

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 21 dicembre 2018, n. 33266

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - Diniego del nulla osta - Legittimo affidamento

Svolgimento del processo

La E. Boselli & C. SPA, con sede legale in (OMISSIS) (CO), ricorre, articolando sei motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara (hinc: CTR) indicata in epigrafe. La sentenza impugnata, confermando la decisione della Commissione tributaria provinciale di Pescara, ha respinto l'appello della contribuente ed ha dichiarato legittimo il provvedimento del Centro Operativo di Pescara (hinc: COP) dell'Agenzia delle entrate che, ai sensi del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 29, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, aveva negato, per "esaurimento delle risorse finanziarie", il nulla-osta alla fruizione del credito d'imposta previsto dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 280 e ss., richiesto dalla contribuente in relazione ai costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo avviata prima del 29/11/2008, per un credito d'imposta pari ad Euro 46.766,00 per il 2008. La CTR ha disatteso le censure d'incostituzionalità mosse dalla contribuente all'art. 29 cit. che ha posto alcuni limiti alla concreta fruizione, da parte delle imprese, dei crediti d'imposta maturati per ricerca e sviluppo, ed ha ritenuto ragionevole la scelta del legislatore, volta a fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale e a potenziare le misure fiscali e finanziarie occorrenti per garantire il rispetto degli obiettivi fissati dal programma di stabilità e di crescita; la sentenza impugnata evidenzia che il credito d'imposta già entrato nel patrimonio dell'impresa non è stato negato dall'art. 29 cit., ma è stato semplicemente differito nel tempo; infine, a giudizio della CTR, non è neppure viziata, sotto i diversi profili dedotti dalla contribuente, l'articolata procedura di ammissione delle imprese al beneficio fiscale basata sul criterio cronologico di ricezione delle domande telematiche. La ricorrente ha depositato una memoria ex art. 380-bis c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, artt. 3, 41, 97, 117 Cost., e prospetta l'illegittimità costituzionale del D.L. n. 185 del 2008, art. 29, commi 1, 2 e 3, (c.d. "decreto anticrisi"), che, si assume, la CTR ha escluso sulla base dell'erronea affermazione che il legislatore non ha negato il credito d'imposta, ma ne ha solo differita la fruizione agli esercizi successivi al 2011. La ricorrente si duole che la CTR non abbia riconosciuto che la disciplina della fruizione del credito d'imposta, approntata dall'art. 29 cit., si pone in contrasto con l'art. 3 Cost., per la disparità di trattamento di posizioni identiche, a causa del meccanismo di selezione dei crediti in base al quale solo i contribuenti "più veloci" sono stati premiati con il rilascio del nullaosta, laddove, invece, una volta raggiunto il tetto massimo di copertura finanziaria, ai contribuenti "perdenti" è stato negato il beneficio fiscale. In altre parole, imprese che si trovavano nella stessa situazione sono state trattate (irragionevolmente) in modo differenziato. Sotto altro profilo, la società lamenta che la mancata fruizione, da parte di alcune imprese, dei crediti d'imposta già acquisiti, integri una violazione degli artt. 41 e 117 Cost., (rispettivamente) a presidio della libertà d'iniziativa economica e a tutela della concorrenza, perchè assume una portata lesiva della competizione tra i diversi soggetti del mercato, riservando il beneficio fiscale (ossia, maggiori risorse finanziarie) esclusivamente ad alcuni attori del mondo delle imprese, a discapito di altri, sulla base di un criterio di selezione assolutamente irrazionale. 2. Con il secondo motivo si censura la contraddittorietà e l'illogicità della motivazione

circa un fatto controverso e risolutivo per la definizione del giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè i giudici di appello, pur riconoscendo che i contribuenti che hanno effettuato attività di ricerca e sviluppo sono titolari di un diritto soggettivo pieno e perfetto alla fruizione del credito d'imposta, pervengono alla conclusione, contraddittoria rispetto a tale premessa giuridica, di reputare legittimo il diniego di nulla-osta in quanto il "decreto anticrisi" non avrebbe leso tale diritto e avrebbe disciplinato solo le modalità del suo soddisfacimento. 3. Con il terzo motivo si fa valere la violazione e la falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, (Statuto dei diritti del contribuente), perchè, secondo l'erronea pronuncia della CTR, non esisterebbe una preclusione di rango costituzionale all'efficacia retroattiva delle norme tributarie, e, inoltre, lo Statuto dei diritti del contribuente, quale legge ordinaria, sarebbe recessivo dinanzi ad una legge posteriore. 4. Con il quarto motivo si deduce la violazione e la falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, e dei principi comunitari in tema di legittimo affidamento, e si stigmatizza l'errore di diritto della sentenza impugnata, secondo cui il principio comunitario di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni soggettive (nella specie consistente nella sicurezza della contribuente di avere acquisito, nel proprio patrimonio, un credito d'imposta che, invece, per effetto dello ius superveniens, poi le è stato negato), essendo inidoneo a vincolare la potestà legislativa, non inciderebbe sulla portata applicativa delle norme giuridiche, ma conserverebbe un più ridotto margine d'operatività rispetto ai soli comportamenti dell'Autorità erariale e riguarderebbe, quindi, esclusivamente: "la fase di attuazione dei tributi e... (troverebbe) applicazione solamente nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria.". 5. Prima di esaminare questo gruppo omogeneo di motivi (cfr. p. 6), va composto il quadro normativo dei crediti d'imposta richiesti dalla contribuente che, in sintesi, è così connotato: a) l'art. 1, comma 280, legge n. 296/2006, successivamente abrogato, ma applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame, riconosceva alle imprese, per le annualità 2007, 2008 e 2009, un credito d'imposta del 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo; b) in epoca posteriore, l'art. 29 cit., per quanto adesso rileva, ha previsto un tetto massimo per tali crediti d'imposta (fissando i relativi stanziamenti nel bilancio dello Stato); c) si è reso così necessario individuare, per le attività di ricerca avviate anteriormente al 29/11/2008, una procedura di selezione delle imprese destinate a fruire del beneficio fiscale; d) si è, quindi, stabilito che, a decorrere dal 2009, per la fruizione del credito d'imposta, le imprese dovessero prenotarsi inoltrando (entro 30 giorni dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del formulario), in via telematica, un apposito formulario all'Agenzia delle entrate che avrebbe esaminato le domande secondo l'ordine cronologico di arrivo e avrebbe comunicato alle imprese un nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria; e) in data 21/04/2008, 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 28/11/2008) dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10 del 6/05/2009 (c.d. click day), alle ore 24 del 5/06/2009; f) per i crediti d'imposta maturati negli anni 2007, 2008 e 2009, di cui non era stata autorizzata la fruizione da parte dell'Agenzia delle entrate, per esaurimento dei fondi disponibili, della L. 23 dicembre 2009, n. 191, art. 2, comma 236, ha autorizzato un ulteriore stanziamento di Euro 200 milioni, per ciascuno dei due anni 2010 e 2011 (importo ridotto, con un successivo intervento normativo, a Euro 50 milioni per il 2010), le cui modalità di utilizzo (definite dal decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 4 marzo 2011) consistevano nella fruizione dei crediti nella misura massima del 20,37% dell'importo complessivamente richiesto per gli anni 2007, 2008 e 2009, a decorrere dalla data di pubblicazione del medesimo decreto, e dell'ulteriore 27,16% a decorrere dal 2011. 6. Così ricostruita la complessa trama normativa dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, venendo, adesso, all'esame del *thema decidendum*, i primi quattro motivi, (come accennato al p. 5) da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono infondati. 6.1. La CTR, sviluppando, in linea di massima, un accurato e coerente iter argomentativo, esente da vizi d'ordine logico-giuridico, senza

incorrere in alcuna delle prospettate violazioni di principi, nazionali e comunitari, di valori fondamentali, di rango costituzionale, o di norme primarie, ha affermato, innanzitutto, la legittimità delle leggi ordinarie (anche quelle tributarie) retroattive, a condizione che esse: “trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, così da non incidere arbitrariamente sulle posizioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti.” (cfr. pag. 7 della sentenza). 6.2. La decisione, inoltre, ha correttamente escluso - con motivazione esaustiva, non censurabile sul piano giuridico - che la procedura introdotta dall’art. 29 cit., per la selezione delle imprese cui riconoscere i crediti d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo avviate prima del 29/11/2008, abbia leso il catalogo dei principi, nazionali e comunitari, e dei valori costituzionali richiamati dalla contribuente (principio di buona fede e affidamento, di libertà d’iniziativa economica e di tutela della concorrenza); al riguardo, la pronuncia gravata ha sottolineato che il D.L. n. 185 del 2008 (c.d. “decreto anticrisi”) perseguiva l’obiettivo di rendere prevedibili le entrate e le uscite dello Stato, per fare fronte alla grave crisi economica internazionale del 2008, che aveva investito anche l’Italia, ed era conforme al principio, sancito dall’art. 81 Cost., che preclude allo Stato di assumere nuovi o maggiori oneri senza la necessaria copertura. Per di più, secondo la CTR, per effetto dei successivi interventi normativi (della L. n. 191 del 2009, art. 2, comma 236), la fruizione del credito d’imposta, da parte dei contribuenti esclusi dal beneficio fiscale, non è stata radicalmente negata, ma semplicemente differita nel tempo, agli esercizi successivi al 2011. 7. Le valutazioni del giudice d’appello sulla legittimità costituzionale dell’intero sistema di fruizione del beneficio fiscale hanno ricevuto un autorevole e dirimente riconoscimento - anche nella prospettiva dell’esclusione della fondatezza dei rilievi d’incostituzionalità formulati dalla contribuente nel presente giudizio - grazie a due recenti pronunce della Corte costituzionale (Corte cost., sent. n. 236 del 16/10/2014; Corte cost., sent. n. 149 del 27/06/2017) che hanno dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 29 cit., sollevate dai giudici a quibus, per violazione del principio, tutelato dall’art. 3 Cost., dell’affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche. 7.1. I giudici a quibus (cfr., in particolare, Cass., sez. sesta civile, ordinanza 23/02/2015, n. 3576) hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 29 cit., in relazione all’art. 3 Cost., formulando due rilievi critici, vale a dire: innanzitutto, che la norma, nell’introdurre un tetto massimo di stanziamento ed una procedura per la selezione dei crediti d’imposta, senza fare salvi i diritti e le aspettative delle imprese sorti in relazione ad attività di ricerca e di sviluppo avviate prima del 29/11/2008, avrebbe leso l’affidamento dei contribuenti che avevano intrapreso iniziative economiche confidando nella stabilità del quadro normativo vigente; in secondo luogo (ed anche in via subordinata), che la procedura d’ammissione al beneficio fiscale, prevista dallo stesso articolo, basata sul criterio cronologico della ricezione delle domande telematiche dei contribuenti, non irrazionale, sul piano astratto, perchè espressione del principio di antica tradizione “prior in tempore potior in iure”, riguardando una vasta platea di concorrenti e fondandosi sul momento di arrivo al destinatario di atti trasmessi in via telematica, condurrebbe a risultati casuali e scollegati dal merito delle ragioni di credito e dalla solerzia dei richiedenti, in tal modo ingenerando una disparità di trattamento tra i contribuenti, tutti titolari di crediti d’imposta. 7.2. La Consulta ha fugato ogni ombra di dubbio sulla conformità della norma in questione all’asse valoriale della Carta, richiamando il proprio costante indirizzo, in base al quale il legittimo affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche (tutelato dall’art. 3 Cost.) non esclude la facoltà del legislatore di adottare disposizioni che modifichino diritti soggettivi perfetti, in senso sfavorevole ai titolari (come, nella specie, accade per il diritto delle imprese al beneficio fiscale), a condizione che l’intervento normativo, retroattivo, che incide sull’affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, abbia una “causa normativa adeguata” (come un interesse pubblico sopravvenuto; un’inderogabile esigenza) e sia rispettoso del principio di ragionevolezza, nel senso di proporzionalità; in altre parole, secondo la Corte: “il principio dell’affidamento è sottoposto al normale bilanciamento

proprio di tutti i diritti e valori costituzionali...”. 7.2.1. Tenendo presente questo insegnamento, è dato rilevare che la CTR, in forza di un’interpretazione restrittiva, ha ritenuto che il principio del legittimo affidamento vincoli solo la pubblica amministrazione e non anche il legislatore; il giudice delle leggi nazionale e la Corte di Giustizia dell’Unione Europea, dal canto loro, invece, hanno riconosciuto che esso investe anche la funzione legislativa. Si registra, quindi, una lieve imprecisione della sentenza impugnata che, però, non gioca alcun ruolo nell’economia del giudizio in quanto sia la Corte Cost. (come sopra accennato), che la Corte di Giustizia, in alcune pronunce, hanno ammesso che l’applicazione del principio di affidamento possa cedere il passo dinanzi ad interventi legislativi dettati da particolari situazioni e da determinate condizioni. Più specificamente, con riferimento alle materie regolate da norme Euro-unitarie, la Corte di Giustizia ha stabilito che il legittimo affidamento, quale principio fondamentale dell’ordinamento dell’Unione, non si traduce nell’aspettativa d’intangibilità di una normativa, specie 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, cause riunite 424 e 425/85, Frico, Race. 1979, pag. 2755, punto 33 della motivazione). (Corte Giust., caso C-350/88).

7.3. A quanto fin qui osservato si aggiunga che la disposizione censurata, a giudizio della Corte Cost., ha una “causa normativa adeguata” (che trova giustificazione nei principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, tutelati dagli artt. 2, 3, 81 Cost.), perchè, per fronteggiare l’eccezionale crisi economica del 2008 e per rilanciare l’economia, ha introdotto un tetto massimo di stanziamento (nel bilancio dello Stato), in relazione al beneficio fiscale creato dalla L. n. 296 del 2006, che non lo contemplava; in quest’ottica, essa ha istituito, altresì, una procedura di selezione delle imprese da ammettere al beneficio fiscale per le attività di ricerca avviate prima del 29/11/2008. D’altro canto, i contribuenti che, all’esito della selezione, si sono visti negare il riconoscimento del loro credito (c.d. “perdenti”), per effetto della L. n. 191 del 2009 (che ha previsto per essi un ulteriore finanziamento di 400 milioni di Euro, poi ridotto a 350 dal D.L. n. 40 del 2010), hanno recuperato circa la metà dei loro crediti.

7.4. A giudizio della Corte costituzionale, la norma, esaminata al lume delle finalità e del contesto economico che ne segnano la genesi, non lede neppure i principi di ragionevolezza e proporzionalità, perchè, a seguito dei successivi interventi legislativi, la posizione dei titolari dei crediti “perdenti”, non ha subito un vulnus assoluto, in quanto gli ulteriori stanziamenti loro destinati hanno consentito la copertura di circa la metà (47,53%) dei loro crediti.

7.5. Quanto alla seconda censura sollevata dai giudici a quibus - quella relativa alla disparità di trattamento tra contribuenti tutti egualmente titolari di crediti d’imposta, per effetto della procedura telematica di ammissione al beneficio o, per converso, di diniego del nulla-osta -, la Corte cost. ha concluso per l’inammissibilità della questione perchè: “un suo eventuale accoglimento (...) determinerebbe un assetto normativo caratterizzato da iniquità e irragionevolezza, poichè coloro che sono risultati vincitori nella procedura telematica, non solo perderebbero il beneficio ottenuto, ma non potrebbero neanche concorrere alla distribuzione del successivo finanziamento previsto dalla L. n. 91 del 2009, art. 2, comma 236, finanziamento che è riservato ai “perdenti”.”.

7.6. L’indirizzo ermeneutico espresso dalla Consulta in subiecta materia fornisce una robusta, convincente e decisiva prova di resistenza della conformità a diritto della pronuncia della CTR - nella parte che esclude che l’art. 29 cit. sia idoneo ad arrecare alcun pregiudizio ai fondamentali valori della libertà d’iniziativa economica e della tutela della concorrenza - perchè, chiarito che i crediti d’imposta originariamente riconosciuti andavano a coprire il 10% dei costi delle attività di ricerca (ovvero il 40% in caso di contratti con università ed enti pubblici di ricerca), esso pone in risalto questo profilo essenziale: che l’ablazione retroattiva nei confronti dei soggetti non

ammessi al beneficio, in virtù della copertura di circa metà di quei crediti, garantita dai successivi interventi normativi (di cui si è appena detto), è stata solo del 5% circa dei costi sostenuti (20% per le attività convenzionate con università ed enti pubblici di ricerca), sicchè il venire meno di tale posta non può avere avuto una decisiva incidenza negativa sui bilanci delle imprese. 8. Con il quinto motivo si lamenta la violazione e la falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 e L. n. 241 del 7 agosto 1990, art. 3, perchè la CTR avrebbe ritenuto, *contra legem*, sufficientemente motivato il provvedimento di diniego del nulla-osta in quanto contenente, in maniera succinta, tutte le informazioni necessarie al contribuente per difendersi compiutamente. 9. Il motivo è infondato. 9.1. Afferma la CTR che il COP, con provvedimento recante la data e l'ora di ricezione del formulario della società contribuente (poi risultata "perdente"), ha negato il nulla-osta alla fruizione del credito di imposta: "per esaurimento delle risorse finanziarie"; in tal modo la società è stata messa in grado di difendersi compiutamente, rispetto ad una procedura imparziale nella formulazione della graduatoria, in quanto gestita da un programma informatico, visto che l'indicazione del momento di ricezione della domanda ha permesso al richiedente il beneficio fiscale di controllare che non fossero state accolte istanze pervenute dopo la propria. 9.2. E' necessaria la premessa, d'ordine giuridico, che questa Corte non deve stabilire se l'Amministrazione finanziaria abbia o no adeguatamente motivato il diniego di nulla-osta - quale *quaestio facti* estranea al motivo di ricorso, nonchè inammissibile nel giudizio di legittimità-, ma è chiamata esclusivamente ad apprezzare se la sentenza impugnata, nel ritenere sufficiente la motivazione del diniego di nulla-osta, sia conforme o no al canone normativo secondo cui i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria debbono essere motivati. 9.3. Ciò precisato, osserva il Collegio che la CTR ha rispettato tale *regula iuris* allorchè essa, in primo luogo, ha dato conto, in modo chiaro e convincente, del complessivo ed esauriente sviluppo motivazionale del provvedimento di diniego del nulla-osta, corredato della compiuta esposizione dei presupposti di fatto della decisione; in secondo luogo, ha rimarcato che la contribuente era stata posta nella condizione di contestare, anche per via giudiziaria, quel diniego, assertivamente lesivo di un diritto di credito già entrato nel suo patrimonio. 9.4. La censura non è fondata anche per un'altra ragione: il diniego del nulla-osta non è espressione dell'esercizio, da parte dell'Autorità erariale, di una potestà impositiva, ma è qualificabile come un atto vincolato, il cui contenuto - di riconoscimento o di esclusione del beneficio fiscale per il contribuente - dipende esclusivamente dall'esistenza o dal difetto della copertura finanziaria, sicchè sull'Amministrazione finanziaria non incombe l'obbligo di motivare compiutamente la propria decisione. 9.4.1. S'intende dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale per il quale: "Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva (o di quella di riscossione o sanzionatoria), invero, la motivazione dell'atto come previsto da espresse Disp. di L. (L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56) - non può che essere esaustiva, essendo l'Amministrazione, parte attiva del rapporto in qualità di creditore, tenuta ad esplicitare le ragioni in fatto ed in diritto della pretesa azionata, anche in vista di una possibile impugnativa giurisdizionale dell'atto da parte del contribuente. E difatti - come dianzi detto - anche in sede giurisdizionale l'Ufficio assume il ruolo di attore in senso formale e sostanziale, ed è tenuto ad adempiere il relativo onere probatorio. 2.7. Per converso, nel rapporto a ruoli invertiti - che s'instaura tra Amministrazione e contribuente per effetto della domanda di rimborso da questi proposta, alla motivazione del provvedimento di rigetto non può attribuirsi siffatto carattere di esaustività, giacchè in tale rapporto l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla pretesa creditoria del contribuente, e non è - pertanto - gravato dall'onere di motivare compiutamente le proprie ragioni." (Cass. 18/04/2014, n. 8998). 10. Il sesto motivo, infine, attiene alla violazione e alla falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2 e L. n. 241 del 1990, art. 21-octies, perchè la CTR avrebbe commesso un errore di diritto nel sostenere che il diniego di nulla-osta, quale atto trasmesso per via telematica, non necessita della menzione del responsabile del procedimento che, nella specie, sarebbe comunque desumibile in quanto sul provvedimento

(informatico) è indicato che esso è stato emesso dal direttore del COP. 11. Il motivo è infondato. 11.1. La CTR ha correttamente argomentato che la procedura di riconoscimento del credito d'imposta è stata gestita da un "elaboratore elettronico", ragione per cui non esisteva un procedimento nel cui ambito il contribuente avrebbe potuto interloquire con un funzionario della PA, sicchè era superflua l'indicazione del responsabile del procedimento (cfr. pag. 11 della sentenza). 11.2. Del resto, come ha giustamente affermato la sentenza impugnata, il provvedimento di rilascio del nulla-osta aveva natura di atto vincolato (e non di atto discrezionale), dipendendo esso dalla disponibilità delle risorse finanziarie e dall'ordine cronologico di arrivo delle domande, con la conseguente esclusione della possibilità di un suo annullamento ai sensi della L. n. 241 del 1990, art. 21-octies, che così stabilisce: "1. E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'Amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato." (per l'applicabilità del principio generale di cui all'art. 21-octies cit. anche in ambito tributario, cfr. Cass. 15/02/2013, n. 3754; Cass. 5/12/2014, n. 25773; Cass. 12/01/2016, n. 332). 11.3. I giudici della CTR, conclusivamente, ricordano l'immutato indirizzo della Cassazione che ha più volte precisato che: "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 per le cartelle di pagamento dal D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4-ter, conv., con modif., dalla L. n. 31 del 2008, applicabile soltanto alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008." (Cass. sez. un. 14/05/2010, n. 11722; Cass. 12/05/2017, n. 11856). Al riguardo è il caso di evidenziare che quest'ultima norma non è applicabile alla fattispecie, perchè l'atto impugnato, seppure posteriore a questa data (in quanto emesso il 15/06/2009), è un diniego di agevolazione e, come tale, ha natura diversa dalla cartella di pagamento. 12. Ne consegue il rigetto del ricorso. 13. Per la complessità della controversia e per l'assenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale, è congruo compensare, tra le parti, le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; compensa, tra le parti, le spese del giudizio di legittimità.