delle risorse finanziarie" non potrebbe comunque operare quando, come è avvenuto con la legge n. 296/06, la legge istitutiva del credito di imposta ometta la fissazione di limiti di copertura.

Deve quindi ribadirsi che alla data del 29/11/2008, giorno di entrata in vigore del decreto legge 185/08, i contribuenti che avevano già sostenuto, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, costi per attività di ricerca industriale di sviluppo precompetitivo avevano maturato il diritto soggettivo perfetto al credito d'imposta nella percentuale di detti costi prevista dalla legge.

L'articolo 29 del decreto legge 185/08, fissando un limite, prima inesistente, alle risorse disponibili per la copertura finanziaria del beneficio de quo, ha inciso sotto due profili sulla

posizione dei contribuenti che, avendo già avviato attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo, sono stati esclusi dalla fruizione del credito d'imposta, per costoro, infatti, la norma del 2008 ha, in primo luogo, abolito il diritto al credito di imposta già maturato in relazione ai costi già sostenuti e, in secondo luogo, abolito l'aspettativa al credito di imposta maturando in relazione ai costi da sostenere per attività già avviate.

A questo proposito giova aggiungere che la tesi della Commissione Tributaria Regionale secondo cui l'articolo 29 del decreto legge 185/2008 non avrebbe eliso il diritto del contribuente al credito d'imposta maturato alla data del 29/11/2008, ma ne avrebbe solo rinviata la fruizione nel tempo agli esercizi successivi al 2011, non può essere condivisa. Tale tesi riecheggia anche nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 100/E del 19/10/2011, laddove si afferma che "Dall'esame della normativa istitutiva dell'agevolazione e del delineato quadro interpretativo si evince che per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008 il diniego del predetto nulla-osta non impedisce la maturazione del credito di imposta ma inibisce l'utilizzo del credito di imposta maturato, nei termini in precedenza specificati, nei relativi periodi di imposta, a causa dell'esaurimento delle risorse disponibili, senza tuttavia escludere la possibilità di un futuro utilizzo in funzione delle disponibilità finanziarie eventualmente stanziare negli esercizi successivi".

In proposito, osserva la Corte che l'assunto dell'Amministrazione finanziaria secondo cui il diniego di nulla osta non escluderebbe la possibilità che il credito di imposta (maturato e) denegato possa formare oggetto "di un futuro utilizzo in funzione delle disponibilità finanziarie eventualmente stanziare negli esercizi successivi" ha una portata esclusivamente metagiuridica. In termini giuridici, per contro, è ovvio che il diniego di nulla osta non esclude (e non si vede come potrebbe escludere) la possibilità che il legislatore, reintervenendo sulla materia, disponga, stanziando i necessari finanziamenti, la soddisfazione di quei crediti per i quali il nulla osta sia stato negato; ma è altrettanto ovvio che, in assenza di ulteriori futuribili interventi del legislatore, il diniego del nulla osta preclude, alla stregua del disposto dell'articolo 29 d.l. n. 185/08, la possibilità giuridica di soddisfare il credito d'imposta già maturato ed ha, quindi, efficacia estintiva di tale credito.

Quanto all'affermazione della Commissione Tributaria Regionale secondo cui l'articolo 29 del decreto legge 185/2008 non avrebbe estinto il diritto del contribuente al credito d'imposta maturato alla data del 29/11/2008, ma ne avrebbe solo rinviato la fruizione agli esercizi successivi al 2011, essa risulta del tutto sfornita di fondamento normativo. Nella disciplina del 2008, infatti, non è contenuta alcuna disposizione che differisca agli esercizi successivi al 2011 la fruizione del credito di imposta dei contribuenti ai quali il nulla-osta a tale fruizione venga negato per esaurimento delle risorse finanziarie. E' appena il caso di notare, in proposito, che la disposizione secondo la quale "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" contenuta nella seconda parte della lettera a) del comma 3 dell'articolo 29 in esame si riferisce alla fruizione del credito d'imposta negli esercizi 2008, 2009, 2010 e 2011 (per ciascuno dei quali il secondo comma dello stesso articolo 29 prevede un apposito stanziamento di bilancio) e non agli esercizi successivi al 2011 (per i quali il decreto legge 185/2008 non prevede alcuno stanziamento).

Il decreto legge 185/2008, in altri termini, non ha dettato, come erroneamente ritiene la Commissione Tributaria Regionale, una disciplina tendente a differire nel tempo il godimento dei diritti già sorti o, altrimenti detto, una disciplina dell'esercizio del diritto che, ferma la relativa sussistenza, ne subordini l'esigibilità all'avveramento di eventi futuri ma certi ma ha abolito tali diritti per tutti coloro che, in base alla procedura di selezione normativamente fissata, non rientrassero nella capienza finanziata del medesimo decreto legge. Di ciò offre decisiva conferma il rilievo che solo con la ulteriore e successiva legge n. 191/09 (finanziaria 2010) si è disposta, con apposito stanziamento di bilancio, una parziale soddisfazione nella percentuale, come sopra accennato, del 47,53% di tali crediti. I quali quindi hanno subito una falciatura del 52,47% della quale nessuna norma di legge, ad oggi, prevede forme di futura reintegrazione, potendosi anzi sottolineare, sul piano storico-fattuale, che le disposizioni che dopo il 2010 hanno istituito ulteriori crediti di imposta per ricerca e sviluppo (articolo 1 del decreto legge n. 70/11, convertito con la legge n. 106/11, e articolo 1, commi 95-97, della legge di stabilità 2013 n. 228/12) non hanno più rifinanziato la fruizione dei crediti d'imposta previsti dalla legge finanziaria 2006 per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008.

La disciplina dell'articolo 29 del decreto legge 185/2008 appare allora sospettabile di illegittimità costituzionale, con riferimento all'articolo 3 Cost., nella parte in cui non salvaguarda i diritti e le aspettative al credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge n. 296/06, sorti in relazione ad attività di ricerca avviate prima del 29/11/2008.

Il contrasto tra la disciplina in esame ed il parametro di cui all'articolo 3 Cost., appare ravvisabile sotto due distinti profili.

Sotto un primo profilo, per la violazione del principio di tutela dell'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche.

La Corte Costituzionale ha infatti varie volte affermato che l'affidamento del cittadino sulla certezza delle situazioni giuridiche, quale essenziale elemento dello Stato di diritto, non può essere leso da disposizioni retroattive, le quali trasmodino in un regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti (si vedano le pronunce della Corte Costituzionale nn. 349/85, 155/90, 390/95, 111/98, 211/97, 416/99, 525/2000, 446/02, 364/07). Al riguardo si osserva che se non possono ipotizzarsi limiti costituzionali alla potestà legislativa di eliminare o limitare un beneficio fiscale previsto dalla legge per determinate iniziative imprenditoriali, con riferimento alle attività successive all'entrata in vigore della norma abolitiva o limitativa sembra potersi dubitare della conformità al canone della ragionevolezza di una disposizione ablativa di crediti di imposta già entrati nel patrimonio del contribuente, in quanto maturati in relazione a costi già sostenuti, e di aspettative di crediti d'imposta maturandi in relazione a costi ancora da sostenere per il completamento di attività già avviate. Si deve infatti considerare, al riguardo, che nel calcolo di convenienza imprenditoriale posto alla base della decisione di sostenere detti costi il contribuente ha fatto legittimo affidamento sul risparmio fiscale agli stessi normativamente connesso e non appare ragionevole salvaguardare le esigenze di bilancio dello Stato scardinando la programmazione di bilancio delle imprese e, in generale, dei cittadini (sul punto vedi, in particolare, C. Cost. 211/97, citata, laddove chiarisce che "se il legislatore, nell'esercizio del suo potere discrezionale, può, a salvaguardia dell'equilibrio di

bilancio, modificare la disciplina pensionistica fino al punto di ridurre il “quantum” del trattamento previsto, deve invece escludersi che, come è avvenuto nella fattispecie, possa addirittura eliminare retroattivamente una prestazione già conseguita”; si veda anche, sul tema delle modificazioni retroattive del quadro giuridico nel quale si sono formate scelte imprenditoriali, C. Cost. 156/07, dichiarativa dell’illegittimità costituzionale di una norma di legge regionale che sacrificava “all’esito di una arbitraria ponderazione, la posizione di altri soggetti (nella specie Azienda Napoletana Mobilità s.p.a.), che, a distanza di un periodo di tempo considerevolmente ampio, avevano fatto giustificato affidamento nell’avvenuto consolidamento della situazione sostanziale nel frattempo creatasi”.

Né, per concludere sul punto, il dubbio di illegittimità costituzionale dell’articolo 29 del decreto legge 185/08 appare dissipato dal richiamo dell’Avvocatura Generale dello Stato alla giurisprudenza della Corte Costituzionale sull’evoluzione della disciplina del credito d’imposta sui nuovi investimenti nelle aree svantaggiate individuate dalla Commissione CE (ordinanze nn. 124/06, 180/07, 185/09), attesa la sostanziale diversità tra l’intervento effettuato dagli articoli 10 d.l. 138/02 e 62 l. 289/02 sulla disciplina originariamente dettata dall’articolo 8 della legge 388/00 per il credito d’imposta connesso a nuovi investimenti nelle aree svantaggiate (ben riepilogato nella sentenza di questa Corte n. 5324/12) e l’intervento effettuato dall’articolo 29 d.l. 185/08 sulla disciplina dettata dall’articolo 1, commi da 280 a 283, della legge n. 296/06 per il credito d’imposta connesso ad investimenti in ricerca e sviluppo.

Nel caso, infatti, del credito d’imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, le modifiche normative recate dall’articolo 10 del decreto legge n. 138/02 relative tanto ai presupposti sostanziali del diritto (la cui attribuzione è stata ristretta a determinati settori produttivi e nei limiti di tetti di copertura prefissati), quanto alle modalità procedurali del relativo esercizio (che ha cessato di essere automatico, tramite esposizione del credito nella dichiarazione dei redditi, ed è stato subordinato al previo assenso dell’amministrazione, all’esito di apposita istanza del contribuente) sono state introdotte nel rispetto dell’affidamento dei contribuenti nella certezza delle situazioni giuridiche pregresse (si veda il terzo comma dell’articolo 10 d.l. 138/02, come modificato in sede di conversione: Le disposizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 1, nonché del comma 2, si applicano agli investimenti per cui, successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, risulta presentata l’istanza di cui al comma 1-bis dell’articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e per i quali si verificano gli eventi di cui all’articolo 75, comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero, per le prestazioni di servizi per le quali vengono previsti contrattualmente stati di avanzamento dei lavori, viene accettato il primo stato di avanzamento dei lavori. Per gli investimenti per i quali il contratto risulta concluso entro la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto si applicano le disposizioni vigenti precedentemente alle modifiche apportate con la medesima legge, anche se gli eventi di cui al citato articolo 75, comma 2, ovvero l’accettazione del primo stato di avanzamento dei lavori si verificano successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto). Nessuna portata retroattiva può ascriversi alla successiva imposizione, recata dall’articolo 62 della legge 289/02, di un obbligo informativo a carico sia delle imprese che avevano già conseguito in

via automatica il diritto al contributo, sia di quelle che avevano conseguito tale diritto con il previo assenso dell'amministrazione; come infatti precisato nell'ordinanza n. 124/2006 della Corte Costituzionale, l'articolo 62 della legge 289/02 "non dispone per il passato, ma fissa per il futuro un obbligo di comunicazione di dati a pena di decadenza dal contributo, a nulla rilevando che tale decadenza abbia ad oggetto un contributo già conseguito".

Viceversa, come sopra dimostrato, nel caso del credito di imposta sui costi sostenuti per attività di ricerca, la disciplina introdotta dall'articolo 29 del decreto legge 185/08 ha abolito, per i contribuenti esclusi dalla fruizione del credito d'imposta per esaurimento delle risorse finanziarie, diritti e aspettative già maturati prima dell'entrata in vigore decreto legge.

Il secondo profilo in relazione al quale appare non manifestamente infondato il dubbio di illegittimità costituzionale, sempre con riferimento al parametro dell'articolo 3 Cost., dell'articolo 29 del decreto legge 185/2008 nella parte in cui non salvaguarda i diritti e le aspettative sorti ai sensi dell'articolo 1, commi 280 e segg., l. 296/06, in relazione ad attività di ricerca avviate prima del 29/11/2008 lo si prospetta in linea subordinata rispetto al primo profilo (il quale, ove accolto, risulterebbe assorbente) e si incentra sulle caratteristiche della procedura fissata dalla legge per selettiva, nell'ambito della platea dei contribuenti che alla data del 29/11/2008 avevano già avviato attività di ricerca e sviluppo precompetitivo, quelli destinati a fruire del credito.

Tale procedura, dettata nella seconda parte del secondo comma, nonché nel terzo comma, dell'articolo 29 d.l. 185/08, si compendia nell'inoltro per via telematica all'Agenzia delle entrate di un formulario valevole come prenotazione e nell'acquisizione ed evasione, da parte della predetta Agenzia, dei formulari alla stessa pervenuti, secondo l'ordine cronologico di arrivo.

In proposito si osserva che se in linea generale non può ritenersi irrazionale il ricorso al criterio selettivo, di antichissima tradizione, *prior tempore potior jure* nel caso, quale quello in esame, in cui la selezione debba svolgersi tra una platea vastissima di concorrenti e si fondi sul momento di arrivo al destinatario di atti trasmessi per via telematica, tale criterio conduce a risultati completamente scollegati non solo dal merito delle ragioni di credito, ma anche dalla solerzia nell'esercizio delle stesse. La risultante di fattori quali la sproporzione tra risorse disponibili e domande, l'ampiezza del numero dei concorrenti, la velocità dei meccanismi di trasmissione informatica determina una selezione sostanzialmente casuale, che si esaurisce in un tempo brevissimo e produce risultati dipendenti prevalentemente dalla potenza e sofisticatezza delle apparecchiature informatiche di cui dispongono i singoli contribuenti o i professionisti che li assistono.

Ciò determina una disparità di trattamento (in ordine alla fruizione del credito di imposta, ad alcuni concessa e ad altri negata) di situazioni eguali (di contribuenti tutti egualmente titolari di crediti di imposta derivanti da attività già avviate alla data del 29/11/2008) in base ad un criterio di priorità cronologica che, per le sue concrete modalità di attuazione, non appare ragionevole (ed è stato abbandonato in sede di definizione delle modalità di utilizzo del rifinanziamento disposto dalla legge 191/09, per le quali il D.M. 04/03/2011 ha fatto ragionevolmente ricorso ad un criterio tipicamente concorsuale, assegnando a ciascun contribuente una percentuale del proprio credito corrispondente al rapporto tra il totale delle risorse disponibili ed il totale delle prenotazioni da soddisfare).



In definitiva, deve giudicarsi non manifestamente infondata, con riferimento all'articolo 3 Cost., la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal ricorrente nel primo motivo di ricorso, dell'articolo 29 del decreto legge 185/2008, convertito in legge, con modificazioni, con la legge n. 2/2009, sotto i due seguenti profili:

- sotto il primo profilo, nella parte in cui la norma emergente dal disposto del comma 1 di detto articolo ("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") non fa salvi i diritti e le aspettative sorti ai sensi dell'articolo 1, commi 280 e segg., l. 296/06 in relazione ad attività di ricerca avviate prima del 29/11/2008;
- sotto il secondo profilo, subordinato al primo, nella parte in cui la norma emergente dal combinato disposto del comma 2, lett. a) ("per le attività di ricerca che, sulla base di atti o documenti aventi data certa, risultano già avviate prima della data di entrata in vigore del presente decreto, i soggetti interessati inoltrano per via telematica all'Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dalla data di attivazione della procedura di cui al comma 4, a pena di decadenza dal contributo, un apposito formulario approvato dal direttore della predetta Agenzia; l'inoltro del formulario vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta") e del comma 3, primo periodo e prima parte della lett. a) ("L'agenzia delle entrate, sulla base dei dati rilevati dai formulari pervenuti, esaminati rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo, comunica telematicamente e con procedura automatizzata ai soggetti interessati: a) relativamente alle prenotazioni di cui al comma 2, lettera a), esclusivamente un nulla osta ai soli fini della copertura finanziaria") stabilisce un meccanismo di selezione dei soggetti autorizzati alla fruizione del credito i cui esiti risultano sostanzialmente casuali.

Pertanto, ritenutane la rilevanza e la non manifesta infondatezza, va sollevata la questione di legittimità costituzionale, con riferimento all'articolo 3 Cost., dell'articolo 29 del decreto legge 185/2008, convertito in legge, con modificazioni, con la legge n. 2/2009, sotto i due seguenti profili:

- sotto il primo profilo, nella parte in cui la norma emergente dal disposto del comma 1 di detto articolo ("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") non fa

- salvi i diritti e le aspettative sorti ai sensi dell'articolo 1, commi 280 e segg., l. 296/06 in relazione ad attività di ricerca avviate prima del 29/11/2008;
- sotto il secondo profilo, subordinato al primo, nella parte in cui la norma emergente dal combinato disposto del comma 2, lettera a) (“per le attività di ricerca che, sulla base di atti o documenti aventi data certa, risultano già avviate prima della data di entrata in vigore del presente decreto, i soggetti interessati inoltrano per via telematica all’Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dalla data di attivazione della procedura di cui al comma 4, a pena di decadenza dal contributo, un apposito formulario approvato dal Direttore della predetta Agenzia; l’inoltro del formulario vale come prenotazione dell’accesso alla fruizione del credito d’imposta”) e del comma 3, primo periodo, e prima parte della lettera a) (“L’Agenzia delle entrate, sulla base dei dati rilevati dai formulari pervenuti, esaminati rispettandone rigorosamente l’ordine cronologico di arrivo, comunica telematicamente e con procedura automatizzata ai soggetti interessati: a) relativamente alle prenotazioni di cui al comma 2, lettera a), esclusivamente un nulla osta ai soli fini della copertura finanziaria”) stabilisce un meccanismo di selezione dei soggetti autorizzati alla fruizione del credito i cui esiti risultano sostanzialmente casuali.
  - **Speriamo che il Legislatore, nel disciplinare i crediti di imposta, in futuro non applichi la suddetta normativa che trasforma il diritto del contribuente ad una assurda “lotteria fiscale”.**
  - **L’istituto dei crediti di imposta è importante per lo sviluppo imprenditoriale, anche se con la recente legge di Stabilità 2014, da oggi al Senato, sono previsti tagli per 18 crediti di imposta, che entro fine gennaio 2014 un D.P.C.M. dovrà rideterminare le percentuali di fruizione, con una riduzione non inferiore al 15%.**
  - **Certo non è questo il modo per favorire lo sviluppo industriale ed uscire dalla pesante recessione economica attuale.**

Lecce, 22 ottobre 2013

Avv. Maurizio Villani

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**Patrocinante in Cassazione**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)