

# Tax credit assenti dal quadro RU, termini di accertamento ordinari

## Ricerca e sviluppo

Per la Cassazione l'omessa indicazione del credito non ne determina l'inesistenza

Poiché l'inadempimento è solo formale, l'importo va considerato «non spettante»

Pagina a cura di  
**Giorgio Gavelli**

L'omessa indicazione nel quadro RU del credito d'imposta ricerca e sviluppo ex articolo 1, commi 280-283, della legge 296/2006 non può mai originare un credito d'imposta inesistente, in quanto mero inadempimento formale. Poiché l'agenzia delle Entrate ha ordinariamente notificato gli atti di recupero di questi crediti nel più ampio termine di otto anni dall'utilizzo (articolo 27, comma 16, Dl 185/2008), ne consegue che tali atti sono illegittimi in quanto l'amministrazione finanziaria era decaduta dal potere di accertamento. Questo principio, che si ricava dalla sentenza 17769/2024 della Cassazione (depositata il 27 giugno scorso), supera pregressi orientamenti e indirizza a favore dei contribuenti un contenzioso piuttosto diffuso, in una materia che è stata recentemente oggetto di varie modifiche (si veda l'altro articolo in pagina).

### La posizione della Corte

Nella pronuncia, la Suprema corte richiama quanto affermato dalle Sezioni unite con la sentenza 34419/2023, secondo la quale per l'accertamento relativo ai crediti d'imposta esistenti, ma ritenuti non spettanti, il termine di decadenza è quello ordinario. Alla base del ragionamento c'è la considerazione che, a prescindere dall'effettiva sussistenza dell'onere di indicare in di-

chiarazione l'uso del credito d'imposta, in queste ipotesi si tratta senza dubbio non di un caso di inesistenza del credito d'imposta utilizzato o di artificiosa precostituzione degli elementi costitutivi dello stesso credito, bensì di un mero inadempimento formale.

Da notare che il ricorso della società era stato rigettato sia in primo che in secondo grado, ma la pronuncia (molto chiara in motivazione) dovrebbe portare gli uffici a desistere dal coltivare ulteriormente un contenzioso che, in diritto, sembra orientato in senso sfavorevole e destinato, quindi, a costare non poco in termini di spese legali.

### La storia del tax credit

La tesi dell'Agenzia si basa sul testo dell'articolo 5 del Dm 76/2008, che prevedeva l'indicazione del credito a pena di decadenza. Ma questo credito d'imposta ha una storia del tutto peculiare. Con l'articolo 29 del Dl 185/2008 venne introdotto l'obbligo per le imprese (che già avevano sostenuto i relativi costi) di inviare telematicamente un formulario (modello Frs), a cui sarebbe seguito un nulla osta alla compensazione solo in presenza della relativa copertura finanziaria. Poiché le risorse si esaurirono istantaneamente, solo con il successivo Dm 4 marzo 2011 le imprese furono ammesse (per gradi) alla compensazione del 47,53% del credito maturato.

Come se non bastasse la delusione di un credito che "a posteriori" era stato più che dimezzato e concesso con anni di ritardo, la risoluzione 100/E/2011 richiamò (senza più alcun motivo evidente, stante la presentazione del "formulario") l'obbligo di indicazione in dichiarazione: adempimento cui moltissime imprese non hanno ottemperato. Di qui l'ampio contenzioso, nel quale è stato osservato che:

- la semplice omissione in dichiara-

zione non può incidere sul diritto sostanziale a fruire del beneficio ove la spesa agevolabile sia stata effettivamente sostenuta (Cgt Lombardia 172/14/2023, Ctp Bologna 352/04/2021; in senso contrario, Cgt Liguria 874/03/2022);

- un regolamento attuativo (quale il decreto 76/2008) non può disporre una decadenza non prevista dalla legge istitutiva del credito d'imposta, tanto più che l'Agenzia poteva disporre, per i propri controlli, sia del modello F24 in cui era avvenuta la compensazione, sia dell'apposito formulario (Cgt Lombardia 1288/23/2023, Ctp Reggio Emilia 42/02/2019, Ctr Lombardia 3802/23/2018 e 4129/06/2018, Ctr Emilia-Romagna 407/10/2020; contra, Ctg Emilia-Romagna 1231/10/2023);

- un credito legittimamente maturato ma semplicemente non dichiarato non può essere definito "inesistente" ma, al massimo, "non spettante", ed è quindi inapplicabile il raddoppio dei termini di accertamento, previsto per fattispecie ben più gravi, caratterizzate dall'intento fraudolento del contribuente (Cgt Liguria 143/03/2024, Cgt Brescia 125/01/2024, Cgt Lombardia 141/26/2023 e 5285/26/2022, Ctp Milano 496/19/2020, Ctr Lombardia 2343/03/2021 e 4568/19/2021, Ctr Marche 285/03/2021 e 225/01/2021, Ctp Rovigo 70/1/2022; in senso contrario, Cgt Emilia-Romagna 960/07/2023);

- esiste un preciso obbligo dell'Agenzia (articolo 6, comma 2, legge 212/200) di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito (Ctr Veneto 517/02/2017 e Ctp Mantova 91/01/2016).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Nonostante il modello Frs nel 2011 la risoluzione 100/E ha richiamato l'obbligo di dichiarazione, spesso non rispettato**



## Cosa cambia con la riforma

1

DS6901

### LE DEFINIZIONI

#### Crediti inesistenti

- Crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi indicati nella normativa di riferimento.
- Crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

#### Crediti non spettanti

- Crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti o, per la relativa eccedenza, fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme in materia.
- Crediti fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito.
- Crediti usati in difetto di adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

2

DS6901

### LE SANZIONI

#### Penalità rimodulate

Le sanzioni amministrative sono ora modulate come segue:

- **250 euro** in caso di utilizzo in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, non previsti a pena di decadenza (violazione sanata entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero, in assenza di dichiarazione, entro un anno dalla violazione stessa);
- **25%** dell'importo compensato in caso di utilizzo di crediti non spettanti e nei casi non sanati come sopra esposto;
- **70%** dell'importo compensato in caso di utilizzo di crediti inesistenti; tale sanzione è aumentata dalla metà al doppio in caso di rappresentazioni fraudolente.